

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GESTÃO DO PREÇO DE VENDA NA EMPRESA PS
COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Alessandra Martins Posser

Santa Maria, RS, Brasil

2013

GESTÃO DO PREÇO DE VENDA NA EMPRESA PS COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

Alessandra Martins Posser

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de Ciências Contábeis,
da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito
parcial para obtenção de grau de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof^a. Dr^a. Marivane Vestena Rossato

Santa Maria, RS, Brasil

2013

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Conclusão de Curso

**GESTÃO DO PREÇO DE VENDA NA EMPRESA PS PRODUTOS E
SERVIÇOS LTDA.**

elaborada por
Alessandra Martins Posser

como requisito parcial para obtenção de grau de
Bacharel de Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Marivane Vestena Rossato, Dr^a.
(Presidente/Orientador)

Gilberto Brondani, Ms. (UFSM)

Wanderlei José Ghilardi, Dr. (UFSM)

Santa Maria, 23 de julho de 2013.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais e minha irmã, com imenso amor e gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, João e Giovani, que sempre me ensinaram o valor do estudo, do trabalho, do amor, da honestidade, do respeito e gratidão. Por terem me dado a vida, carinho, amor, por sempre estarem ao meu lado, pelo apoio recebido, por ensinarem que sempre devemos lutar pelos nossos sonhos e por terem me dado a oportunidade de estudar apesar das dificuldades.

À minha irmã Rafaela que sempre esteve ao meu lado, que me apoiou e torceu por mim.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, por todos os ensinamentos repassados. Em especial, agradeço a professora Marivane Vestena Rossato pelo tempo disponibilizado e atenção dada a este trabalho, pela sua orientação clara e segura e por sua dedicação ao Curso, aos alunos, às atividades de pesquisa e extensão.

Ao Renan, pelo tempo e atenção disponibilizados para o fornecimento das informações necessárias para o desenvolvimento do trabalho.

Aos meus amigos, pela amizade, confiança e compreensão durante este período importante da minha vida.

Por fim, agradeço a Deus pelo dom da vida, por guiar meus passos para mais esta conquista.

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

GESTÃO DO PREÇO DE VENDA NA EMPRESA PS COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.

AUTORA: ALESSANDRA MARTINS POSSER
ORIENTADORA: MARIVANE VESTENA ROSSATO
Data e Local da Defesa: Santa Maria, 23 de julho e 2013.

A fixação dos preços dos produtos e serviços é um dos mais expressivos aspectos financeiros das entidades, necessitando que a organização tenha uma política de preços adequada aos fatores externos e internos que interferem na empresa e de acordo com a economia atual. Por isso, é importante que as entidades possuam instrumentos que auxiliem no processo de formação do preço de venda. Neste contexto, este estudo buscou desenvolver um modelo de gestão do preço de venda que auxilie o gestor no processo de formação do preço de vendas de produtos e serviços. Especificamente, o trabalho atingiu seus objetivos através da aplicação do método de pesquisa exploratório-descritiva com abordagem qualitativa dos dados, que foram coletados pela pesquisa documental, bibliográfica e através de entrevista dirigida ao proprietário da empresa, a fim de obter informações necessárias para o desenvolvimento do modelo. O modelo de gestão do preço de venda foi desenvolvido e validado através da aplicação na empresa estudada. O modelo considera as informações internas referentes ao custo de aquisição da mercadoria, o custo hora dos serviços prestados, as despesas com vendas e as despesas operacionais e administrativas da empresa, o capital operacional investido, o lucro desejado sobre o capital, o ganho marginal esperado e o fator restritivo a ser considerado. A modelagem proposta pode ser adaptada e aplicada a outras empresas.

Palavras-chave: Ganho marginal. Fator restritivo. Preço de venda.

ABSTRACT

Completion of course work
Accountancy Course
Universidade Federal de Santa Maria

MANAGEMENT OF THE SALES PRICE IN THE COMPANY PS COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA

AUTHOR: ALESSANDRA MARTINS POSSER

ADVISOR: MARIVANE VESTENA ROSSATO

Date and Location of Defense: Santa Maria, July 23, 2013.

The pricing of products and services is one of the most significant aspects of financial entities, requiring the organization to have an appropriate pricing policy to external and internal factors that affect the company and with the current economy. Therefore, it is important that entities have tools that assist in this formation process of the sale price. In this context, this studied sought to develop a model for managing the sales price to assist the manager in the process of formation of the sales price of products and services. Specifically, the work achieved its objectives by applying the method exploratory descriptive research with a qualitative approach, which were collected by desk research, literature and through interviews addressed to the owner of the company in order to obtain information necessary for the development of model. The management model of the selling price was developed and validated by applying the studied company. The model considers internal information regarding the cost of the merchandise, the time cost of services, selling expenses and administrative expenses and the company's operating capital invested, the desired profit on capital, the expected marginal gain and the limiting factor to be considered. The proposed model can be adapted and applied to other companies.

Keywords: Marginal gain. Restrictive factor. Selling price

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Número de horas que o trabalhador oferece a empresa	31
Quadro 2 – Base de cálculo do custo com mão de obra	31
Equação 1 - Margem de contribuição	38
Equação 2 - Mark-up multiplicador	39
Equação 3 - Mark-up divisor.....	39
Quadro 3 – Modelos de cortinas e persianas horizontais e verticais.....	47
Equação 4 - Lucro desejado sobre o capital operacional investido	49
Equação 5 - Ganho marginal	50
Equação 6 - Ganho marginal por dia	50
Equação 7 - Preço de venda das mercadorias.....	51
Equação 8 - Preço de venda dos serviços	51
Quadro 4 – Custo das mercadorias mais comercializadas no período	52
Quadro 5 – Número de horas trabalhadas ao mês	54
Quadro 6 – Custo hora de mão de obra	54
Quadro 7 – Lucro desejado sobre o capital operacional investido	55
Quadro 8 – Despesas ocorridas no período de julho à dezembro de 2012	56
Quadro 9 – Ganho marginal desejado para o período.....	57
Quadro 10 – Total da produção e de pedidos no período de julho à dezembro.	57
Quadro 11 – Média de m ² por pedido	58
Quadro 12 – Tempo de produção de 1(um) m ²	58
Quadro 13 – Total de dias de produção por mercadoria.....	58
Quadro 14 – Ganho marginal por fator restritivo	59
Quadro 15 – Participação de cada atividade na receita total	60
Equação 9 - Preço de venda da persiana horizontal	60
Equação 10 - Preço de venda da persiana vertical	60
Equação 11 - Preço de venda da cortina	60
Equação 12 - Preço de venda dos serviços prestados	61

LISTA DE ABREVIATURAS

ABC	Activity based costing
CIFs	Custos indiretos de fabricação
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
COI	Capital operacional investido
CSSL	Contribuição sobre o Lucro
FR	Fator restritivo
GM	Ganho marginal
GM/dia	Ganho marginal por dia
ICMS	Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços
LCOI	Lucro desejado sobre capital operacional investido
LP	Percentual de lucro desejado
M ²	Metros quadrados
MD	Material direto
MOD	Mão-de-obra direta
PIS	Programa de Integração Social
SIMPLES	Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e empresas de Pequeno Porte

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A

**QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA DIRIGIDO AO
PROPRIETÁRIO DA EMPRESA**

..... **68**

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Apresentação do estudo	12
1.2 Estrutura do trabalho	14
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	16
2.1 Contabilidade	16
2.1.1 Contabilidade de custos	18
2.1.1.1 Objetivos da contabilidade de custos	18
2.1.1.2 Terminologias aplicadas à contabilidade de custos	19
2.1.1.3 Classificação dos custos	21
2.1.1.4 Elementos dos custos	25
2.1.1.5 Métodos de custeio	26
2.1.1.5.1 Custeio por absorção	27
2.1.1.5.2 Custeio variável	27
2.1.1.5.3 Custeio baseado em atividades (ABC)	29
2.1.1.6 Tipos de produção	30
2.1.1.7 Custos com mão de obra direta	30
2.2 Gestão de preços	32
2.2.1 Fixação do preço de venda	32
2.2.1.1 Fatores que influenciam na formação do preço de venda	33
2.2.1.2 Uso do custeio variável na fixação do preço de venda	35
2.2.1.2.1 Margem de contribuição	37
2.2.1.3 <i>Mark-up</i>	38
2.2.1.4 Capital operacional investido	39
3 METODOLOGIA	41
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	46
4.1 Identificação dos produtos vendidos e serviços prestados pela empresa	46
4.2 Desenvolvimento do modelo de gestão do preço de venda	47
4.3 Aplicação do modelo de Gestão do Preço de Venda ao caso da empresa PS Comércio e Serviços Ltda.	51

5 CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	65
APÊNDICES	67

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do estudo

O preço dos produtos e serviços ofertados é um dos fatores determinantes para a conquista de clientes. Este fator tem se revelado uma das variáveis de maior relevância na tomada de decisões dos indivíduos quando da aquisição de bens e serviços, exigindo que a organização possua uma política de preços condizente com a economia atual e com os fatores externos e internos que interferem na empresa.

Para a formação de preço dos produtos e serviços são considerados os fatores financeiros e mercadológicos existentes e é imprescindível um correto direcionamento dos custos. Os preços dos produtos e serviços são definidos, muitas vezes, em conformidade com os interesses de resultado da empresa como um todo, considerando os seus custos fixos, os impostos sobre vendas, os custos com entrega, as comissões, o volume de vendas e os custos financeiros.

A fim de determinar o preço de venda, as organizações podem se utilizar da contabilidade de custos, que é um instrumento que permite à administração das empresas gerenciar suas atividades produtivas, comerciais e financeiras. Assim, através do conhecimento dos seus custos, as empresas buscam encontrar meios viáveis para reduzi-los e obter um controle sobre suas despesas, auxiliando na tomada de decisões do gestor.

Deste modo, percebe-se que o processo de decisão de preço de venda dos produtos e serviços envolve a coleta e análise de diferentes variáveis interligadas, que podem ser melhor entendidas e avaliadas através de um modelo de gestão empresarial que pode ser utilizado como instrumento de apoio pela administração. Com isso, as empresas podem desenvolver um modelo de Gestão do Preço de Venda como ferramenta para auxílio na formação dos preços de seus produtos e serviços.

Diante disso, tornou-se oportuna a elaboração de um estudo que permitiu propor um modelo para a Gestão do Preço de Venda. O estudo foi desenvolvido na empresa PS Comércio e Serviços Ltda., localizada na cidade de Santa Maria/RS, na qual foram coletadas e analisadas informações relativas ao período de julho a dezembro de 2012.

A empresa na qual foi realizado o estudo atua na área de revenda de cortinas, persianas e presta serviços de instalação e conserto de persianas e cortinas. Além disso, opera com a produção por encomenda, ou seja, os produtos são feitos sob encomenda para o cliente. Cada item é requisitado do fornecedor sob medida para o cliente, dependendo de suas especificações.

Vale ressaltar que a empresa objeto deste estudo não dispõe de um sistema de apuração de custos. Apura os custos das mercadorias revendidas e, sobre esse total, aplica um percentual direto, com a finalidade de cobrir seus gastos e gerar lucro, resultando no preço de venda. Quanto aos preços dos serviços, são estipulados pelo tempo despendido para concluir o serviço e o gasto com deslocamento.

O processo de formação do preço de venda das mercadorias vendidas e serviços prestados é executado da seguinte maneira: quanto as mercadorias, é elaborado um orçamento com o custo da mercadoria, que é calculado com base na metragem do produto, através de um sistema de *software*. Aplica-se sobre esse valor uma margem, que tem por escopo compensar os gastos da empresa e a geração de lucro, resultando, assim, no preço de venda. Após o cliente aprovar o orçamento realizado, é solicitado à empresa fornecedora a mercadoria para revenda. No que tange aos serviços prestados, faz-se uma estimativa de quanto tempo será despendido para a realização do mesmo e acrescenta-se um valor estimado necessário para o deslocamento.

Diante desta prática, observou-se que a forma de apuração dos valores estava deficiente, tanto no custo dos serviços quanto no preço de venda de suas mercadorias, pois existem outros fatores a serem considerados e que interferem no preço de venda.

