

CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

Ronaldo Cesar Henn

GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NA EMPRESA MECÂNICA HENN PEÇAS E ACESSÓRIOS

Santa Cruz Do Sul

2016

Ronaldo Cesar Henn

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA NA EMPRESA
MECÂNICA HENN PEÇAS E ACESSÓRIOS**

Trabalho de curso III apresentado ao curso de Administração da Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel no curso de Administração

Orientador: Professor Renato Nodari

Santa Cruz do Sul

2016

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Simulação da prática atual de formação de preço de venda.....	41
Tabela 2 - Relação de Custos Variáveis Diretos	43
Tabela 3 - Relação dos Custos Variáveis Indiretos	44
Tabela 4 - Relação dos Custos Fixos.....	44
Tabela 5 - Alíquotas do Simples Nacional por produto	49
Tabela 6 - Cálculo da incidência do custo financeiro do giro	50
Tabela 7 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 1"	52
Tabela 8 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 2"	53
Tabela 9 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 3"	54
Tabela 10 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 4"	55

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	5
1.1 Objetivos	6
1.1.1 Objetivo Geral	6
1.1.2 Objetivos Específicos.....	6
1.2 Justificativa	6
1.3 Apresentação da empresa	7
1.3.1 Razão Social	7
1.3.2 Área de Atuação	8
1.3.3 Produtos e Serviços	8
1.3.4 Sócios e Proprietários.....	8
1.3.5 Localização e estrutura física da empresa.....	8
1.3.6 Número de funcionários	8
1.3.7 Contextualização da empresa.....	9
2 REVISÃO DA LITERATURA	10
2.1 Classificação dos custos	10
2.1.1 Custos Variáveis.....	12
2.1.2 Custos Fixos.....	13
2.1.3 Custos Diretos.....	14
2.1.4 Custos Indiretos.....	15
2.1.5 Custos Semivariáveis	15
2.1.6 Custos Semifixos.....	16
2.1.7 Custos de Produção.....	16
2.1.8 Custos de Transformação.....	17
2.2 Alternativas de Sistemas de Custeio.....	18
2.2.1 Sistema de Custeio Integral ou Por Absorção	19
2.2.2 Vantagens e desvantagens do sistema de Custeio Integral.....	22
2.2.3 Sistema de Custeio Marginal.....	22
2.2.4 Vantagens e desvantagens do sistema de Custeio Marginal.....	24
2.2.5 Sistema de custeio por atividade (ABC)	24
2.2.6 Vantagens e desvantagens do sistema de custeio por atividade (ABC).....	27
2.3 A estrutura de custos nas empresas/organizações de serviços	27
2.3.1 Sistema de custeio integral nas organizações de serviços	28
2.3.2 Sistema de custeio marginal nas organizações de serviços	28

2.3.3 Sistema de custeio por atividade (ABC) nas organizações de serviços.....	29
2.4 Formação do preço de venda	29
2.4.1 Definição do <i>Mark-up</i>	31
2.4.2 Preço e Custeio Integral	33
2.4.3 Preço e Custeio Marginal	34
2.4.4 Preço e Custeio por Atividade	36
3 METODOLOGIA.....	38
3.1 Delineamento da Pesquisa	38
3.2 Sujeitos de pesquisa	39
3.3 Técnicas de coletas de dados	39
3.4 Coleta de dados	40
3.5 Técnicas de análise dos dados	40
4 COLETA DE DADOS	41
4.1 Gestão de Custos e formação do preço de venda na empresa em estudo	41
4.2 Classificação dos custos da empresa em estudo.....	42
4.2.1 Custos variáveis diretos	42
4.2.2 Custos variáveis indiretos	44
4.2.3 Custos Fixos diretos e indiretos	44
4.2.4 Custos independentes do Preço de Venda.....	46
4.2.5 Custos com materiais	46
4.2.6 Custos operacionais diretos.....	48
4.2.7 Custos e despesas dependentes do preço de venda.....	48
4.2.8 Despesas tributárias diretas	48
4.2.9 Despesas financeiras.....	49
4.2.10 Despesas diretas de vendas	50
4.3 Formação do preço de venda	51
4.4 Sugestões de Melhoria	56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS:	59

1 INTRODUÇÃO

Avaliar estoques, fazer projeção de planos de venda e produção, estudos de viabilidade, análise de investimentos, formação do preço de venda, ou valor de produtos e serviços. Todas essas ações são afetadas diretamente pela gestão de custos de qualquer organização, e isso tudo significa uma pequena fração do enorme grupo de atividades que a gestão de custos engloba dentro das empresas. Os preços cobrados por produtos e serviços, que são tão importantes para a geração de receitas e uma margem de contribuição satisfatória, dependem quase que na sua totalidade da gestão de custos, por isso esse processo se torna tão importante para um bom desempenho da empresa. E mesmo nos dias de hoje, onde os preços são influenciados também pelo mercado, pela percepção de qualidade, marca, ou seja, por fatores intangíveis, que tendem a aumentar ou diminuir o valor, os cálculos de custo ainda são imprescindíveis para a formação do preço de venda de produtos e serviços.

A gestão de custos deve subsidiar com informações as decisões da empresa, porém sabe-se que em muitas empresas não há o domínio total e absoluto, ou pelo menos adequado dos custos, o que leva os gestores a decisões equivocadas. Ao calcular o preço de um produto para revenda, ou de um serviço, deve-se ter de uma forma clara os custos que envolvem o processo, bem como a demanda do produto, ação da concorrência, objetivos, caso contrário, o resultado final será afetado negativamente, pois ao longo do exercício, despesas, gastos ou custos não incluídos nos cálculos vão empurrar o resultado para baixo, e aí o que existe é a falsa sensação de que produtos e serviços estão sendo bem cobrados, quando na verdade não estão, transferindo muitas vezes a responsabilidade para outros fatores, como baixa produtividade ou em alguns casos até a fatores desconhecidos pelos gestores, tornando o resultado ruim da organização um mistério, o que evidentemente não existe.

Partindo desses princípios, a gestão de custos acontece através de sistemas de custeio. Um sistema de custeio é o conjunto de elementos que abrangem enfoques diferentes, que devem ser adequados para cada tipo de processo, e organização. No presente trabalho, os dados coletados na empresa em estudo, serão estruturados de

acordo com o sistema de custeio marginal, permitindo a posterior formação dos preços de venda.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

➤ Estruturar o processo de gerenciamento de custos e formação de preço de venda na empresa Mecânica Henn conforme o Sistema de Custeio Marginal.

1.1.2 Objetivos Específicos

- Coletar dados e informações sobre custos usados pela empresa atualmente;
- Disponibilizar planilha de formação do preço de venda indicada pelo presente estudo;
- Indicar os resultados a serem alcançados com a execução das práticas desenvolvidas no presente estudo.

1.2 Justificativa

Atualmente existem cerca de 19 milhões de empresas ativas no Brasil segundo o IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação). Milhares de empresas são criadas todos os dias, por causa de um sonho, de uma grande habilidade técnica, pela busca da independência financeira. Enfim, os motivos para se abrir uma empresa são diversos. Por outro lado mais da metade das empresas criadas no Brasil são extintas nos seus primeiros 5 anos de vida segundo a pesquisa Demografia das Empresas, realizada pelo IBGE com dados do ano de 2013, das atividades com menor taxa de sobrevivência após quatro anos está o grupo: comércio, reparação de veículos automotores e motocicletas, justamente o grupo no qual se encontra a empresa em estudo. E um dos principais motivos para essa estatística é a falta de gestão por parte dos empreendedores.

A gestão de custo tem grande importância para a nova organização, antes mesmo de ser fundada, os custos dos produtos e/ou serviços devem ser desmembrados, ainda na fase de planejamento. Pela falta desse exercício, muitas empresas acabam entrando em um mercado sem conhecimento suficiente, transformando a sobrevivência em um desafio diário e em muitos casos a extinção se torna inevitável.

Para as micro e pequenas empresas, o maior problema são pessoas qualificadas e com disposição para realizar o gerenciamento adequado dos custos. Os preços de produtos são formados na maioria das vezes, levando em conta uma margem padrão, sem diferenciação por produto, cliente, desconsiderando fatores como valor agregado, demanda pelo produto, produtos similares, tempo de entrega, etc. Para os serviços o desafio é ainda maior, pois as variáveis aumentam, a intangibilidade do serviço dificulta o processo de formação do preço, tempo ocioso, impossibilidade de estocar. A própria classificação dos custos se torna desafiadora sem o controle necessário. Enfim, o desafio dos gestores é olhar constantemente para seus processos, identificar todas as variáveis que alteram os custos, classificá-los corretamente e organizar essas informações para que efetivamente se torne uma vantagem competitiva.

A justificativa gerencial para a realização desse estudo se dá pela necessidade das pequenas organizações, como a empresa em estudo, de um processo claro e objetivo de gerenciamento de custos e formação de preço, com um método padronizado, onde todas as informações têm relevância e irão alterar o resultado final, dando à empresa a total capacidade de atuar no mercado cobrando preços justos e que contribuam para a sua sobrevivência e competitividade.

1.3 Apresentação da empresa

1.3.1 Razão Social

A empresa tem como razão social Paulo Henn EPP.

1.3.2 Área de Atuação

Essa empresa atua no mercado automobilístico, no ramo de reparação de veículos a diesel. Abrangendo os segmentos de caminhões semi-leves, leves, médios, semi-pesados e pesados.

1.3.3 Produtos e Serviços

A empresa oferece atualmente serviços de reparação para todos os segmentos de caminhões, das marcas Mercedes Benz, Volkswagen, Ford, Volvo, Agrale e Iveco. E também vende peças e acessórios para esses veículos.

1.3.4 Sócios e Proprietários

O Sr. Paulo Henn é proprietário individual da Mecânica Henn Peças e Acessórios.

1.3.5 Localização e estrutura física da empresa

A empresa está situada próxima à BR 471, em Santa Cruz do Sul, e conta com uma estrutura física total de 2000 m², sendo 1100 m² de área coberta própria para a execução dos serviços, e 900m² de área aberta, sendo toda a área fechada com muros e cerca elétrica.

1.3.6 Número de funcionários

A empresa conta com 20 funcionários, sendo 2 na área administrativa, 3 na área de peças, e 15 na oficina, e com o proprietário Paulo Henn que comanda as operações na oficina.

1.3.7 Contextualização da empresa

A empresa atualmente conta com profissionais muito experientes, que atuam há dezenas de anos nesse mercado, e que atravessam atualmente um período de mudanças importantes em todos os aspectos, econômicos políticos e sociais. Por isso, contar somente com a experiência do negócio, e com a demanda que vem do mercado para formar seus preços não é suficiente. Considerar o preço máximo que o mercado pode pagar por um serviço é muitas vezes limitar a chance de ganhos maiores. O preço depende sim do mercado, principalmente nos dias de hoje, e exatamente por esse motivo que o Sistema de Custeio Marginal foi escolhido para a empresa, pois é o mais flexível e indicado quando esse é um importante critério.

A empresa em estudo está consolidada, tem uma marca, que é lembrada pelos consumidores. Vive com saúde financeira mesmo em tempos tão difíceis. O seu portfólio de produtos é grande. Oferece serviços e peças de diferentes marcas e modelos de caminhões. Isso tudo torna o controle de custos da empresa complexo.

O presente trabalho vem com o intuito de sugerir melhores práticas à empresa, para que a complexidade dessa organização e visão dos custos seja minimizada.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Classificação dos custos

Segundo Megliorini (2011, p. 8), “Os custos precisam ser classificados para atender às diversas finalidades para as quais são apurados.”

Um dos grandes problemas nas empresas, em geral, é a classificação dos custos e a apropriação adequada destes aos produtos e serviços, principalmente no que concerne ao rateio das despesas fixas. (SANTOS, 2013, p. 20)

Beulke e Bertó (2011) consideram de extrema importância para que se comece e classificar os custos, o estudo e entendimento do ciclo operacional, que segundo eles, é todo o período que decorre do desencadeamento inicial das ações para produzir e/ou vender um produto, mercadoria ou serviço até o retorno de dinheiro pela sua venda.