Cabe ao profissional da Contabilidade deve auxiliar o gestor da organização no que se refere a melhor forma de apuração dos custos, para examinar se o preço de venda praticado está suprimindo as necessidades financeiras da empresa e propiciando o lucro esperado pela administração. Assim, a empresa formará preços competitivos no mercado. Neste âmbito, a problemática deste estudo consistiu na busca pela maximização da margem de lucro na empresa PS Comércio e Serviços Ltda., a partir da gestão do preço de venda das mercadorias e serviços prestados.

Na tentativa de oferecer uma solução à problemática exposta, este estudo se propôs a desenvolver um modelo de gestão de preço de venda que possa gerar

informações relevantes para formar o preço de venda das mercadorias e serviços prestados na empresa PS Comércio e Serviços Ltda.

Não obstante, foram delimitados seis objetivos específicos a este, quando se pretendeu dar sequência lógica à condução do objetivo geral, os quais foram: relacionar as mercadorias vendidas e os serviços prestados pela empresa; desenvolver o modelo de gestão do preço de venda para as mercadorias e serviços através de etapas; identificar o custo de aquisição das mercadorias vendidas; levantar as despesas operacionais e administrativas da empresa; calcular o valor do custo com mão de obra e, por último; aplicar o modelo de gestão de preço de venda ao caso da empresa PS Comércio e Serviços Ltda..

Desta maneira, o estudo buscou trazer para a empresa benefícios pela adequação na forma de apurar o custo unitário e total das mercadorias comercializadas e, também, uma maior segurança no cálculo do custo dos serviços prestados. Também objetivou a geração de subsídios relevantes para que a empresa possa alcançar um melhor desempenho a um menor custo, auferir lucratividade, ter competitividade no mercado e conseguir um melhor gerenciamento do negócio

Com esses dados, a empresa teria uma base para decidir sobre o preço de venda da mercadoria, o preço dos serviços, a apuração da margem de contribuição, colaborando, assim, na tomada das decisões estratégicas e operacionais da empresa.

Além disso, ocorreu a oportunidade de aplicar a teoria estudada na realidade de uma empresa e aprofundar os ensinamentos recebidos e conhecimentos construídos durante os anos em estudo.

1.2 Estrutura do trabalho

Após esta breve introdução, apresenta-se um capítulo específico acerca do Referencial Teórico adotado, no qual se encontra a fundamentação sobre Contabilidade de Custos e Gestão do Preço de Venda. Posteriormente, é apresentado o capítulo da Metodologia, no qual é descrito o conjunto de técnicas, abordagens e procedimentos que foram utilizados para o desenvolvimento da pesquisa.

Seguidamente à Metodologia, apresenta-se o capítulo de Resultados e Discussões, no qual estão caracterizados as mercadorias revendidas e serviços prestados pela empresa; o custo de aquisição das mercadorias vendidas; a estrutura de despesas operacionais e administrativas; e a análise realizada a partir dos dados coletados e informações obtidas da empresa.

Por fim, apresenta-se o capítulo de Considerações Finais, com os resultados do estudo após a resposta aos objetivos apresentados.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Neste capítulo estão contempladas as teorias que propiciaram embasamento e suporte à pesquisa, servindo como base ao o entendimento das proposições e à análise dos resultados.

2.1 Contabilidade

A contabilidade é uma ciência social que estuda a riqueza patrimonial sob seus aspectos quantitativos e qualitativos. Possui, entre seus objetivos, a geração de informações, visando auxiliar seus usuários no planejamento, controle e tomada de decisão.

Conforme Basso (2000, p.19), a contabilidade pode ser entendida como:

conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e métodos de evidenciação próprios; é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativos (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular, resumir e revelar informações de suas variações e situações, especialmente de natureza econômico-financeira.

Segundo Franco (2009, p. 19) sua função é:

[...] registrar, classificar, demonstrar, auditar e analisar todos os fenômenos que ocorrem no patrimônio das entidades, objetivando fornecer informações, interpretações e orientação sobre a composição e as variações desse patrimônio, para a tomada de decisões de seus administradores.

Assim, o patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade, a qual busca, através do registro, da classificação, demonstração, análise e interpretação dos fenômenos que ocorrem nele, proporcionar informações sobre sua composição, suas variações e o resultado econômico patrimonial.

Essas informações são imprescindíveis à administração, oportunizando maior eficiência na gestão e controle dos bens da entidade. Desse modo, a contabilidade deve prover aos seus usuários informações úteis que os ajudarão na tomada de decisão.

Os usuários da contabilidade são todas as pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial da entidade. Estes usuários são classificados em usuários internos e usuários externos, conforme sua necessidade informacional.

Os usuários internos são aqueles que usualmente buscam informações mais aprofundadas e específicas sobre a empresa, relacionadas ao seu exercício. São eles os administradores, o fisco e outros. Já os usuários externos são aqueles que concentram suas atenções em aspectos mais gerais, evidenciados nas demonstrações contábeis. São exemplos de usuários externos os acionistas, prestadores de recursos, como bancos, integrantes do mercado de capitais e outros (NEVES, VICECONTI, 2004).

Dessa forma, a Contabilidade se aplica quando pode propiciar aos seus usuários um apoio seguro para a tomada de decisões e, através das informações formadas, auferir uma percepção sobre o estado em que a empresa se encontra, analisar seu comportamento, seu progresso, riscos e oportunidades.

Nesse sentido, o campo de aplicação da contabilidade é:

o das entidades econômico-administrativas, às quais ela presta colaboração imprescindível, não apenas para sua boa administração, mas até para sua própria existência, pois sem o controle e as informações fornecidas pela Contabilidade não seria possível a tais entidades alcançar seus objetivos, sejam eles econômicos, sociais ou econômico-sociais (FRANCO, 2009, p.36).

Observa-se que o campo de aplicação da contabilidade abrange todas as entidades econômico-administrativas, até mesmo as pessoas de direito público, como a União, Estados, Municípios e Autarquias.

Desse modo, percebe-se que a contabilidade pode ser aplicada nos diversos ramos de empresas, sendo classificada em: Contabilidade Industrial, Pública, Bancária, Rural, Cooperativas, Seguradoras, Fundações, Construtoras, Hospitalar, Condomínios, Contabilidade Comercial, entre outros.

Considerando a temática do estudo desenvolvido, construiu-se um referencial teórico associado à contabilidade de custos e gestão de preços.

2.1.1 Contabilidade de custos

A contabilidade de custos surgiu após o advento da Revolução Industrial devido à necessidade de informações mais precisas que permitissem uma correta tomada de decisão.

Martins (2010) afirma que a contabilidade de custos veio para suprir uma necessidade das indústrias na avaliação de seus estoques.

A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de se avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão (MARTINS, 2010, p.23).

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 24) a contabilidade de custos pode ser definida como:

o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operações de um negócio. Dessa forma, com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

Segundo Leone (2008, p. 22), a contabilidade de custos age como um arquivo de dados e informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, estando à disposição para formulação das principais políticas da organização.

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que se designa a gerar informações para os diversos níveis gerenciais da entidade, para auxílio no processo de planejamento, controle das operações e tomada de decisões. Também busca uma alocação mais criteriosa dos custos aos produtos ou serviços.

2.1.1.1 Objetivos da contabilidade de custos

Martins (2010), resume que a contabilidade de custos apresenta duas funções importantes: auxiliar no controle e ajudar na tomada de decisões.

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc. (MARTINS, 2010, p.21).

Para Bruni e Famá (2004), as funções essenciais da Contabilidade de Custos devem atender a três razões básicas: determinar o lucro, utilizando os dados dos registros convencionais da Contabilidade; controlar as operações de estoques, estabelecer padrões e orçamentos, comparações entre o custo real e o custo orçado e ainda fazer previsões; tomar decisões de formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto deve-se produzir ou decisões sobre comprar ou fabricar.

Desse modo, a Contabilidade de Custos é responsável por acumular, organizar, analisar e interpretar os custos dos produtos, dos estoques e dos serviços, a fim de determinar o lucro, controlar as operações e auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões e de planejamento.

2.1.1.2 Terminologias aplicadas à contabilidade de custos

A terminologia dos custos nas entidades é definida por Martins (2010, p. 24) como:

- a) Gasto - Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos gastos com a compra de matéria-prima, gastos com mão de obra, tanto na produção como na distribuição, gastos com honorários da diretoria, gastos na compra de um imobilizado etc.
- b) Desembolso - Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto.
- c) Investimento - 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 (gastos) 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 especificamente chamados de investimento.

d) Custo - Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.[...] Exemplos: A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) e passa a fazer parte do valor do custo do produto com ela elaborado.

e) Despesa - Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa.

f) Perda - Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa (muito menos com o custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc.

Para Bruni e Famá (2004, p. 25), os gastos consistem no:

sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer. Segundo a contabilidade, serão em última instância classificados como custos ou despesas, a depender de sua importância na elaboração do produto ou serviço. Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, à medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas.

Segundo Dutra (2003, p. 33) o gasto “é o valor despendido ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas”. Assim, pode-se incidir em um gasto tanto na aquisição de matéria-prima para a fabricação de um bem como na aquisição de uma obra de arte.

No que se refere ao desembolso, Bruni e Famá (2004, p. 26) dizem que consiste “no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido.” Conforme Dutra (2003, p. 33), é “o pagamento de parte ou total adquirido, elaborado ou comercializado, ou seja, é a parcela ou o todo do gasto que foi pago. Desembolsar é tirar do bolso, significa quitar ou pagar”.

No que tange aos investimentos, Megliorini (2001, p.7) diz que:

são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento ou desvalorização. Assim, quando se compram materiais, realiza-se um investimento em estoque. O consumo na fabricação de um produto ou na realização de um serviço gera um custo, assim como o consumo nas divisões administrativas ou de vendas gera uma despesa. Do mesmo modo, a aquisição de uma máquina gera um investimento no imobilizado. Pela depreciação teremos um custo ou despesa.

Segundo Bruni e Famá (2004, p. 25), os custos são aqueles que representam:

gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços produzidos pela entidade. Como exemplos de custos, podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão de obra fabril, aluguéis e seguros de instalações fabris etc.

Dutra (2003, p. 33) diz que o custo “é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização”.

Em relação às despesas Dutra (2003, p. 33), define-as como sendo:

a parcela do gasto que ocorre desligada das atividades de elaboração dos bens e serviços. São os gastos incorridos durante as operações de comercialização. Ela é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta e indireta da obtenção de receitas.

Para Bruni e Famá (2004, p. 25), as despesas correspondem:

bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associadas à produção de um produto ou serviço. Como exemplos de despesas, podem ser citados gastos com salários de vendedores, gastos com funcionários administrativos, etc.

No que concerne à perda, Dutra (2003, p. 33) diz que é:

gasto involuntário e anormal que ocorre sem intenção de obtenção de receita. Portanto, o gasto normal de matéria-prima excedente no processo produtivo, embora não integre o produto final, é um custo, pois se trata de esforço empreendido com o objetivo de alcançar receitas, ao passo que a matéria-prima e outros itens perdidos por acidentes, tais como inundações, incêndios, etc., se constituem em perda e não custo.

Santos (2005, p. 25) considera a perda como “gastos com bens e serviços consumidos de forma anormal ou involuntária (greve, inundação, roubo, incêndio, etc.)”.

2.1.1.3 Classificação dos custos

A classificação dos custos depende do interesse e da metodologia empregada. Os sistemas, formas e procedimentos aplicados no controle dos custos

podem ser classificados em função da forma de agregação dos custos aos produtos, de acordo com a variação dos custos em relação ao volume produzido.

a) Custos diretos e indiretos

No que tange à forma de alocação dos custos aos produtos produzidos, existe a possibilidade de alocar cada custo diretamente a cada tipo de produto ou serviço, chamados de custos diretos, e a impossibilidade de alocação no momento de ocorrência do custo, caracterizando-se em custos indiretos.

Segundo Dutra (2003, p. 42), o custo direto “é o custo que pode ser diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo”.

Bruni e Famá (2004, p. 31) definem os custos diretos como:

aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos. Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão de obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva.

Segundo Martins (2010), os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente alocados aos produtos, possuindo uma medida de consumo como, por exemplo: quilogramas de material consumido, horas de mão de obra usadas e embalagens utilizadas.

Megliorini (2001, p. 9) refere-se aos custos diretos quando “a apropriação de um custo ao produto se dá pelo que efetivamente ele consumiu”. No caso da matéria-prima, pela quantidade que foi efetivamente consumida e, no caso da mão de obra direta, pela quantidade de horas que foi efetivamente utilizada.

No que concerne aos custos indiretos, Santos (2005, p. 34) conceitua como sendo “os outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens incorridos ou serviços produzidos ou serviços prestados”.

Conforme Dutra (2003, p. 43) o custo indireto é definido como:

o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos ocorrem genericamente em um grupo de atividades ou órgãos, ou na empresa em geral, sem possibilidade de apropriação direta a cada uma das

funções de acumulação de custos no momento de sua ocorrência. O custo indireto participa de todas ou de várias das funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação.

Segundo Megliorini (2001), os custos indiretos são aqueles apropriados aos produtos por intermédio de rateio.

São aqueles apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou algum critério de alocação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o objeto de custeio, evitando causar distorções no resultado final. São empregados como bases de rateios: horas apontadas de mão de obra, horas de máquinas utilizadas na fabricação dos produtos, quilos de matéria-prima consumida (MEGLIORNI, 2001, p.11).

Para Bruni e Famá (2004), os custos indiretos são aqueles que necessitam de aproximação, ou seja, é necessário algum critério de rateio para serem imputados aos produtos.

b) Custos fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis

A classificação dos custos em fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis se dá em função da variação que ocorre no volume de atividade, ou seja, na quantidade produzida pela empresa em determinado período.

Conforme Dutra (2003, p. 47), custos fixos são “os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais”.

Para Santos (2005, p. 38), os custos fixos “são os que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que uma empresa possui para produzir e vender bens, serviços e mercadorias”. Já para Bruni e Famá (2004), os custos fixos são aqueles que existem mesmo não havendo produção. São aqueles que, em determinado período de tempo e capacidade instalada, não variam, independente do volume de atividade da empresa.

Megliorini (2001, p. 12) refere-se aos custos fixos como “aqueles decorrentes da estrutura produtiva instalada na empresa, que independem da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada”.

No que concerne aos custos variáveis, Dutra (2003, p. 47) define-os como:

os custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período. Quanto maior o volume de atividade no período, maior será o custo variável e, ao contrário, quanto menor o volume de atividade no período, menos será o custo variável.

Segundo Bruni e Famá (2004), os custos variáveis são aqueles em que o valor total de custos sofre alterações em função das atividades da empresa. Quanto maior for a produção, maiores serão os custos variáveis.

Para Megliorini (2001, p. 13), os custos variáveis são:

aqueles que aumentam ou diminuem, oscilando ao sabor do nível de produção. São exemplos deste comportamento o custo da matéria-prima (quanto mais se produz, maior a sua necessidade, portanto, maior o custo) e o custo da energia elétrica (quanto mais se produz, maior o uso de máquinas e equipamentos elétricos, conseqüentemente, maior o consumo e o custo).

Em se tratando de custos semifixos, Santos (2005, 40) diz que “são os gastos que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alternando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade. Normalmente, ocorrem em função de decisões tomadas para alimentar ou diminuir o nível de atividade”.

Conforme Megliorini (2001, p. 15), os custos semifixos “são aqueles elementos de custos classificados de fixos que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada”.

Para Bruni e Famá (2004), os custos semifixos são aqueles que correspondem a custos que são fixos em determinado estágio e passam a ser variáveis quando esse estágio for ultrapassado.

Em relação aos custos semivariáveis, Santos (2005, p. 38) os define como aqueles que “variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos têm uma parcela fixa, a partir da qual passam a ser variáveis”.

Conforme Megliorini (2001, p. 15), os custos semivariáveis podem ser definidos como:

aqueles que possuem em seu valor uma parcela fixa e outra variável. Isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável. Esse caso ocorre com um elemento de

custo que faz parte da estrutura da empresa (custo fixo) o qual, a partir de certo volume de produção, passa a ter seu custo aumentado (comportamento de custo variável).

Segundo Bruni e Famá (2004, p 32) os custos semivariáveis correspondem a custos variáveis que não seguem a variação da produção, permanecendo-se fixos dentro de certos limites.

2.1.1.4 Elementos dos custos

Os principais componentes que podem intervir no resultado das entidades são as receitas auferidas, os custos e despesas incorridas. Em relação aos custos, estes podem ser compostos por três elementos básicos, que são: material direto, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação.

a) material direto: representa os materiais diretamente empregados para a obtenção de um produto. Segundo Bruni e Famá (2004), é todo material que pode ser identificado como uma unidade do produto que está sendo produzido e que é incorporado ao produto ou usado como embalagem. Para eles, “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” (BRUNI, FAMÁ, 2004, p. 49).

b) mão de obra direta: é o elemento utilizado para alteração dos materiais em produtos. Bruni e Famá (2004, p 37) dizem que é “todo salário devido ao operário que trabalha diretamente no produto, cujo tempo pode ser identificado como a unidade que está sendo produzida”.

A mão de obra direta ou, simplesmente 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 (BRUNI e FAMÁ, 2004, p. 93).

Dutra (2003, p. 38) define mão-de-obra direta como aquela que representa:

tempo dos operários envolvidos diretamente na elaboração de determinado tipo de bem ou serviço, entre os vários tipos que podem ser elaborados numa empresa, numa fábrica ou num setor. É a parcela da mão-de-obra cujo custo pode ser apropriado diretamente a cada um dos diferentes tipos

de bens em elaboração no momento da ocorrência do custo, ou seja, durante sua execução.

Desse modo, a mão de obra direta é caracterizada pelos esforços realizados no processo produtivo dos bens ou dos serviços prestados. Reporta-se apenas ao pessoal que trabalha diretamente na elaboração dos produtos ou serviços.

c) custos indiretos de fabricação: correspondem aos demais gastos necessários para a fabricação dos produtos. Segundo Bruni e Famá (2004, p. 37), são “todos os custos relacionados com a fabricação que não podem ser economicamente identificados com as unidades que estão sendo produzidas”.

Os custos indiretos de fabricação ou simplesmente, CIFs são os gastos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado e que, como o próprio nome já revela, não podem ser associados diretamente a um produto ou serviço específico. Exemplo: algumas despesas de depreciação, salários de supervisores de diferentes linhas de produção etc (BRUNI, FAMÁ, 2004, p. 109).

Desta forma, os custos indiretos de fabricação são aqueles gastos reconhecidos na geração dos produtos fabricados ou execução dos serviços prestados, sendo que não podem ser alocados diretamente a um produto ou serviço específico.

Para que os elementos dos custos sejam alocados de forma correta aos produtos e serviços, são utilizados os métodos de custeio como ferramenta para o direcionamento dos custos.

2.1.1.5 Métodos de custeio

Os métodos de custeio se constituem em ferramentas utilizadas pelas empresas para agregar ao preço de venda seus custos de fabricação. O principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto.

Para Beulke e Bertó (2006), há dois sistemas de custeio mais tradicionais, que são o sistema do custeio integral ou absorção e o sistema de custeio marginal ou variável. Ainda, encontra-se um sistema mais recente, denominado sistema de custeio por atividade (ou ABC – *activity based costing*).

2.1.1.5.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção baseia-se na apropriação de todos os custos de produção dos produtos elaborados de forma direta e indireta.

O método de custeio denominado de custeio por absorção é aquele que distribui todos os custos de produção de um período, sejam fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, às quantidades de produtos fabricados. O custeio por absorção está relacionado com a visão societária da contabilidade, cuja ênfase é a avaliação dos estoques e o atendimento a normas e princípios contábeis (GUERREIRO, 2011, p. 20).

Conforme Dutra (2003), este método consiste em alocar aos produtos e serviços os custos decorrentes de sua elaboração, ou seja, os gastos relativos às atividades para execução dos bens e serviços. Assim, não são consideradas como parte integrante dos estoques dos bens e serviços as despesas ocorridas, mas todos os custos aplicados na obtenção dos bens e serviços.

Para Martins (2010, p. 37), o custeio por absorção consiste no:

método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Segundo Leone (2008), o custeio por absorção é aquele que aloca ao custo dos produtos todos os custos da área de produção, independente dos custos serem diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O procedimento faz com que cada produto ou serviço absorva parte dos custos diretos e indiretos, relacionados à fabricação.

Para Bonfim e Passarelli (2008), quando a empresa custeia os produtos fabricados, atribuindo a eles os custos fixos e os custos variáveis, está empregando o método de custeio por absorção.

2.1.1.5.2 Custeio variável

O método de custeio variável envolve todos os custos variáveis diretos e indiretos que são essenciais à obtenção dos produtos e serviços, além das despesas variáveis.

Conforme Bruni e Famá (2004, p. 216), nesse custeio “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 do período”.

O método de apropriação de custos denominado de custeio variável é aquele que distribui apenas os custos variáveis de produção às quantidades de produtos produzidos no período. Os custos fixos de produção não fazem parte do custo do produto e são tratados como gastos do período da mesma forma que as despesas administrativas, comerciais e financeiras (GUERREIRO, 2011, p. 24).

Segundo Megliorini (2001, p. 131), o custeio variável “considera que os custos fixos não devem ser alocados aos produtos, pois esses custos independem de haver produção ou mesmo do tipo de produto que esteja sendo fabricado.”

Martins (2010, p. 198), diz que no método de custeio variável “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente, para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Para Bruni e Famá (2004, p. 220), a vantagem do custeio variável consiste no:

fato de impedir que aumentos de produção que não correspondam a aumento de vendas distorçam os resultados e consistam em melhor ferramenta para a tomada de decisão dos gestores, já que o método de custeio por absorção pode induzir a decisões erradas sobre a produção.

No que tange às desvantagens associadas à utilização do custeio variável, Bruni e Famá (2004, p. 220) citam:

na existência de custos mistos (custos com uma parcela fixa e outra variável), nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa da parcela variável – mesmo existindo técnicas estatísticas, como a análise de regressão, muitas vezes a divisão torna-se tão arbitrária como o rateio dos CIFs no custo por absorção. Outra desvantagem consistiria no fato do custeio variável não ser aceito pela auditoria externa das empresas, nem pela legislação do imposto de renda, bem como por uma parcela significativa de contadores.

Assim, este método apropria aos produtos e serviços apenas os custos variáveis de produção. Os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado como despesas, sem serem apropriados aos produtos fabricados.

2.1.1.5.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

O custeio baseado em atividades é caracterizado por utilizar as atividades desenvolvidas dentro da entidade para alocar os custos, tendo por objetivo proporcionar uma metodologia mais coerente para alocação dos custos.

Para Beulke e Bertó (2006, p. 35) “a característica básica do custeio por atividade (ABC) é a apropriação aos produtos, às mercadorias e aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam eles fixos ou variáveis.”

Dutra (2003) diz que este método apropria aos objetos de custeio todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custo.

Segundo Martins (2010), esse método permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades realizadas e as relações existentes com os produtos. Para se utilizar o ABC, é necessário definir as atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

O custeio baseado em atividades ou, simplesmente, ABC do inglês Activity Based Costing, difere do sistema de custeio tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. Dessa forma, objetiva fornecer metodologia mais coerente de alocação dos custos (BRUNI e FAMÁ, 2004, p. 182).

Nakagawa (1995) diz que o principal papel do ABC é o de refletir as operações de uma empresa com a maior fidelidade e clareza possível, de modo a informar às pessoas as causas e as taxas de consumo de recursos em seus principais processos de negócios.

Assim, a implantação de um sistema de custeio exige uma profunda compreensão dos métodos adotados para a acumulação de custos nos diversos períodos e para os diversos produtos e serviços, para que o mesmo seja sempre coerente e compatível com o sistema de produção de bens ou serviços.

2.1.1.6 Tipos de produção

As empresas apresentam, essencialmente, duas alternativas para seu processo produtivo ou unidades de negócios. A produção nas organizações pode ser classificada em produção contínua ou por processo e produção por encomenda.

A produção contínua é a mais frequentemente encontrada nos diversos ramos empresariais e é qualificada pela produção constante, sem interrupção de um bem ou produto.

Caracterizada pela produção rotineira de produtos similares, utilizando fatores de produção que não alteram facilmente a curto ou médio prazos. Nesses ambientes produtivos, as máquinas, matérias-primas, mão de obra, etc. já são adaptadas para um fluxo ininterrupto de produção dos mesmos produtos (PEREZ JR.; OLIVEIRA, COSTA, 2005, p. 93)

Segundo Bruni e Famá (2004, p. 148), conceitua-se uma produção por processo quando “a produção é caracterizada por homogeneidade, com processamento de produtos com mesmas características”.