Ainda segundo os autores o ciclo operacional compreende normalmente diversas etapas, que se diferenciam de um produto/mercadoria/serviço para outro. Em uma atividade industrial, as principais fases são respectivamente:

- Entrega dos materiais para a empresa fabricante;
- Estocagem dos materiais;
- Processamento do produto e estocagem de semifabricados;
- Estocagem de produtos prontos;
- Crédito para o pagamento da venda;
- Atrasos, inadimplência etc..

Já em uma empresa comercial, essas fases são tipicamente:

- Entrega de mercadoria na empresa;
- Estocagem da mercadoria na empresa;
- Crédito para pagamento de venda;
- Atrasos, inadimplência etc..

Beulke e Bertó (2011) complementam dizendo que nas empresas de serviços, o ciclo operacional pode variar de acordo com as suas características quanto ao uso ou não de materiais. Nas que utilizam materiais, o ciclo operacional abrange mais ou menos as mesmas fases dos produtos industriais. Já nas empresas que não utilizam, as principais fases do ciclo operacional são:

- Processamento do serviço;
- Crédito para pagamento do serviço;
- Atrasos, inadimplência etc..

Beulke e Bertó (2011, p. 21) continuam dizendo que “num mesmo grupo de bens (produtos, mercadorias, serviços), os prazos de cada fase apresentam também durações diferentes, individualmente de um para outro”.

Segundo os autores, no enfoque financeiro, o valor de venda deve permitir a manutenção e, de preferência, o crescimento substancial do patrimônio real da empresa. No enfoque mercadológico, o valor de venda deve propiciar vantagens competitivas, isto é, oferecer os mesmos atributos por menos preço do que os concorrentes ou oferecer maiores atributos pelo mesmo preço dos concorrentes. No enfoque financeiro, para que o valor real do patrimônio se mantenha é indispensável que o preço do bem ou serviço permita no mínimo a reposição física integral dos insumos ocorridos para a produção e venda (materiais, mão de obra, energia etc.)

Beulke e Bertó (2011) afirmam que o princípio da reposição física constitui um dos pilares básicos da teoria de custos e do ciclo operacional. Só a reposição física integral permitirá um reinício permanente de um novo ciclo operacional. A não concretização desse princípio pode levar a empresa à redução gradativa no nível de atividade e à suplementação com recursos de terceiros, trazendo como consequências, custos financeiros crescentes e todas as dificuldades daí correntes.

A experiência indica que, em grande parte das empresas, a carência do denominado capital de giro tem a sua origem numa má conceituação e interpretação do princípio da reposição física. (BEULKE e BERTÓ, 2011, p. 21)

Beulke e Bertó (2011, p. 21), resumem que a correta consideração envolve duas variáveis:

- Tempo: a agregação dos valores de custos acontece em diversos momentos do ciclo operacional, desde seu início. O retorno dos valores na forma de caixa ocorre grande parte das vezes somente ao final desse ciclo. Torna-se necessário, assim, considerar a variável tempo nesse cálculo, uma vez que o capital investido nesse ciclo tem um custo financeiro. É indispensável que, em qualquer circunstância, o retorno de caixa ao término de cada ciclo permita a reposição física integral dos insumos inicialmente ocorridos.
- Perda: ou quebra, ocorre nas empresas em diversos momentos para os diferentes produtos/serviços e de variadas formas. Ela pode ocorrer desde o início do uso de materiais (na forma de resíduos), durante o processo, ou como produto pronto (na forma de quebras), e mesmo como produto vendido (na forma de devolução).

O preço ou valor de venda dos produtos/serviços só existe para as quantidades finais boas vendáveis, que se transformam em receita no momento da venda. Essas quantidades finais boas é que têm a incumbência, ao término de cada ciclo operacional, de repor as quantidades físicas iniciais do próximo ciclo. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 22)

Beulke e Bertó (2011, p. 22) finalizam classificando custo como “uma expressão monetária que deve ter uma menor quantidade final, boa, vendável, de produtos/serviços para repor fisicamente ao término de cada ciclo operacional, uma maior quantidade inicial de insumos e consumos do próximo ciclo.”

Os custos são classificados por Santos (2013) entre outros autores quanto à variabilidade, que indica como o custo irá se comportar em relação ao produto ou serviço, podendo ser definido como custo variável ou custo fixo, e quanto à facilidade de atribuição, que significa a forma como se identifica o custo onde ele ocorre, definindo como custo direto e indireto.

2.1.1 Custos Variáveis

Segundo Schier (2013, p. 136), “são os custos que variam de acordo com o volume de produção. Quando aumenta ou diminui a produção, existe acréscimo ou diminuição de custo proporcionalmente”.

Para Megliorini (2011, p. 11), “são aqueles que aumentam ou diminuem conforme o volume de produção”.

Essa classificação não está necessariamente relacionada com a identificação em si entre custos/despesas com o produto/mercadoria/serviço. Na realidade o foco destes custos/despesas está mais relacionado com o volume vendido. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 23)

Segundo Beulke e Bertó são exemplos de custos e despesas variáveis:

- Variação no custo total da mercadoria em razão das oscilações da quantidade vendida;
- ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) de venda;
- PIS/Cofins.

2.1.2 Custos Fixos

Segundo Megliorini (2011, p. 11) “são aqueles que decorrem da manutenção da estrutura produtiva da empresa, independentemente da quantidade que venha a ser fabricada dentro do limite da capacidade instalada.”

São os custos que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, independentemente de variação do volume de produção, ou seja, a organização tem o mesmo custo fabricando mais ou menos produtos (SCHIER, 2013, p. 136).

Segundo Beulke e Bertó (2011), sua característica é a de manter inalterados face ao volume de atividade, dentro de certos limites de capacidade, ou seja, não se modificam em razão do crescimento ou da retração do volume de negócios dentro desses limites.