No que concerne à produção por encomenda, é aquela em que os produtos fabricados são bastante individualizados.

Caracterizada pela fabricação ou realização específica de produtos ou serviços diferenciados, podendo utilizar fatores de produção que se alteram de acordo com as especificações do produto ou serviço encomendado. Nesses ambientes produtivos, as máquinas, matérias-primas, mão de obra, etc. devem ser adaptadas para as condições técnicas de cada encomenda, seja de produtos ou serviços (PEREZ JR.; OLIVEIRA, COSTA, 2005, p.93)

Para Bruni e Famá (2004), a produção sob encomenda acontece quando um produto ou serviço específico é comercializado antes ou durante sua elaboração. Normalmente, a preparação acontece segundo as especificações do comprador.

2.1.1.7 Custos com mão de obra direta

O custo de mão de obra refere-se à parcela correspondente ao trabalho realizado para a produção de um produto. Segundo Bonfim e Passarelli (2008), a mão de obra é constituída por todo o trabalho empenhado diretamente na produção do produto ou de suas partes e componentes, seja esse trabalho especializado ou não.

Conforme Martins (2010), só é considerado mão de obra direta o tempo realmente empregado no processo de produção e de forma direta.

Para Bruni e Famá (2004, p. 93), “as análises de custo de mão de obra direta no Brasil devem considerar fundamentalmente os gastos associados aos encargos trabalhistas sociais, que incidem sobre as folhas de pagamento.” Além disso, ainda argumentam que, em decorrência dos altos níveis de encargos sociais no País, estes precisam ser integrados no custo horário da MOD.

Para calcular o custo da mão de obra direta, é necessário o conhecimento da jornada de trabalho, o valor do salário contratual e a legislação trabalhista vigente.

Utilizando-se da metodologia de Bruni e Famá (2004), pode-se estimar o número máximo de horas que um trabalhador pode oferecer a empresa, conforme o Quadro 1.

Número de dias por ano	
(-) Repouso semanais remunerados	
(-) Férias	
(-) Feriados (em média)	
(=) Número máximo de dias à disposição	
(x) Jornada diária	
(=) Número máximo de horas à disposição	

Quadro 1 – Número de horas que o trabalhador oferece a empresa.

Fonte: Bruni e Famá (2004, p. 94)

Também podem ser estimado todos os valores que formam o custo de mão de obra por parte da empresa, conforme o Quadro 2.

Salário	
Repouso semanal remunerado	
Férias	
Adicional constitucional de férias	
13º salário	
Feriados	
Subtotal	
Acréscimo legal de outras contribuições	
Total com contribuições	
Número de horas trabalhadas por ano	
Total geral por hora	

Quadro 2 – Base de cálculo do custo com mão de obra.

Fonte: Bruni e Famá (2004).

Assim, é de extrema importância que a empresa conheça o seu real custo com mão de obra para que seja feita uma alocação correta no custo dos produtos ou serviços.

2.2 Gestão de preços

Um dos fatores relevantes e comuns em uma empresa consiste em determinar o preço de venda, o qual deve levar em consideração o mercado, o custo do produto e o lucro desejado. O preço de venda deverá atender às necessidades do mercado consumidor bem como do administrador do negócio.

2.2.1 Fixação do preço de venda

Na administração do preço de venda, é necessário conhecer o custo do produto, o grau de elasticidade da demanda, o preço dos produtos dos concorrentes, o preço dos produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, entre outros.

Santos (2005, p. 148) diz que para formar preços devem ser considerados os seguintes fatores:

- quantidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor;
- a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos;
- a demanda esperada do produto;
- o mercado de atuação do produto;
- os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar;
- os custos de fabricar, administrar e comercializar o produto;
- os níveis de produção e de vendas desejado etc.

Segundo Martins (2010), é importante que o sistema de custos forneça informações úteis e sólidas de acordo com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços. O autor diz ainda que a formação de preços com base nos custos é:

o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: Custeio por Absorção, Custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os

gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores (MARTINS, 2010, p. 218).

Assim, para se chegar ao preço de venda, deve-se verificar o custo de aquisição da mercadoria ou do serviço prestado e obter informações referentes a impostos, despesas com vendas e a margem de lucro desejada pela administração.

2.2.1.1 Fatores que influenciam na formação do preço de venda

Na tarefa de formar o preço de venda, devem ser considerados alguns fatores que interferem no processo de decisão. Segundo Beulke e Bertó (2006), há no comércio dois grupos de custos: os custos que são relativos à aquisição de mercadorias e o grupo das despesas relativas à venda das mercadorias.

Conforme os mesmos autores, os custos relacionados à aquisição de mercadorias são especificamente custos variáveis diretos, denominados de custo da mercadoria vendida e, para efeitos gerenciais, o valor deste custo necessita ser o da reposição da mercadoria.

Toda vez que houver uma mudança no custo, determinada pelo fornecedor, cabe considerar esse valor mais recente, independentemente de ainda existir parte da quantidade das aquisições anteriores. Mudança no valor do fornecedor é, pois, mudança no custo, que a rigor da ótica financeira, deveria se refletir no preço da venda. O custo da mercadoria adquirida não é apenas o seu valor atualizado. Sobre ele cabe ajustar a inclusão/exclusão de tributos, fretes de compra pagos pela empresa compradora, seguros e taxas e demais despesas diretamente incidentes sobre ela até a sua chegada ao destino (BEULKE, BERTÓ, 2006, p. 42).

Em relação às despesas relacionadas com a venda de mercadorias, Beulke e Bertó (2006, p. 43) definem-nas como sendo “as despesas incidentes no ato da venda. Constituem custos variáveis diretos de venda: as despesas financeiras do giro, as despesas diretas com vendas e as despesas tributárias diretas”.

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005), são vários os fatores que interferem na formação do preço de um produto ou serviço e o grau de interferência de cada fator varia no decorrer do tempo. Os autores citam como exemplos:

Concorrência: nos mercados onde há várias empresas oferecendo produtos semelhantes, o preço tenderá a ser menor do que seria se não houvesse competidores.

Clientes: ao estabelecer ou alterar o preço, as empresas se preocupam com as reações de seus clientes. Os clientes podem diminuir o consumo ou até mesmo deixar de consumir o produto. Podem passar a fabricar o produto ou adquirir um produto substituto.

Gastos: para produzir um produto, as empresas incorrem em uma série de gastos. O que o empresário espera é recuperar todos os gastos que efetuou e ainda obter algum lucro.

Governo: pode ter uma influência muito forte na formação dos preços dos produtos e serviços ou mesmo determinar o preço do produto. São muitas as formas de que dispõe o governo para influir nos preços: subsídio, incentivos fiscais à produção, à exportação, restrições ou estímulos à importação, criação ou ampliação de tributos, et.c (PEREZ JR, OLIVEIRA E COSTA, 2005, p. 270).

Para Bruni e Famá (2004, p. 351), alguns dos principais elementos ligados ao processo de formação dos preços são:

- capacidade e disponibilidade de pagar do consumidor: devem ser analisados o poder de compra e o momento que o cliente deseja ou pode pagar. No caso de vendas a prazo, os encargos financeiros devem ser incluídos nos preços;
- qualidade/tecnologia do produto em relação às necessidades do mercado consumidor: a empresa precisa definir claramente qual seu mercado de atuação e desenvolver o produto ideal para os clientes certos;
- existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos: preços relativamente elevados podem incentivar o surgimento ou a ampliação da concorrência;
- demanda esperada do produto: o planejamento das vendas futuras do produto – que é fortemente influenciada pelo preço que se deseja praticar;
- níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou que se pode operar: em decorrência da existência de gastos fixos, o volume de produção e vendas é fundamental na determinação de custos e preços previstos;
- mercado de atuação do produto: quanto mais pulverizado for o mercado, menor será a capacidade das empresas de fixar os preços;
- controle de preços impostos por órgãos governamentais: na existência de controles mais rígidos, obviamente menor será a flexibilidade de fixação de preços por parte das empresas;
- custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto: custos e despesas devem ser conhecidos a fundo, principalmente a distinção entre gastos indiretos e fixos – associados à estrutura da empresa; dos gastos variáveis – identificados nos produtos;
- ganhos e perdas de gerir o produto: gastos associados a investimentos de natureza permanente ou em capital de giro, incluindo o custo de oportunidade dos recursos empregados nas operações.

Bruni (2010) ressalta a importância da análise, no momento da formação de preços, dos impostos incidentes no processo de fabricação e venda de produtos e serviços, embora estes não sejam registrados contabilmente no custo dos produtos e serviços. Na qualidade de tributos gerais, incidentes na maioria das operações, podem ser citados os tributos federais: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS), incidentes

sobre o faturamento ou sobre o movimento em conta corrente, e Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL), que podem incidir sobre o faturamento em empresas tributadas pelo lucro presumido ou, sobre o lucro real, em empresas tributadas pelo lucro real.

Quanto aos tributos específicos, o autor menciona o Imposto sobre Serviços (ISS), de esfera municipal e que possui como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de esfera estadual e que apresenta como fatos geradores: a venda de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor; a entrada em estabelecimento comercial, industrial ou produtor de mercadoria importada no exterior; o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e outros estabelecimentos similares; a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações; a entrada de bens do ativo imobilizado, oriundos de outros Estados ou Distrito Federal e que sejam utilizados na atividade produtiva; e a entrada de bens de consumo.

Também deve ser observada a opção das empresas pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), de esfera federal, que tem seu fato gerador mediante a Lei nº 9.317/96, que criou a unificação da cobrança de tributos como o IRPJ, PIS, CSSL, COFINS, IPI e contribuições previdenciárias (INSS do empregador), em uma alíquota única e documento.

Além disso, para Beulke e Bertó (2006) podem ser consideradas as despesas operacionais e administrativas necessárias ao funcionamento da estrutura e administração da organização.

2.2.1.2 Uso do custeio variável na fixação do preço de venda

O custeio variável desempenha grande importância na análise de decisões relativas a custos e preços. Neste método, somente os gastos variáveis são considerados no processo de formação dos custos dos produtos. Os custos ou despesas indiretas são lançados diretamente contra os resultados.

Para Bornia (2002, p. 56), “as decisões da empresa estão relacionadas a quanto produzir de cada artigo de modo a tirar o máximo proveito da situação.

Nesse caso, os únicos custos relevantes são os custos variáveis, pois os custos fixos independem da produção”.

Martins (2010, p. 202) diz que:

o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e tratá-los contabilmente como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Conforme Bruni e Famá (2004), “o processo de formação de custos com base apenas nos gastos variáveis facilita a tomada de decisões. Custos e despesas fixos nunca são rateados”.

Os rateios de custos indiretos, formados em boa parte por custos fixos, podem distorcer os processos de tomada de decisões em finanças. Uma solução para os problemas decorrentes do emprego de rateios consistiria em sua eliminação, isto é, apenas os custos diretos ou variáveis seriam associados aos produtos. Todos os custos fixos e indiretos deveriam ser subtraídos da margem de contribuição total – sem divisões ou rateios (BRUNI, FAMÁ, 2004, p. 212).

Para Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 190), os três argumentos principais para a utilização do custeio variável como instrumento gerencial são:

1. Os custos fixos, por sua própria natureza, existem independentemente da fabricação ou não de determinado produto ou do aumento ou redução (dentro de certa faixa) da quantidade produzida. Os custos fixos podem ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir, e não como encargos de um produto específico.
2. Por não estarem vinculados a nenhum produto específico ou a uma unidade de produção, eles sempre são distribuídos aos produtos por meio de critérios de rateio que contêm, em maior ou menor grau, a arbitrariedade. A maioria dos rateios é feita com a utilização de fatores, que, na realidade, não vinculam cada custo a cada produto. Em termos de avaliação de estoque, o rateio é mais ou menos lógico. Todavia, para a tomada de decisão, o rateio, por melhores que sejam os critérios, mais atrapalha que ajuda. Basta verificar que a simples modificação de critérios de rateio pode fazer um produto não rentável passar a ser rentável e, é claro, isto não está correto.
3. Finalmente, o valor dos custos fixos a ser distribuído a cada produto depende, além dos critérios de rateio, do volume de produção. Assim, qualquer decisão em base de custo deve levar em conta, também, o volume de produção. Pior que isso, o custo de um produto pode variar em função da variação de quantidade produzida de outro produto.

Dessa forma, o custeio variável é baseado na margem de contribuição que, de uma forma simplificada, se constitui nas vendas do período deduzidas dos custos e despesas variáveis. Com isso, é possível visualizar o potencial que cada produto tem de deduzir os custos e despesas fixas e proporcionar o resultado.

2.2.1.2.1 Margem de contribuição

A Margem de contribuição, conforme Martins (2010), constitui-se na diferença entre o custo variável de cada produto e seu preço de venda; é o valor que cada unidade efetivamente produz à empresa de excedente entre sua receita e o custo que, de fato, originou e que lhe pode ser atribuído sem erro.

A margem de contribuição representa um dos mais importantes conceitos em gestão de custos. Corresponde à folga das receitas sobre os gastos variáveis, sejam custos ou despesas. Os efeitos práticos de sua utilização são evidentes: como a margem analisa apenas a relação entre receitas e gastos variáveis, geralmente diretos, foge da polêmica questão do rateio dos gastos indiretos (BRUNI, 2010, p. 171).

Wernke (2010, p. 82) define a margem de contribuição como:

o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos do preço de venda respectivo, o custo unitário de compra e as despesas variáveis (tributos incidentes sobre a venda, comissão de vendedores etc.) associadas à mercadoria vendida. A Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor (em R\$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da loja e, posteriormente, gerar o resultado final do período (lucro ou prejuízo).

Bornia (2002) refere-se à margem de contribuição como o resultado das vendas deduzidos os custos variáveis. A margem de contribuição unitária, por conseguinte, é o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto, estando atrelada à lucratividade e à rentabilidade do item vendido.

Para Megliorini (2001, p. 138), a margem de contribuição é definida como:

o quanto resta do preço, ou seja, do valor de venda de um produto são deduzidos os custos e despesas por ele gerados. De outra forma, representa a parcela excedente dos custos e despesas que os produtos provocam. A empresa só começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixos do exercício.

Dessa forma, para obtenção da margem de contribuição utiliza-se a Equação 1.

$$MC = PV - (CV+DV) \quad (1)$$

Assim, derivada do custeio variável, a Margem de Contribuição é caracterizada pela diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis dos produtos, fazendo com que seja evidenciado o valor que cada unidade produzida proporciona de sobra à empresa entre a sua receita e o custo por ela gerado.

2.2.1.3 *Mark-up*

O *mark-up* é um índice aplicado sobre os gastos de determinado bem ou serviço para a obtenção do preço de venda. Martins (2010) conceitua-o como sendo uma margem adicionada ao custo, que é prevista para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro almejado pelos gestores.

Mendes (2009) diz que pela política do *mark-up*, o preço de venda de um produto é definido pela adição de um percentual sobre o custo unitário de produção ou sobre o preço de compra nos casos de revenda.

O *mark-up*, conforme Santos (1995, p. 135) tem por finalidade cobrir as seguintes contas: “impostos sobre vendas; taxas variáveis sobre vendas; despesas administrativas fixas; despesas de vendas fixas; custos indiretos de produção fixos; lucro”.

Para Bruni e Famá (2004), “o *mark-up* pode ser empregado de diferentes formas: sobre o custo variável; sobre os gastos variáveis e sobre os gastos integrais.” Em relação a sua aplicação sobre o custo variável, os autores dizem que a finalidade do *mark-up* é:

cobrir contas não consideradas no custo, como os impostos sobre vendas, as taxas variáveis sobre vendas, as despesas administrativas fixas, as despesas de venda fixas, os custos indiretos de produção fixos (a depender da situação de custeio) e, obviamente, o lucro desejado pela empresa (BRUNI, FAMÁ, 2004, p. 341).

Os autores evidenciam que a principal razão do emprego do *mark-up* é a facilidade proporcionada no processo de formação de preços.

A principal razão da aplicação do *mark-up* decorre do fato de possibilitar uma grande simplificação do processo de formação de preços – já que custos fixos e demais gastos são incorporados diretamente no percentual do *mark-up*, não precisando ser apurado individualmente por produto ou serviço comercializado. O conceito de *mark-up* é bastante empregado em empresas comerciais (BRUNI, FAMÁ, 2004, p. 343).

Para calcular o *mark-up*, podem ser utilizadas a Equação 2 ou a Equação 3.

$$\text{Multiplicador: } \textit{Mark-up} = \frac{\text{Preço de venda}}{\text{Custo variável}} \quad (2)$$

$$\text{Divisor: } \textit{Mark-up} = \frac{\text{Custo variável}}{\text{Preço de venda}} \quad (3)$$

O *mark-up* multiplicador – mais usual, representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar; e divisor – menos usual, representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda

2.2.1.4 Capital operacional investido

O capital operacional investido (COI) é dado pela soma do capital de giro operacional com os ativos permanentes líquidos.

Salazar e Benedicto (2004, p. 259) definem o ativo operacional ou capital operacional como sendo “o capital de giro operacional líquido (caixa, duplicatas a receber, estoques e menos fornecedores, salários e encargos sociais, impostos a pagar e contas a pagar) mais os ativos fixos líquidos.”

Conforme Martins e Neto (1991), o capital de giro corresponde a uma parcela de capital aplicada pela empresa em seu ciclo operacional, tipicamente de curto prazo, a qual assume diversas formas ao longo de seu processo produtivo e de venda. Segundo Brigham, Gapenski e Ehrhardt (2001), o capital de giro operacional é formado pelos ativos circulantes que não rendem juros, menos os passivos circulantes que não geram juros. Comumente, o capital de giro operacional é

constituído pelo caixa, contas a receber e estoques, menos contas e despesas a pagar.

3 METODOLOGIA

A metodologia é um conjunto de abordagens, técnicas e procedimentos utilizados para formular e resolver problemas de uma maneira sistemática, ou seja, consiste em demonstrar as formas e os processos utilizados em um estudo. Os métodos e técnicas usados para o desenvolvimento de uma pesquisa são vários e devem ser expostos para que, a partir de sua definição, possa-se optar pelas técnicas que serão aplicadas para o levantamento dos dados e informações e atendimento aos objetivos propostos.

Desse modo, este tópico tem como escopo apresentar o tipo de pesquisa que foi desenvolvida bem como as técnicas empregadas para responder aos objetivos propostos.

Toda e qualquer classificação se faz por meio de algum critério. Em relação às pesquisas, utiliza-se como base seus objetivos gerais. Assim, quanto aos seus objetivos, as pesquisas são classificadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

Conforme Gil (2008), a pesquisa exploratória tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais claro ou a estabelecer proposições. Diz-se que essas pesquisas apresentam como objetivo principal o aperfeiçoamento de ideias ou o descobrimento de percepções. Envolve levantamento bibliográfico, entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Quanto à pesquisa explicativa, Gil (2008, p. 42) afirma que:

essas pesquisas têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos. Esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. Por isso mesmo, é o tipo mais complexo e delicado, já que o risco de cometer erros aumenta consideravelmente.

Assim, a pesquisa explicativa busca identificar as causas dos fenômenos estudados, além de registrá-los e analisá-los.

Já as pesquisas descritivas, segundo Gil (2008, p.42), “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno

ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. A particularidade desta pesquisa está no uso de técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática.

A fim de estabelecer o planejamento da pesquisa, é preciso identificar quais serão os procedimentos utilizados para a coleta de dados. Podem ser definidos dois grupos de procedimentos técnicos: aqueles que utilizam as fontes de “papel”, caracterizando a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental e, aqueles cujos dados são fornecidos por pessoas, entre os quais estão a pesquisa experimental, o estudo de caso e o estudo de campo.

Segundo Lima (2004, p. 39), “pesquisar no campo bibliográfico é procurar no âmbito dos livros e documentos escritos as informações necessárias para progredir na investigação de um tema de real interesse do pesquisador”.

Severino (2007, p. 122) define a pesquisa bibliográfica como sendo “aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc.”. Desse modo, a pesquisa bibliográfica é constituída com base em materiais já elaborados. O pesquisador trabalha a partir das contribuições resultantes de outros estudos.

No que tange à pesquisa documental, Severino (2007) diz que possui como fonte documentos no sentido vasto, englobando, além de documentos impressos, jornais, fotos, filmes, gravações e documentos legais.

Já a pesquisa experimental, conforme Gil (2007, p. 66) “consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que seriam capazes de influenciá-lo, definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto”.

No que concerne ao estudo de caso, Lima (2004) diz que este parte do princípio de que é possível esclarecer um fenômeno com a investigação intensa/exaustiva de uma única unidade de estudo ou de várias unidades de estudo, para permitir a elaboração de exercícios de análise comparativa.

Uma das ferramentas do estudo de caso é a entrevista, que Negrine (1999) descreve como depoimentos e/ou respostas dadas que devem ser transcritas com fidelidade, sem alteração dos vocábulos utilizados, para que se evite a contaminação das informações. Ainda, deve ser feita uma síntese das informações recolhidas e uma interpretação das mesmas, para relacionar os fenômenos encontrados com as bases teórico-históricas estudadas.

Por fim, cabe descrever o estudo de campo em que, conforme Gil (2007, p. 72), “estuda-se um único grupo ou comunidade em termos de sua estrutura social, ou seja, ressaltando a interação de seus componentes. Assim, o estudo de caso tende a utilizar muito mais técnicas de observação do que de interrogação”.

Outro fator importante para o desenvolvimento da pesquisa é a definição do método de abordagem a ser aplicado. Conforme Gil (2007, p. 26), “pode-se definir método como o caminho para se chegar a determinado fim”. Sendo assim, estes métodos elucidam quais são os procedimentos lógicos que deverão ser adotados no processo de investigação científica.

Segundo Diehl (2004), quanto à abordagem do problema, esta pode ser uma pesquisa quantitativa ou qualitativa. O autor diz que a pesquisa quantitativa, pelo uso da quantificação, tanto na coleta quanto no tratamento das informações, utiliza de técnicas estatísticas, busca resultados que evitem possíveis distorções de análise e interpretação, permitindo uma maior margem de segurança. Já a pesquisa qualitativa, por sua vez, descreve a complexidade de determinado problema, sendo necessário compreender e classificar os processos dinâmicos vividos nos grupos, contribuir no processo de mudança, possibilitando o entendimento das mais variadas particularidades dos indivíduos.

Dentre os métodos existentes, há o método dedutivo que é aquele que parte do geral e passa para ao particular. Gil (2007, p. 27) diz que esse método “parte de princípios reconhecidos como verdadeiros e indiscutíveis e possibilita chegar a conclusões de maneira puramente formal, isto é, em virtude unicamente de sua lógica”.

Quanto ao método indutivo, Gil (2007, p. 28) afirma que:

nesse método, parte-se da observação de fatos ou fenômenos cujas causas se deseja conhecer. A seguir, procura-se compará-los com a finalidade de descobrir as relações existentes entre eles. Por fim, procede-se à generalização, com base na relação verificada entre os fatos ou fenômenos.

Assim, pode-se dizer que o método indutivo parte do particular e traz a generalização como resultado futuro do trabalho de coleta de dados.

Além disso, há os métodos que indicam os meios técnicos de investigação. Esses métodos buscam proporcionar a orientação necessária à realização da

pesquisa, especialmente no que se refere à obtenção, processamento e validação dos dados relacionados ao que se está sendo investigado.

Já o método monográfico, conforme Gil (2007, p. 35):

[...] parte do princípio de que o estudo de um caso em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou mesmo de todos os casos semelhantes. Esses casos podem ser indivíduos, instituições, grupos, comunidades, etc.

No que tange ao método estatístico, Gil (2007, p. 35) diz que “este método fundamenta-se na aplicação da teoria estatística da probabilidade e constitui importante auxílio para a investigação em ciências sociais”.

A pesquisa realizada enquadra-se no âmbito da abordagem qualitativa e parte de uma realidade social, preocupando-se com o processo e não com o produto, considerando a existência de uma relação dinâmica entre mundo real e sujeito. O estudo não requereu o uso de métodos e técnicas estatísticas. A pesquisa buscou compreender o processo de formação de preço de venda das mercadorias revendidas e serviços prestados na empresa estudada.