Como exemplos Beulke e Bertó (2011, p. 23) citam:

- Depreciação;
- Manutenção;
- Folha de pagamento da administração.

Os autores ainda complementam que numa apreciação unitária, costumam variar inversamente em razão do volume. Quanto maior o montante físico produzido, menor é a parcela de custo/despesa fixa em relação a cada unidade, e vice-versa.

2.1.3 Custos Diretos

Para Meglorini (2011, p. 9), “são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo. Exemplos clássicos de custos diretos são a matéria-prima e a mão de obra direta.” O autor lembra ainda que se outro elemento de custo tiver sua medição do consumo no produto, esse custo será considerado direto. Podemos dar o exemplo da energia elétrica. Caso haja aparelhos medidores de consumo nas máquinas de modo que se possa fazer uma medição do consumo de cada uma delas, esse custo será considerado direto.

Ainda segundo Meglorini (2011) a matéria-prima classificada como custo direto corresponde aos materiais cujo consumo pode ser quantificado no produto. Caso isso não seja possível, o material passa a ser apropriado como um custo indireto.”

São os custos que podem ser identificados e quantificados no produto ou no serviço e valorizados com relativa facilidade. Os materiais diretos, por exemplo, são normalmente requisitados com a identificação previa de sua utilização, ou seja, ao emitir a requisição para o almoxarifado, o responsável pela produção já indica, na requisição, o destino do material (SCHIER, 2013, p. 136).

Beulke e Bertó (2011, p. 22) trazem exemplos de custos e despesas diretas:

- Custos relativos à aquisição da mercadoria ou relativos ao emprego de material direto no processamento industrial dos bens;
- Despesas relativas às vendas, como ICMS, PIS/Cofins, taxação sobre o lucro presumido (modalidade aplicável em alguns casos); comissões sobre vendas, franquias, valores de locação proporcionais às vendas etc.;
- Despesas financeiras de giro, que referem-se às despesas financeiras decorrentes do financiamento do período de estocagem interna da mercadoria na empresa, mais eventuais prazos concedidos para o recebimento dos valores vendidos. As taxas cobradas pelos cartões de crédito são aplicadas sobre o preço de face da mercadoria, e ainda componentes como os gêneros alimentícios utilizados em supermercados que dispõe de panificadoras, lanchonetes, restaurantes, e afins para a obtenção dos respectivos produtos resultantes.

2.1.4 Custos Indiretos

Segundo Schier (2013, p. 137) “são os custos que, por não serem identificados de forma fácil, não podem ser apropriados de forma direta para as unidades específicas.”

São os custos apropriados aos produtos de acordo com uma base de rateio ou outro critério de apropriação. Essa base de rateio deve guardar uma relação próxima entre o custo indireto e o produto. Em geral, são empregados como bases de rateio: o período (em horas) de emprego de mão de obra; o período (em horas) de utilização das máquinas na fabricação dos produtos; a quantidade (em quilos) de matéria-prima consumida etc. (MEGLIORINI, 2011, p. 9)

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 23) “dão sustentação ao funcionamento das atividades. Apresentam como características, em geral, a impossibilidade de ser medidos, identificados, quantificados diretamente em cada unidade comercializada”.

Beulke e Bertó (2011, p. 23) trazem exemplos de custos e despesas indiretas:

- Diversas modalidades de depreciação;
- Locação predial;
- Equipamentos;
- Alguns serviços de terceiros;
- Água;
- Seguros;
- Material de limpeza;
- Manutenção;
- Despesas administrativas etc.

Os autores ainda comentam que em termos de precisão de cálculo, o ideal seria que todos os custos e as despesas pudessem ser diretos. O crescimento de custos e despesas indiretas constitui normalmente uma maior dificuldade para sua apropriação.

2.1.5 Custos Semivariáveis

Para Megliorini (2011, p. 12) “são os elementos de custos 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”. O autor cita exemplos de custos que se comportam dessa maneira, que são os custos com fornecimento de água e energia elétrica, se o consumo fica abaixo da taxa mínima estipulada ela é custo fixo, se passar desse valor, e quando passar será classificada como custo variável.

Alguns gastos têm parte de sua natureza fixa e parte variável. Exemplo: Depreciação, pois significa a perda de valor de um bem em função do desgaste pelo uso, pela ação do tempo e pela obsolescência. A perda de valor por desgaste é de natureza variável. Já a ação da natureza e a obsolescência são de natureza fixa. (SCHIER, 2013, p. 136)

Para Santos (2011, p. 39), “são os 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”.

2.1.6 Custos Semifixos

Para Santos (2005, p. 40), “são os gastos que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade”.

Santos complementa dizendo que esses gastos ocorrem normalmente em função de decisões tomadas para alimentar ou diminuir o nível de atividade; citam-se, frequentemente, a título de exemplo, os gastos com salários de pessoal ou depreciação com a compra de máquinas adicionais para aumentar a produção.

Para Megliorini (2011, p. 13) “são os elementos de custos classificados como fixos, mas se alteram em decorrência de mudanças na capacidade de produção instalada”.

2.1.7 Custos de Produção

Segundo Santos (2013, p. 22) “o custo de produção ou industrial é o valor de todos os bens e serviços consumidos no processo produtivo em um determinado período, sendo formado por três elementos básicos.”

Os elementos segundo o autor são:

1. MATÉRIAS-PRIMAS (MP): são todos os materiais que integram o produto acabado que podem ser convenientemente atribuídos à unidades físicas específicas.
2. MÃO DE OBRA DIRETA (MOD): é toda mão de obra que tem relação nítida com os produtos e que seja facilmente consignável a um produto específico.
3. CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO (CIF): são todos os custos de fabricação, exceto as matérias-primas e a mão de obra direta.

O autor resume o significado de custos de produção mediante a seguinte equação:

$$\text{Custos de produção} = MP + MOD + CIF$$

Contudo, podemos concluir que o custo de produção representa a SOMA de todos os elementos que são necessários para transformar uma matéria-prima em um produto final.

2.1.8 Custos de Transformação

Para Santos (2013, p. 23) “São custos incorridos pela empresa para transformar matérias-primas em produtos acabados. Eles correspondem ao valor agregado (mais-valia) da produção da empresa.”

O autor afirma ainda que os custos de transformação agregam a mão de obra direta e os custos indiretos de fabricação, identificados pela seguinte equação:

$$\text{Custos de transformação} = MOD + CIF$$

Em resumo, podemos considerar que o custo de um produto envolve a parcela do esforço de produção absorvida por um produto ou por uma atividade produtiva, sendo que a maior dificuldade no custeio dos bens é saber exatamente qual parcela desses custos (totais) deverá ser alocada a cada produto e a cada atividade produtiva. Quanto mais indiretos forem os custos, mais difícil (e subjetivo) será o processo de alocação. (SANTOS, 2013, p. 23)

2.2 Alternativas de Sistemas de Custeio

Feita a classificação dos custos e a devida separação de cada um deles, podemos partir para os sistemas de custeio. Segundo Beulke e Bertó (2011), existem na prática vários sistemas de custeio para atender aos vários enfoques da abrangência do custo, porém, cada sistema carrega na sua estrutura quatro elementos diferenciadores principais: A forma, o conteúdo, os insumos físicos e os valores monetários.

A forma como elemento diferenciador refere-se à modalidade de registro e a apresentação dos custos, existem dois sistemas: Os monistas e dualistas. A diferença básica entre os dois sistemas é que no sistema monista existe apenas uma contabilidade na empresa, onde todos os registros contábeis ocorrem em qualquer nível dentro dessa única contabilidade, e a contabilidade de custos está integralmente inserida na contabilidade geral. Já no sistema dualista existem duas contabilidades distintas na empresa: a externa ou financeira e a interna ou de custos.

O conteúdo como elemento diferenciador refere-se aos itens de custos a serem apropriados aos produtos, mercadorias e serviços, existem atualmente três sistemas: O sistema de custeio integral (absorção); Sistema de custeio marginal (variável); E o sistema de custeio ABC (atividade). Cada um desses sistemas será abordado posteriormente de maneira individual de modo que se conheça todas as suas características.

Ainda segundo Beulke e Bertó (2011), os insumos físicos como elemento diferenciador, refere-se aos insumos físicos utilizados como base para a apropriação dos custos, podem ser insumos reais ou insumos normais. A principal diferença entre eles é que nos insumos reais são contabilizados os insumos de materiais e os insumos operacionais efetivamente ocorridos num determinado período, enquanto nos insumos reais são contabilizados os insumos relativos a materiais e a operacionais médios que ocorrem em condições normais.

Os valores monetários como elemento diferenciador por sua vez, referem-se aos valores monetários empregados como base para a avaliação dos custos. Podem ser valores históricos, que são os valores reais ocorridos num determinado período, os valores de mercado, que corresponde aos valores reais atuais ou estimados para o futuro, e os valores-padrão, que são planejados para períodos futuros, que constituem-se em objetivos a serem atingidos.

A importância da combinação favorável desses elementos para os diferentes enfoques e aplicações dentro das empresas é alta, as possibilidades são inúmeras e podem trazer muitas vantagens.

2.2.1 Sistema de Custeio Integral ou Por Absorção

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 14), o sistema de custeio integral é considerado um sistema “mais voltado ao enfoque interno, considerando ser o preço de venda uma função predominante de custos e não de mercado”.

O sistema de custeio integral apropria aos produtos, às mercadorias ou aos serviços tanto custos e despesas diretas (fixas e variáveis) como custos e despesas indiretas (fixas e variáveis) ocorridos na atividade empresarial. (BEULKE e BERTÓ, 2011, p. 14).

A estrutura do sistema de custeio integral acontece da seguinte forma:

$$\begin{array}{rcl}
 \text{Custo variável} & + & \text{Custo fixo} \\
 \text{(ou custo direto)} & + & \text{Custo indireto)} \\
 & = & \text{Custo total} \\
 & + & \text{Resultado (critério de decisão interna)} \\
 & = & \text{Preço de venda}
 \end{array}$$

Segundo Beulke e Bertó (2011) o sistema de custeio integral é o mais tradicional, datando de uma época em que a participação dos custos fixos era relativamente baixa na composição geral do custo do produto, da mercadoria ou do serviço. Da mesma forma, naquela ocasião o grau de competitividade no mercado era bem menos acentuado.

Ainda segundo os autores, com esse contexto era permissível a adoção de critérios genéricos de apropriação dos custos fixos, pois eventuais erros (sub ou supercusteamento) não exerciam grandes influências, devido à pequena expressividade desses custos.

Na atualidade, porém, esse contexto mudou, devido ao aumento da proporção dos custos e despesas fixas dentro da estrutura do custo dos produtos, mercadorias e serviços. Isso se deve à crescente automação da atividade empresarial, aumentando a participação do custo fixo de depreciações, leasing, seguros, aluguéis, manutenção etc.; e também houve um acréscimo das despesas ligadas à atividade mercadológica, caracterizada pelo desenvolvimento de produtos, comunicação, serviços pós-venda etc.

Beulke e Bertó concluem que a partir do crescimento da participação dos custos fixos, rateios por critérios genéricos podem determinar erros consideráveis em termos de sub ou supercusteamento de produtos, mercadorias e serviços. E também, com o visível aumento da competitividade diante da globalização da economia, se torna inviável estabelecer preços a partir exclusivamente da composição dos custos e das decisões internas das empresas, nesse caso o preço é cada vez mais uma função externa, de mercado. Veremos isso nos próximos capítulos, quando tratarmos de formação de preço.

Contudo, Beulke e Bertó consideram que no contexto atual, o sistema de custeio integral, está se tornando menos ajustado do ponto de vista genérico do preço de venda.