No que tange aos objetivos, o estudo se caracterizou como um estudo de caráter exploratório. Foram considerados os diferentes fatores internos que influenciam ou podem influenciar o processo de formação do preço de venda das mercadorias e serviços, assim como o desenvolvimento de um modelo de gestão de preço de venda de mercadorias e serviços que gerasse informações relevantes para a empresa. O estudo propôs a criação de um modelo de gestão de preço de venda a partir dos dados da empresa estudada que poderá ser adaptado a outras empresas.

Com o objetivo de conhecer alguns processos da organização, foi realizada uma entrevista semiestruturada (Apêndice A), com questionamentos necessários para o alcance dos objetivos.

A pesquisa também pode ser considerada uma pesquisa descritiva, pois buscou-se observar, registrar e analisar os fatores que interferem na formação do preço de venda da empresa estudada.

O estudo se utilizou dos procedimentos técnicos da pesquisa bibliográfica e documental para o levantamento dos dados e informações.

Através da pesquisa bibliográfica pertinente sobre Contabilidade de Custos e Gestão de Preço de Venda, procurou-se descrever a classificação dos custos,

métodos de custeio, emprego dos custos para gestão do preço de venda e os fatores que influenciam no processo de formação do preço de venda.

No que tange à pesquisa documental, buscou-se selecionar, tratar e interpretar as informações encontradas nos documentos da empresa, tais como planilhas, demonstrações contábeis, notas fiscais, balancetes e outros, a fim de melhor desenvolver e propor o modelo de gestão de preços de venda das mercadorias e serviços da empresa.

Para concretizar a análise e interpretação dos dados no estudo, foram relacionadas as informações consideradas relevantes, provenientes dos documentos analisados e entrevistas realizadas.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este capítulo tem por função apresentar os resultados obtidos com o emprego das técnicas referenciadas anteriormente, bem como as análises e interpretações pertinentes.

4.1 Identificação das mercadorias vendidas e serviços prestados pela empresa

A empresa em estudo trabalha com o comércio de cortinas, persianas horizontais e verticais, além da prestação de serviços de instalação e conserto. A empresa não fabrica suas mercadorias, operando apenas com a atividade de revenda.

O processo de venda das mercadorias ocorre da seguinte forma: o cliente entra em contato com a loja solicitando um orçamento. É realizada a visita na residência ou estabelecimento do cliente para obter a metragem da mercadoria. Também, nesta visita, são apresentados ao cliente os tipos de persianas e cortinas e os tecidos que podem ser escolhidos. Posteriormente à definição das características pelo cliente, é realizado um orçamento e entra-se em contato com o mesmo para informar o preço da mercadoria.

Após a aprovação do orçamento pelo cliente, a empresa encomenda a mercadoria à empresa fornecedora, com as especificações escolhidas pelo cliente.

Visando a identificação das mercadorias vendidas, foi solicitada à empresa uma relação contendo esses dados relativos. No Quadro 3 encontram-se discriminados os tipos e modelos de cortinas bem como de persianas horizontais e verticais comercializadas pela empresa.

Cortinas		
	Tipo	Modelo
1	Cortina Painel	Modelo único
2	Cortina Rolô	Modelo único
3	Cortina Romana	Tradicional
		Drapeada
		Teto
Persianas		
Persianas Horizontais		Persianas Verticais
Alumínio 16mm		Tecido
Alumínio 25mm		Black-out
Alumínio 25mm Premium		PVC
Alumínio 50mm		
Madeira 25mm		
Madeira 50mm		
Sintética 50mm		
Bambu 50mm		
Lantex 50mm		

Quadro 3 – Modelos de cortinas e persianas horizontais e verticais.

Fonte: PS Comércio e Serviços Ltda

4.2 Desenvolvimento do modelo de gestão do preço de venda

A proposta de um modelo de gestão do preço de venda surgiu com o propósito de gerar informações relevantes para auxiliar na formação do preço de venda das mercadorias e serviços prestados na empresa PS Comércio e Serviços Ltda. O modelo sugerido segue as seguintes etapas:

Etapa 1: Apurar o custo da mercadoria

A primeira etapa caracteriza-se pela apuração do custo unitário de compra da mercadoria. É necessária a identificação de todos os valores despendidos na aquisição da mercadoria que integram o custo da compra. Assim, deve ser identificado o valor da mercadoria, de descontos obtidos, de fretes ou seguros sobre compras e a incidência de impostos recuperáveis e não recuperáveis sob o aspecto fiscal, conforme legislação tributária específica. Segundo Wernke (2010), quando um tributo incidente sobre a venda é recuperável fiscalmente pela empresa, o valor

deste tributo, que foi pago na compra da mercadoria, origina um crédito tributário. Este crédito pode ser abatido do valor devido do mesmo tributo quando a mercadoria é revendida. Porém, quando o tributo é legalmente considerado como não-recuperável pela empresa, seu valor não pode ser abatido por ocasião da venda, sendo incorporado ao custo.

É de suma importância a apuração do custo de aquisição da mercadoria, pois este é o valor mínimo que deverá incorporar o preço de venda. Logo, o custo de aquisição fará parte do modelo proposto, uma vez que é imprescindível para a recuperação do valor investido na aquisição da mercadoria.

Etapa 2: Reconhecimento de despesas relacionadas com vendas

A segunda etapa caracteriza-se pelo reconhecimento das despesas relacionadas com as vendas de mercadoria, tais como comissão de vendedores e tributos incidentes na venda, visto que o preço de venda deverá englobar as despesas relativas à comercialização dos produtos.

Etapa 3: Verificar o custo/hora da mão de obra

Esta etapa caracteriza-se pela apuração do custo/hora de mão de obra, considerando a jornada de trabalho, o valor do salário pago e encargos sociais, segundo a legislação vigente. O conhecimento do custo/hora de mão de obra é essencial, pois este deverá ser agregado no cálculo do valor dos serviços prestados.

Etapa 4: Conhecimento do capital operacional investido

Necessário se faz apurar o capital operacional investido da empresa. Segundo Salazar e Benedicto (2004), o capital operacional investido constitui-se na soma do capital de giro operacional líquido mais os ativos fixos líquidos. Faz-se fundamental sua apuração, visto que ele é empregado para determinar o lucro operacional desejado, ou seja, se constitui na base de cálculo. Ressalta-se que, para o modelo proposto, o valor do COI deverá ser atualizado monetariamente.

Etapa 5: Apurar o lucro desejado sobre o capital investido na empresa

Nesta etapa, é preciso avaliar junto aos proprietários qual o lucro almejado para o período. Este valor é obtido da aplicação do percentual de lucro desejado sobre o total do capital operacional investido, conforme a Equação 4.

$$\text{LCOI} = \text{COI} \times \% \text{LP} \quad (4)$$

Onde:

LCOI = Lucro desejado sobre capital operacional investido

COI = Capital operacional investido

LP = Percentual de lucro desejado

O lucro desejado funcionará como um resultado a ser perseguido pela empresa e fará parte do preço de venda dos produtos e serviços.

Etapa 6: Identificação dos gastos totais do período

É indispensável o conhecimento do total dos custos e despesas mensais despendidos pela empresa, necessários para seu funcionamento, que deverão ser absorvidos pela venda de mercadorias e prestação de serviços. Esse montante será somado ao lucro desejado para determinação do ganho marginal esperado para o período.

Etapa 7: Definição do ganho marginal

Nesta etapa, apura-se o valor total do ganho marginal planejado. O modelo caracteriza-se por trabalhar com um ganho marginal desejado, que deverá ser utilizado na formação do preço de venda. O ganho marginal esperado engloba o total de despesas da empresa e o total do lucro desejado sobre o COI, que deverá ser gerado pelo mix de mercadorias revendidas e serviços prestados pela empresa.

A Equação 5 evidencia como chegar ao ganho marginal desejado.

$$GM = LCOI + \text{Despesas} \quad (5)$$

Onde:

GM = Ganho Marginal

LCOI = Lucro desejado sobre capital operacional investido

Despesas = Total de despesas do período

Etapa 8: Definição do fator restritivo

Nesta etapa, é necessária a definição do fator restritivo que será utilizado. O fator restritivo se constitui no tempo produtivo, nos recursos produtivos de mão de obra sacrificados para se chegar a uma unidade produtiva e que devem gerar uma dada margem de contribuição. O fator restritivo definido para o modelo sugerido foi o tempo necessário para a produção de 1 (um) m² de persiana horizontal e vertical e de cortina junto ao fornecedor. Tal procedimento vai ao encontro da sistemática utilizada por Santos (2005).

O tempo para fabricar 1 (um) m² de persiana ou de cortina que são encomendados pelo cliente é o que restringe e que ao mesmo tempo é o responsável, a partir da sua comercialização, em gerar o ganho marginal. Trabalhou-se com a unidade dia, uma vez que o fornecedor determina a produção por dia de trabalho.

Etapa 9: Estabelecimento do ganho marginal esperado por dia

A etapa caracteriza-se por estabelecer o valor do ganho marginal por dia, que deverá ser alocado ao preço das mercadorias ou serviços. Para isso, é necessário dividir o ganho marginal esperado pelo total de dias necessários para a produção, conforme a Equação 6.

$$GM/\text{dia} = \frac{GM}{FRd} \quad (6)$$

Onde:

GM/dia = Ganho Marginal por dia

GM = Ganho Marginal

FRd = Fator Restritivo em dias

Desta forma, chega-se ao valor do ganho marginal por dia que o preço de venda das mercadorias e serviços deverá gerar por dia de trabalho.

Etapa 10: Determinação do preço de venda

A partir das etapas determinadas, chega-se a equação que servirá como base para a definição do preço de venda das mercadorias e serviços. No caso das mercadorias, esta equação englobará o custo de aquisição das mercadorias, o ganho marginal esperado por dia, o número de dias necessários para a produção de 1 (um) m² de persianas e cortinas e os tributos incidentes sobre a venda, conforme a Equação 7. Para os serviços, a equação incorporará o custo/hora de mão-de-obra da empresa, o tempo despendido para a execução do serviço, o ganho marginal esperado e os tributos incidentes sobre a prestação de serviço, segundo a Equação 8.

$$PV_m = \frac{(GM/dia \times tempo \text{ de produção} \times dias \times m^2 \text{ da mercadoria}) + \text{custo unit. aquis.}}{(1 - \text{tributos s/ vendas})} \quad (7)$$

$$PV_{ser} = \frac{(GM/dia \times tempo \text{ dias}) + (\text{custo/horax horas trab.})}{(1 - \text{tributos s/ serviços})} \quad (8)$$

Se faz imprescindível a divisão do total encontrado pela diferença entre 1 (um) e o percentual de tributos incidentes sobre a receita de vendas e de serviços, a fim de que o valor dos tributos seja coberto pelo preço de venda, uma vez que estes não estão inclusos no custo das mercadorias e serviços.

4.3 Aplicação do modelo de Gestão do Preço de Venda ao caso da empresa PS Comércio e Serviços Ltda.

A aplicação do modelo foi concretizada utilizando-se dos dados e informações da empresa PS Comércio e Serviços Ltda., no período de julho a dezembro de 2012. Tal aplicação segue as etapas identificadas e mencionadas anteriormente.

Etapa 1: Apurar o custo da mercadoria

A primeira informação necessária é o custo de aquisição da mercadoria. Visto que a empresa trabalha com a atividade de revenda, o valor do custo de aquisição das mercadorias por m² utilizados no modelo está demonstrados no Quadro 4. Além disso, a empresa deverá considerar os valores gastos com fretes, se houver, e a incidência de tributos sobre a compra. A empresa não se utiliza da política de tributos recuperáveis.

Vale ressaltar que o valor do custo da mercadoria varia conforme a metragem do produto, o tipo de persiana ou cortina e também pelo tecido escolhido pelo cliente.