Mesmo com essas restrições, no entanto, não se pode simplesmente descartar o custeio integral, como um sistema obsoleto. Primeiro, porque o custo tem outras abrangências além do preço de venda. Assim, do ponto de vista contábil, por exemplo, o custeio integral é o único aceito legalmente no país. E mesmo no enfoque do preço de venda, existem inúmeras circunstâncias em que o custeio integral se justifica e pode ser utilizado, como:

- **Situação de produto único:** nessa circunstância, de qualquer forma, esse produto precisa absorver todos os custos;
- **Comportamento competitivo monopolista:** o consumidor não tem alternativa, e o preço pode ser imposto pelo fabricante;
- **Novos produtos:** é extremamente comum o lançamento de novos produtos, para os quais não existem parâmetros de mercado ou concorrência. O custeio integral pode nesse caso ser um parâmetro inicial;

- **Plena ocupação com mercados alternativos:** em empresas que operam numa multiplicidade de mercados, com abrangência interna e/ou externa, tendo a sua capacidade de produção plenamente ocupada, a utilização de um ou outro sistema de custeio pode não ser muito relevante, desde que haja um bom resultado final;
- **Liderança de preços:** empresas líderes de mercado, que estabelecem os preços e são seguidas pelas concorrentes, podem alternativamente utilizar o sistema de custeio integral para essa finalidade.

Segundo Santos (2005), a metodologia do custeio por absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento do balanço patrimonial e de resultados com intuito de atender as exigências dessa contabilidade.

Porém o autor vai de encontro à ideia de Beulke e Bertó e destaca:

O sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que, apesar de aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas. (SANTOS, 2005, p. 83).

Com as afirmações dos autores podemos concluir que no Sistema de Custeio Integral ou pelo Método de Absorção, os custos diretos são apropriados aos produtos conforme as medições, e os custos indiretos são distribuídos por meio de rateios, e a forma como esses rateios acontecem é apontada como o maior problema desse sistema, pois os critérios escolhidos para esses rateios vão afetar de forma determinante o seu resultado. De modo geral, os autores consideram o sistema integral rígido e inflexível, e a consequência disso é a tendência de ser um sistema usado em menor escala no contexto atual.

No próximo capítulo, veremos as características positivas e negativas desse sistema que é muito usado e aceito no Brasil, mas que traz no seu método muitas controvérsias.

2.2.2 Vantagens e desvantagens do sistema de Custeio Integral

Para Beulke e Bertó (2011, p. 14), as principais características do sistema de custeio integral são:

- Legalmente aceito no país para efeitos de avaliação de estoques. É, portanto, o sistema adequado para a apuração do resultado no enfoque da contabilidade de custos;
- Muito inflexível para efeitos gerenciais de estratégia de preços, notadamente em situações competitivas mais intensas ou de recessão de demanda;
- Demonstra uma ilusória segurança, pois, à medida que todos os custos e as despesas são apropriados aos produtos, às mercadorias ou aos serviços, há aparente garantia de que o preço de venda apurado assegure sua integral cobertura, propiciando ainda o resultado almejado. Dependendo, porém, do volume de produção e de vendas atingido, essa garantia pode não se configurar;
- Encontra razoável aceitação por parte da área de produção da empresa, notadamente no que concerne à formação dos padrões e às técnicas de análise e redução de custos.

2.2.3 Sistema de Custeio Marginal

Para Megliorini (2011, p. 137) “É o método de custeio que consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis, sejam diretos ou indiretos. A diferença entre esse método e o custeio por absorção reside no tratamento dado aos custos fixos”.

O autor complementa dizendo que enquanto no custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável eles são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado do exercício.

O custeio por absorção é estruturado para atender as disposições legais quanto à apuração de resultados e à avaliação patrimonial, ao passo que o custeio variável é estruturado para atender à administração da empresa. Pelo método de custeio variável, obtém-se a margem de contribuição de cada produto, linha de produtos, clientes etc. (MEGLIORINI, 2011, p. 137)

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 34), essa margem de contribuição decorre do comparativo do preço de venda (que na concepção desse sistema, é mais função de mercado e menos do custo) com o custo variável desse produto.

Um preço de venda maior que o custo variável indica que o produto tem uma margem de contribuição positiva. Dessa forma, pode-se afirmar que a margem de contribuição é a parcela com que cada produto contribui para a cobertura dos custos e despesas fixas da empresa e na formação de seu resultado. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 34)

Conclui-se então que para que haja um resultado positivo da empresa, é necessário que a soma da margem de contribuição de todos os produtos seja maior que o custo e a despesa fixa do período.

A estrutura do custeio variável passa a ser:

Preço de venda
(-) Custos e despesas variáveis
 I – Margem de contribuição do produto / mercadoria ou serviço
 II – Soma da margem de contribuição de todos os produtos / mercadorias ou serviços
(-) Custos e despesas fixas da empresa
 III – Resultado da empresa

Megliorini destaca que a obtenção dessa margem de contribuição possibilita aos gestores utilizá-la como ferramenta auxiliar no processo decisório, que inclui ações como:

- Identificar os produtos que mais contribuem para a lucratividade da empresa;
- Determinar os produtos que podem ter suas vendas incentivadas ou reduzidas e aqueles que podem ser excluídos da linha de produção;
- Identificar os produtos que proporcionam maior rentabilidade quando existem fatores que limitam a produção (gargalos), permitindo o uso mais racional desses fatores;
- Definir o preço dos produtos em condições especiais, por exemplo, para ocupar eventual capacidade ociosa;
- Decidir entre comprar e fabricar;
- Determinar o nível mínimo de atividades para que o negócio passe a ser rentável;
- Definir, em uma negociação com o cliente, o limite de desconto permitido.

Para Beulke e Bertó (2011, p. 34), “o custeio marginal é um sistema voltado ao mercado. Está diretamente voltado à competitividade, sendo, portanto, adequado para empresas que se encontram nesta condição”.

Os autores complementam dizendo que na circunstância atual de globalização da economia, esse sistema encontra grande grau de aplicabilidade na prática, pois entre os sistemas em análise, é o mais flexível.

Beulke e Bertó (2011, p. 35) ressaltam que “o sistema exige, sem dúvida, maior visão, organização, controle e acompanhamento global da evolução dos negócios”.