Custo de aquisição das mercadorias (m ²)	
Persianas horizontais	
Alumínio 16mm	R\$ 54,00
Alumínio 25mm	R\$ 45,40
Alumínio 25mm Premium	R\$ 54,48
Alumínio 50mm	R\$ 96,00
Madeira 25mm	R\$ 234,00
Madeira 50mm	R\$ 222,00
Sintética 50mm	R\$ 180,00
Bambu 50mm	R\$ 205,00
Lantex 50mm	R\$ 205,00
Persiana vertical	
Tecido	
Contrast	R\$ 26,50
Europa	R\$ 34,60
Julieta	R\$ 37,30
Juta	R\$ 39,90
Soleil	R\$ 29,05
Black-out	
Galathea BK	R\$ 56,90
Juta BK	R\$ 56,90
Soleil BK	R\$ 47,90
PVC	
PVC Contrast	R\$ 42,60
PVC Ondulado	R\$ 66,00
PVC Aspen	R\$ 53,25

Quadro 4 – Custo das mercadorias mais comercializadas no período.

Fonte: PS Comércio e Serviços Ltda

Cortina	
Cortina Rolô	
Blackout Fine	R\$ 134,00
Blackout Pinpoint	R\$ 134,00
Elegance	R\$ 85,05
Linea	R\$ 111,30
Romantic	R\$ 156,70
Vision 5 Rústico	R\$ 156,00
Cortina Romana	
Blackout Fine	R\$ 154,10
Elegance	R\$ 97,80
Graceful	R\$ 220,40
Linea	R\$ 128,00
Romantic	R\$ 180,20
Vision 5 Rústico	R\$ 179,40
Cortina Paineil	
Blackout Fine	R\$ 154,10
Elegance	R\$ 92,90
Graceful	R\$ 209,40
Linea	R\$ 121,60
Romantic	R\$ 171,20
Vision 5 Rústico	R\$ 170,40

Quadro 4 – Custo das mercadorias mais comercializadas no período (continuação).
 Fonte: PS Comércio e Serviços Ltda

Como há uma variedade grande de tecidos disponíveis, optou-se por selecionar apenas aqueles trabalhados pela empresa, dispostos no Quadro 4, que foram os mais comercializadas no período.

Etapa 2: Reconhecimento de despesas relacionadas com vendas

A empresa em estudo informou que não paga comissões sobre vendas aos seus funcionários. Em relação aos tributos, é utilizado o método de tributação pelo Simples Nacional e, no período estudado, a alíquota foi de 3,61%.

Etapa 3 : Verificar o custo/hora da mão de obra

O custo da hora de mão-de-obra da empresa foi apurado a partir do conhecimento da jornada de trabalho, do valor do salário pago e dos encargos sociais, conforme a legislação vigente.

Primeiramente, foi calculado o número de horas que o funcionário está à disposição da empresa em um mês, conforme o Quadro 5. A empresa trabalha com uma jornada de trabalho de 44 horas semanais.

Horas trabalhadas ao mês	
Número de dias por ano	365
(-) repouso semanais remunerados	- 48
(-) férias	- 30
(-) feriados (em média)	- 12
(=) Número máximo de dias à disposição no ano	275
(x) Jornada diária (em média)	7,33
(=) Número máximo de horas à disposição no ano	2016,67
(/) quantidade de meses	12
(=) Número máximo de horas à disposição no mês	168,06

Quadro 5 – Número de horas trabalhadas ao mês

Conforme apurado, um funcionário trabalha em média 168,06 horas mensais na empresa estudada. Posteriormente, foi necessário o cálculo do total de salário e encargos que são divididos pelas horas trabalhadas, conforme o Quadro 6.

Custo/hora da mão-de-obra	
Salário e adicionais	720,00
(+) Férias (8,33%)	59,98
(+) 13º salário (8,33%)	59,98
(+) 1/3 férias (2,78%)	20,02
Subtotal	859,98
(+) FGTS (8,00%)	68,80
Total	928,78
(/) Número de horas à disposição no mês	168,06
(=) Custo hora de mão-de-obra	5,53

Quadro 6 – Custo hora de mão de obra

A empresa por ser optante do Simples Nacional tem o valor do INSS incluído no recolhimento do imposto. Desta forma, o valor do custo da hora de mão de obra é de R\$ 5,53 (cinco reais e cinquenta e três centavos).

Etapa 4: Conhecimento do capital operacional investido

Conforme análise no Balanço Patrimonial da empresa, verificou-se que a mesma possui um capital operacional avaliado em R\$ 166.619,59 (cento e sessenta e seis mil, seiscentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos), decorrente da soma do capital de giro operacional com os ativos fixos líquidos. Ressalta-se que este valor já se encontra atualizado.

Etapa 5: Apurar o lucro desejado sobre o capital investido na empresa

A partir da entrevista realizada com o proprietário, foi questionado qual o lucro desejado para a empresa. O mesmo informou que o lucro almejado seria de 25% ao ano. Como o período em estudo se refere a dados relativos a seis meses, foi considerado o percentual de 12,50%.

Com base nestas informações, foi efetivado o cálculo do lucro desejado sobre o capital operacional investido para o período, conforme o Quadro 7.

Lucro desejado sobre COI		
COI (em R\$)	Lucro desejado (%)	LCOI (em R\$)
166.619,59	12,50	20.827,45

Quadro 7 – Lucro desejado sobre o capital operacional investido

Dessa forma, o lucro desejado sobre o COI foi determinado em R\$ 20.827,45 (vinte mil, oitocentos e vinte e sete reais e quarenta e cinco centavos) para o período em estudo.

Etapa 6: Identificação e apuração dos gastos totais do período

Através da verificação de documentos da empresa, foi realizada a identificação das despesas ocorridas no período de julho a dezembro de 2012, conforme pode ser verificado no Quadro 8.

Despesas operacionais e administrativas	
Pró-Labore	R\$ 21.600,00
Honorários	R\$ 2.400,00
Material de expediente	R\$ 30,00
Material de consumo	R\$ 1.921,10
Depreciações e amortizações	R\$ 390,30
Serviços de terceiros	R\$ 140,00
Despesas médicas/odontológicas	R\$ 10.938,07
Condomínio	R\$ 63,80
Aluguel	R\$ 6.000,00
Jornais e revistas	R\$ 357,00
Energia elétrica	R\$ 805,70
Telefone celular	R\$ 1.493,40
Telefone	R\$ 1.145,74
Água	R\$ 287,31
Mensalidades	R\$ 126,00
Combustível	R\$ 3.129,62
Equipamentos de segurança	R\$ 61,00
Impostos e taxas	R\$ 20,00
IRRF	R\$ 17,20
Ordenados	R\$ 5.162,50
FGTS	R\$ 411,66
Propaganda e publicidade	R\$ 662,54
Viagens	R\$ 29,30
Juros pagos	R\$ 10,14
Tarifas bancárias	R\$ 548,10
ISSQN	R\$ 11,44
Simples	R\$ 5.015,78
Total	R\$ 62.777,70

Quadro 8 – Despesas ocorridas no período de julho à dezembro de 2012

Fonte: Própria

Apurou-se, a partir dos dados evidenciados, um valor de R\$ 62.777,70 (sessenta e dois mil, setecentos e setenta e sete reais e setenta centavos) incorridos no período considerado para o estudo.

Etapa 7: Definição do ganho marginal para o período

De posse do valor do lucro desejado pela empresa e do montante de despesas, foi calculado o valor do ganho marginal que deverá ser gerado pelo fator

restritivo. Este valor foi alcançado pela soma do lucro desejado sobre o COI mais as despesas do período, conforme Quadro 9. Cabe destacar que, para o cálculo do ganho marginal, as despesas financeiras não foram consideradas.

Ganho marginal desejado		
LCOI (em R\$)	Despesas (em R\$)	Ganho marginal (em R\$)
20.827,45	62.219,46	83.046,91

Quadro 9 – Ganho marginal desejado para o período

Dessa forma, chega-se ao montante de R\$ 83.046,91 (oitenta e três mil, quarenta e seis reais e noventa e um centavos), derivado da soma de R\$ 20.827,45 (vinte mil, oitocentos e vinte e sete reais e quarenta e cinco centavos), referente ao lucro desejado e R\$ 62.219,46 (sessenta e dois mil, duzentos e dezenove reais e quarenta e seis centavos), relativos às despesas do período.

Etapa 8: Definição do fator restritivo:

O fator restritivo definido para o modelo sugerido foi o tempo em dias necessário para a produção de 1 (um) m² de persiana horizontal, vertical e cortina. Com base nisto, apurou-se a quantidade de m² que foram produzidos de cada mercadoria, o número de pedidos no período e o tempo de produção dos pedidos. O levantamento dos dados permitiu chegar aos valores demonstrados no Quadro 10.

Total da produção (m ²) e pedidos			
	Produção (m ²)	Quantidade de pedidos	Tempo de produção/pedido (dias)
Persiana horizontal	785,40	152	3
Persiana vertical	726,66	112	3
Cortinas	133,94	31	7

Quadro 10 – Total da produção e de pedidos no período de julho à dezembro.

A análise documental realizada evidenciou que no período em estudo foi produzido um total de 785,40 m² de persianas horizontais; já as persianas verticais demandaram uma produção de 726,66 m² e as cortinas um total de 133,94 m². Esses dados possibilitaram calcular a média de produção (em m²) associada a cada

pedido, bem como o tempo em dias necessário para a produção de 1(um) m². No Quadro 11 pode ser visualizada a média de m² dos pedidos realizados no período.

Média (m ²) dos pedidos			
	Produção (m ²)	Nº de pedidos (un)	Média/pedido (m ²)
Persiana horizontal	785,40	152	5,16
Persiana vertical	726,66	112	6,48
Cortinas	133,94	31	4,32

Quadro 11 – Média de m² por pedido.

Como a empresa fornecedora das mercadorias consome 3 dias para a produção das persianas horizontais e verticais e 7 dias para a produção das cortinas, foi feita a média de dias necessários para a produção de 1(um) m² de cada mercadoria, demonstrada no Quadro 12. Para isso, foi utilizado como base o número de dias necessários para a produção do pedido, constante no Quadro 10, dividido pela média de m² por pedido, calculado no Quadro 11.

Tempo de produção			
	Tempo de produção/pedido (dias)	Média de produção/pedido (m ²)	Tempo de produção do m ² (dias)
Persiana horizontal	3	5,17	0,58
Persiana vertical	3	6,48	0,46
Cortinas	7	4,32	1,62

Quadro 12 – Tempo de produção de 1(um) m².

Com base nas informações do Quadro 12, projetou-se o total de dias para a produção total no período, que consiste na soma dos dias utilizados para a produção do total de m² de cada uma das mercadorias estudadas, evidenciado no Quadro 13.

Total de dias de produção dos mercadoria			
	Produção (m ²)	Tempo de produção do m ² (dias)	Total de dias
Persiana horizontal	785,40	0,58	456
Persiana vertical	726,66	0,46	336
Cortinas	133,94	1,62	217
Total (dias)	-	-	1009

Quadro 13 – Total de dias de produção por mercadoria.

Assim, chega-se a um número total de 1009 dias para atender aos pedidos realizados no período de julho a dezembro de 2012. Esse valor é resultado da soma do total de dias de produção encontrados para a persiana horizontal e vertical e para as cortinas.

Cabe destacar que o fornecedor produz simultaneamente persianas horizontais, verticais e cortinas em processos produtivos separados, o que justifica o número de dias envolvidos na produção das mercadorias especificadas.

Etapa 9: Estabelecimento do ganho marginal esperado por dia

Apurado o valor do ganho marginal e o tempo de produção, é preciso calcular o valor do ganho marginal por dia que deverá ser incluso no preço. Para isso, dividiu-se o ganho marginal pelo total de dias encontrado no Quadro 13. A apuração do ganho marginal por fator restritivo pode ser visualizada no Quadro 14.

Ganho marginal por fator restritivo		
Ganho marginal (em R\$)	Fator restritivo (dias)	Ganho marginal por dia (em R\$)
83.046,91	1009	82,30

Quadro 14 – Ganho marginal por fator restritivo

Portanto, o preço de venda deverá gerar um ganho marginal por dia de trabalho correspondente a R\$ 82,30 (oitenta e dois reais e trinta centavos), para que, ao final de seis meses, a empresa tenha condições de quitar suas despesas, remunerar o capital investido e alcançar o lucro desejado.

Como a empresa em estudo trabalha na atividade de revenda de mercadorias e também presta serviços de instalação e conserto de persianas e cortinas, o valor do ganho marginal por dia foi rateado entre as duas atividades, conforme o percentual que cada atividade teve em relação a receita total do período.

Esse procedimento foi utilizado tendo em vista que, caso a empresa não preste serviços, o lucro desejado e as despesas totais deverão ser suportadas apenas com a receita de vendas das persianas e cortinas, inclusive o custo com mão de obra, já que os funcionários possuem salário fixo, independentemente de haver prestação de serviços no período. Tal procedimento justifica-se também pelo

fato de que, não ocorrendo a venda de mercadorias, a receita de serviços poderá fazer frente à absorção das despesas totais e ao alcance do lucro desejado.

Através da verificação nos documentos da empresa, foi identificado o total de receita no período, incluindo a receita de prestação de serviços e de venda de cortinas e persianas, e a participação percentual de cada atividade, conforme o Quadro 15.

Composição da receita		
Total da receita	R\$ 126.464,24	100%
Receita de vendas de mercadoria	R\$ 115.397,24	91,25%
Receita de prestação de serviços	R\$ 11.067,00	8,75%

Quadro 15 – Participação de cada atividade na receita total.

Fonte: Própria

Com isso, o valor do ganho marginal por dia foi rateado entre as duas atividades, tendo por base o percentual de participação na receita de cada uma, e corresponde a R\$ 75,10 (setenta e cinco reais e dez centavos) para as mercadorias e de R\$ R\$ 7,20 (sete reais e vinte centavos) para os serviços.

Etapa 10: Determinação do preço de venda

Foram utilizadas as Equações 7 e 8, já formuladas no desenvolvimento do modelo, para a apuração do preço de venda das mercadorias e serviços respectivamente. Após o emprego dos valores encontrados para cada mercadoria e para os serviços, para fins de determinação do preço de venda da persiana horizontal, vertical e cortinas, chegou-se às Equações 9, 10 e 11 e para os serviços a Equação 12.

$$PV_{ph} = \frac{(75,10 \times 0,58 \times m^2 \text{ da mercadoria}) + \text{custo unit. aquis.}}{(1 - 0,0361)} \quad (9)$$

$$PV_{pv} = \frac{(75,10 \times 0,47 \times m^2 \text{ da mercadoria}) + \text{custo unit. aquis.}}{(1 - 0,0361)} \quad (10)$$

$$PV_c = \frac{(75,10 \times 1,67 \times m^2 \text{ da mercadoria}) + \text{custo unit. aquis.}}{(1 - 0,0361)} \quad (11)$$

$$PV_{\text{ser}} = \frac{(7,20 \times \text{tempo}_{\text{dias}}) + (5,53 \times \text{horas})}{(1 - 0,0821)} \quad (12)$$

Em resumo, para a formação do preço de venda das mercadorias, a empresa deverá multiplicar o ganho marginal por dia pelo número de dias de produção e pela quantidade de m² da mercadoria. A esse valor, agrega-se o custo de aquisição da mercadoria. Posteriormente, a empresa terá que dividir esse montante pela diferença entre 1 (um) e o percentual de tributos que incide sobre o faturamento.

Em relação ao preço dos serviços prestados, a empresa necessitará multiplicar o ganho marginal diário pelo tempo (em dias), necessários para a execução do serviço, e adicionar a esse valor o resultado da multiplicação do custo/hora de mão de obra pelo total de horas despendidas para a execução do serviço. A seguir, a empresa deverá dividir esse montante pela diferença entre 1 (um) e o percentual de tributos que incide sobre a receita de serviços.

Cabe destacar que este modelo considera as informações internas à empresa relativas ao custo de aquisição das mercadorias, da hora do serviço prestado, das despesas operacionais e administrativas e despesas com vendas, do capital operacional investido e do lucro desejado, do ganho marginal almejado e o fator restritivo para o caso da empresa e o total de produção do período estudado, ou seja, se constitui em um valor referência para a determinação do preço. No entanto, importante que se considere os preços praticados pela concorrência, a economia atual e o poder aquisitivo do consumidor, entre outros.

5 CONCLUSÃO

Atualmente, um dos mais relevantes aspectos financeiros das entidades versa na fixação dos preços das mercadorias e serviços, já que os consumidores buscam produtos e serviços de qualidade a preços acessíveis. Não obstante, as empresas somente conseguirão crescer e permanecer no mercado se praticarem preços superiores aos custos incorridos.

Por isso, é importante que as entidades possuam ferramentas que auxiliem neste processo de formação do preço de venda de suas mercadorias e serviços. As empresas podem, através de um menor custo, alcançar um melhor desempenho no mercado, serem competitivas e terem um bom gerenciamento do negócio.

Este trabalho objetivou desenvolver um modelo de Gestão do Preço de venda que auxiliasse no processo de formação do preço de venda das mercadorias e serviços de uma empresa que atua na área de revenda de persianas e cortinas e presta serviços de instalação de persiana e cortinas.

Através das informações conseguidas na realização do estudo, foi possível desenvolver o modelo de Gestão do Preço de Venda das mercadorias e serviços para a empresa estudada. O modelo proposto apresenta as seguintes etapas: apurar o custo da mercadoria; reconhecer as despesas relacionadas com vendas; verificar o custo hora da mão de obra; apurar o capital operacional investido; estimar o lucro desejado sobre o capital investido na empresa; identificar e apurar os gastos totais do período; projetar o ganho marginal; definir o fator restritivo; estabelecer o ganho marginal esperado por fator restritivo; determinar o preço de venda.

Após a definição das etapas do modelo, o mesmo foi aplicado na empresa PS Comércio e Serviços Ltda. a partir dos dados relativos ao período de julho a dezembro de 2012.

Para a execução das etapas propostas pelo modelo, foi imprescindível o conhecimento do custo de aquisição das mercadorias, do montante de despesas operacionais e administrativas e o valor do custo/hora de mão de obra.

Seguindo-se as etapas propostas pelo modelo, inicialmente foi verificado o custo do m² das mercadorias comercializadas. Como a empresa trabalha com a atividade de revenda, foi realizada a identificação do custo de aquisição do m² das mercadorias adquiridas dos fornecedores. Cabe destacar que o custo sofre

alterações conforme a metragem do produto. Salieta-se ainda que, devido a sua grande diversidade, optou-se por verificar o custo das mercadorias mais comercializadas no período estudado.

Para dar prosseguimento à aplicação do modelo, verificou-se a existência de despesas relacionadas com vendas. No caso estudado, foram identificados apenas os tributos incidentes na venda, já que não são pagas comissões sobre as vendas para os funcionários.

Utilizando-se das informações fornecidas pela empresa, foi determinado o custo/hora da mão de obra. Tornou-se indispensável o conhecimento do valor do custo/hora de mão de obra, pois é um fator determinante na formação do preço de venda dos serviços prestados. Conforme a jornada de trabalho e os valores referentes a salários e encargos sociais, apurou-se um custo de R\$ 5,53 (cinco reais e cinquenta e três centavos) por hora de mão de obra.

O capital operacional investido na empresa foi apurado em R\$ 166.619,59 (cento e sessenta e seis mil, seiscentos e dezenove reais e cinquenta e nove centavos). Como o lucro desejado para o período foi apontado em 12,50% sobre o COI, chegou-se a um montante de R\$ 20.827,45 (vinte mil, oitocentos e vinte e sete reais e quarenta e cinco centavos).

No que tange aos gastos que a empresa teve no período estudado, ela apresentou um total de R\$ 62.219,46 (sessenta e dois mil e duzentos e dezenove reais e quarenta e seis centavos), conforme análise documental. Com isso, apurou-se um ganho marginal desejado de R\$ 83.046,91 (oitenta e três mil quarenta e seis reais e noventa e um centavos), originário da soma do lucro desejado com o total de gastos do período.

Para determinar o preço de venda das mercadorias e serviços, foi preciso definir o fator restritivo que seria utilizado como base para gerar o ganho marginal. O fator restritivo para o estudo foi o tempo de produção necessário para 1 (um) m² de cada mercadoria. Como o processo produtivo não acontece na empresa, foi utilizada a média de m² por pedido e o tempo necessário para atender cada pedido, para se chegar ao total de dias necessários para confeccionar os pedidos realizados.

De posse dessas informações, foi feita a divisão do ganho marginal pelo tempo total apurado a fim de se chegar ao ganho marginal por dia. Chegou-se a um ganho marginal por dia correspondente a R\$ 82,30 (oitenta e dois reais e trinta centavos). Isso posto, o valor do ganho marginal foi rateado entre a atividade de

venda de mercadorias e prestação de serviços, conforme sua participação na receita total do período.

O modelo é concluído com a estruturação da equação para formar o preço de venda das mercadorias e serviços, considerando para as mercadorias o ganho marginal por dia, o custo da mercadoria adquirida, o tempo de produção e os tributos incidentes sobre a venda. Quanto aos serviços, foi contemplado o ganho marginal por dia, o tempo de execução do serviço, o custo hora de mão de obra e os tributos incidentes sobre a prestação de serviços.

Ao finalizar a construção e proposição do modelo, cabe ressaltar que na gestão do preço de venda é importante considerar não apenas fatores relativos aos custos de aquisição e demais gastos com origem interna à empresa. O mercado do qual a empresa participa, a existência de produtos substitutos, o preço praticado pela concorrência, entre outros fatores mercadológicos, devem ser avaliados na determinação do preço de uma mercadoria ou um serviço. Nesse sentido, o modelo desenvolvido parte de dados e informações internas à organização, mas ao considerar a expectativa de venda das mercadorias, a partir do comportamento das vendas e dos serviços prestados em período passado, está internalizando no modelo o fator mercadológico.

Ressalta-se que o modelo proposto pode ser aplicado a outras empresas observando a necessidade de prováveis adaptações. Para isso, é necessário o levantamento dos dados internos de cada empresa utilizados nesta metodologia, indispensáveis para a definição do ganho marginal por fator restritivo.

A sugestão para novos estudos consiste na aplicação do modelo em outras empresas, considerando para tal sua estrutura organizacional.

REFERÊNCIAS

- BASSO, Irani Paulo. **Contabilidade geral básica**. Ijuí: Editora Inijui, 2000.
- BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BONFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: Iob, 2008.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRIGHAM, Eugene F., GAPESNKI, Louis C., EHRHARDT, Michael C. **Administração financeira: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2001.
- BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12 c e Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DIEHL, Astor Antonio. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.
- LEONE, George S. Guerra. **Custos, planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LIMA, Manolita Correia. **Monografia: a engenharia da produção acadêmica**. São Paulo: Saraiva, 2004.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARTINS, Eliseu.; NETO, Alexandre Assaf. **Administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1991.

- MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.
- MENDES, Judas Tadeu Grassi. **Economia: fundamentos e aplicações**. 2. ed. São Paulo: Pearson, 2009.
- NAKAGAWA, Masayuky. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1995.
- NEGRINE, A. Instrumentos de coleta de informações na pesquisa qualitativa. In: MOLINA NETO, V.; TRIVINOS, A. N. S. **A pesquisa qualitativa na educação física: alternativas metodológicas**. Porto Alegre: Sulina, 1999. p. 61-93.
- NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. **Contabilidade básica e estrutura das demonstrações financeiras**. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase Editora, 2004.
- PEREZ JR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SALAZAR, José Nicolas Albuja; BENEDICTO, Gideon Carvalho de. **Contabilidade financeira**. São Paulo: Thomson Pioneira, 2004
- SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de caso**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SANTOS, Joel José dos. **Formação do preço e do lucro: custos marginais para formação de preços referenciais**. 4. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1995.
- SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.
- WERNKE, Rodney. **Gestão de custos no comércio varejista**. Curitiba: Juruá, 2010.

APÊNDICES

APÊNDICE A
QUESTIONÁRIO DE ENTREVISTA SEMIESTRUTURADA DIRIGIDO
AO PROPRIETÁRIO DA EMPRESA

INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS PARA O DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO:

- 1) Quais são os produtos vendidos pela empresa?
- 2) Quais são os serviços prestados pela empresa?
- 3) Qual é o tipo de produção adotado pela empresa?
- 4) Como é o processo de venda do produto?
- 5) A empresa possui um sistema de custeio? Qual?
- 6) Como os custos são alocados aos produtos?
- 7) Como é formado o preço de venda do produto?
- 8) Como é formado o preço dos serviços prestados?
- 9) Qual é o lucro desejado pela empresa?
- 10) Qual é o tempo necessário para se produzir o m² de cada produto?
- 11) Quantos funcionários a empresa possui?
- 12) Qual a jornada de trabalho semanal?
- 13) Qual é o valor do salário pago a estes funcionários?