Sua flexibilidade não pode ser interpretada como sinônimo de liberdade para que os produtos cubram tão somente os custos variáveis. É imperioso que o conjunto dos produtos num *mix* de produção e vendas gere uma margem suficiente para cobrir também os custos/despesas fixos (que, embora não apropriados previamente, continuam existindo), sem o que não ocorre a formação do resultado para a companhia no período. (BEULKE e BERTÓ, 2011, p. 35)

2.2.4 Vantagens e desvantagens do sistema de Custeio Marginal

Para Beulke e Bertó (2011, p. 15), as principais características do sistema de custeio marginal são:

- Não aceito pela legislação na avaliação de estoques no país;
- Eminentemente gerencial, dotado de muita flexibilidade, é um sistema que facilita a estratégia de preços em termos de competitividade para a empresa;
- Não permite visualização individualizada do resultado dos produtos, das mercadorias ou dos serviços, mas exige planejamento global das relações custo/volume/margens;
- Voltado ao enfoque mercadológico externo da empresa.

2.2.5 Sistema de custeio por atividade (ABC)

Segundo Dutra (2010, p. 249), “O método de Custeio Baseado em Atividades (ABC – abreviatura do inglês “*Activity Based Costing*”) originou-se da tentativa de melhorar a qualidade da informação contábil para a tomada de decisões”.

Megliorini (2011) destaca que desde a década de 1980, as empresas, de modo geral, vêm modificando sua estrutura operacional para se adequar a um mundo cada vez mais competitivo, e para tornar essa mudança possível, novas tecnologias de produção e novas filosofias de gestão foram desenvolvidas. Como já mencionado anteriormente, até aquela década, os principais elementos de custos das empresas eram matéria-prima e mão de obra direta. E por serem os mais representativos e facilmente identificáveis seu controle efetivo gerava informações suficientes para as tomadas de decisões relativas a custos. Tendo em vista que os custos fixos tinham pouca representatividade, e seu rateio, por mais subjetivo que fosse, não afetava os custos totais de forma significativa.

Beulke e Bertó (2011, p. 35), complementam dizendo que “O custeio por atividade surgiu em época mais recente, em razão de uma série de alterações que ocorreram no mundo empresarial, dentre as quais podem ser destacadas:”

- Informática;
- Incremento na estrutura de custos e despesas fixas;
- Globalização da economia;
- Mudança nos modelos de produção.

Megliorini (2011) afirma que como consequência dessa inversão de representatividade entre os custos diretos e indiretos, os métodos de custeio adequados aos ambientes de manufatura tradicional já não satisfazem às necessidades informacionais dos gestores. Por isso, buscando satisfazer a demanda desses gestores novas técnicas para a gestão de custos foram desenvolvidas.

Uma dessas técnicas é o custeio ABC (activity-based costing), cujo arcabouço conceitual permite a apuração do custo dos produtos, serviços ou outros objetos de custeio partindo da seguinte “filosofia”: os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades executadas, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio resultam das atividades que requerem esses recursos. Assim os custos indiretos são apropriados, inicialmente, às atividades e, em uma etapa seguinte, aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio que demandaram tais atividades. (MEGLIORINI, 2011, p. 189)

Beulke e Bertó (2011, p. 35), definem como: “característica básica do custeio por atividade (ABC) a apropriação aos produtos, às mercadorias e aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam fixos ou variáveis”.

Se isso não ocorrer, os custos e as despesas são direcionados às unidades de negócio, ou então constituem encargo global da organização. Apura uma contribuição operacional dos produtos, das mercadorias ou dos serviços e é voltado eminentemente à gestão dos custos e das despesas, visando o incremento de competitividade e valor dos produtos, das mercadorias ou dos serviços. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 15)

O esquema básico do sistema ABC tem a seguinte composição:

Preço de venda (função de mercado e da gestão dos custos)

(-) Custos e despesas diretas

I – Contribuição operacional de produtos, mercadorias ou serviços

II – Somas das contribuições operacionais de produtos, mercadorias ou serviços de uma unidade de negócios

(-) Custos e despesas diretas da unidade de negócios

III – Contribuição operacional da unidade de negócios

IV – Soma das contribuições operacionais das várias unidades de negócios da empresa

(-) Custos e despesas gerais da empresa, não direcionadas

= Resultado da empresa

Para Dutra (2010, p. 249) “Esse método atribui aos objetos de custeio – produtos, serviços, clientes etc. – todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos”.

Não pode ser utilizado para apuração de impostos nem distribuição de dividendos, tendo em vista ser ele um método exclusivamente gerencial, que considera a totalidade dos gastos (custos e despesas) do período e os confronta com as receitas potenciais, ou seja, as correspondentes ao total da produção de bens e serviços. (DUTRA, 2010, p. 249)

O autor ainda complementa que o núcleo de interesse do Custeio Baseado em Atividades é o grupo dos gastos indiretos, independentemente de ser composto por custos ou despesas, fixos ou variáveis.

O tratamento dado aos custos diretos é semelhante ao dispensado ao Custeio por Absorção, ou seja, apropriação aos objetos de custos, sejam eles produtos, serviços, clientes, setores, processos, órgãos, independentemente, de estarem relacionados à produção ou à administração. Entende-se que todos os recursos são despendidos nas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos objetos de custos, o que possibilita a análise de cada objeto de custo após a mensuração dos gastos de todas as atividades, sejam eles referentes à produção ou à administração. (DUTRA, 2010, p.250)

Com essas afirmações podemos concluir que o Custeio por Atividade (ABC) se trata de um método intermediário em relação aos métodos tradicionais, no que se refere à apropriação dos custos.

2.2.6 Vantagens e desvantagens do sistema de custeio por atividade (ABC)

Para Beulke e Bertó (2011, p. 15), as principais características dos sistema de custeio por atividade são:

- É predominantemente voltado ao gerenciamento interno de custos e despesas, sendo medianamente flexível (mais que o custeio integral e menos que o custeio marginal);
- É mais analítico que os dois anteriores à proporção que detalha os custos por atividades, separando as que agregam e as que não agregam valor aos produtos, às mercadorias ou aos serviços.

Megliorini (2011, p. 191) complementa dizendo que:

- Após a identificação das atividades, os gestores podem focar aquelas que geram valor para o cliente e eliminar as que apenas aumentam os custos, possibilitando dessa maneira, reduzir os custos;
- Pelo fato de não segregar os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custeio, o custeio ABC acaba se assemelhando ao custeio por absorção em termos de desvantagens.

2.3 A estrutura de custos nas empresas/organizações de serviços

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 49), “as empresas/organizações de serviços assemelham-se de certa forma, na ótica de custos, mais às indústrias que ao comércio”

Os autores complementam que no âmbito das organizações de serviços, cumpre a rigor uma diferenciação entre duas grandes categorias: as empresas de serviços que utilizam materiais diretos (hospitais, laboratórios etc.) e as que não utilizam (consultorias, auditorias etc.).

A empresa estudada é uma prestadora de serviços e usa materiais diretos, por isso, vamos focar nessa modalidade de estrutura de custos. Nesse conjunto, podemos definir a estrutura de custos para cada sistema.

2.3.1 Sistema de custeio integral nas organizações de serviços

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 49), nesse sistema a estrutura do custo do serviço é:

A – Custo dos materiais diretos – CVD

B – Custos operacional CV (CD/CI) – CF (CD/CI)

C – Despesas administrativas DDF – DIF

D – $A+B+C$ = Custo independente do valor de venda do serviço

E – Despesa financeira do giro (% sobre o valor de venda do serviço)

F – Despesas tributárias diretas (% sobre o preço de venda) – DDV

G – Despesas diretas com vendas (% sobre o valor de venda do serviço) - DDV

H = $D+E+F+G$ = Custo total

I – Resultado (\$ e/ou % sobre o preço de venda)

J = $H+I$ = Valor de venda do serviço

2.3.2 Sistema de custeio marginal nas organizações de serviços

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 49), nesse sistema a estrutura do custo do serviço é:

A – Custo dos materiais diretos – CVD

B – Custo operacional variável – CVD/CVI

C = $A+B$ = Custo variável independente do valor de venda do serviço

D – Despesa financeira do giro (% sobre o valor de venda do serviço) – DDV

E – Despesas tributárias diretas (% sobre o valor de venda do serviço) – DDV

F – Despesas diretas com vendas (% sobre o valor do serviço) – DDV

G = C+D+E+F = Custo variável

H = I – G = Margem de contribuição

I – Valor de venda do serviço

2.3.3 Sistema de custeio por atividade (ABC) nas organizações de serviços

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 49), nesse sistema a estrutura do custo do serviço é:

A – Custo dos materiais diretos – CVD

B – Custo operacional direto – CVD/CFD

C – Despesas administrativas diretas – DFD

D = A+B+C = Custo independente direto

E – Despesa financeira do giro – DDV

F – Despesas diretas tributárias – DDV

G – Despesas diretas com vendas – DDV

H = D+E+F+G = Custo direto

I = J – H = Contribuição operacional (\$ e/ou % sobre o preço de venda)

J – Valor de venda do serviço

2.4 Formação do preço de venda

Após a análise e avaliação das opções de sistemas de custeio existentes, e a escolha do sistema que será praticado na realidade da empresa, partiremos para a teoria da formação do preço de venda

Para Beulke e Bertó (2011) a formação do preço de venda, elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas, envolve em sua composição inúmeros fatores, o autor destaca entre eles:

- Estrutura de custos;
- Demanda (mercado);
- Ação da concorrência;
- Governo;
- Objetivos pretendidos com o produto/mercadoria/serviço.

Beulke e Bertó (2011), consideram que a atuação diferenciada desses fatores para cada empresa e a dinamicidade de alteração de seu peso nas diferentes situações conjunturais específicas, tornam a tarefa de estabelecer preços bastante complexa.

O custo é, na realidade, somente um dos fatores que compõe a formulação do preço de venda. Em geral, **o custo** constitui seu piso, ou seja, o valor abaixo do qual o preço incorre em perdas econômico-financeiras para a empresa. No entanto, existem, na realidade, vários pisos vinculados, cada um, a determinados sistemas de custeio. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 191)

Segundo Santos (2005, p. 147), “A preocupação em formar preços está ligada às condições de mercado, às características da concorrência, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro)”.

Para Santos (2005, p. 147), o cálculo do preço de venda deve levar a um valor:

- Que traga a empresa à maximização dos lucros;
- Que possa manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado;
- Que melhor aproveite os níveis de produção etc.;

O autor define também as condições que devem ser observadas na formação do preço de venda:

- Forma-se um preço-base;
- Critica-se o preço-base à luz das características existentes do mercado, como preço dos concorrentes, volume de vendas, prazo, condições de entrega, qualidade, logística, assistência técnica etc.;
- Testa-se o preço às condições do mercado, levando-se em consideração as relações custo/volume/lucro e demais aspectos econômicos e financeiros da empresa;
- Fixa-se o preço mais apropriado com condições diferenciadas para atender:

- Volumes diferentes;
- Prazos diferentes de financiamento de vendas;
- Descontos para prazos mais curtos;
- Comissões sobre vendas para cada condição.

Santos (2005) traz ainda os fatores que interferem na formação do preço de venda:

- A 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 desejados etc..

2.4.1 Definição do *Mark-up*

Para Santos (2005, p. 148), “O *mark-up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”.

O confeitoiro, por exemplo, aplica o índice 2 sobre o custo de produção de um quilo de “bolo” para a formação do preço de venda. O dono de um bar aplica o índice 1,5 sobre o preço de compra de determinado litro de bebida, também para formar o preço de venda. Esses dois casos servem para caracterizar objetivamente o que vem a ser o *mark-up*. (SANTOS, 2005, p. 148)

O objetivo do *mark-up* segundo o autor é cobrir as seguintes contas:

- Impostos e contribuições sociais sobre vendas;
- Comissão sobre vendas;
- Margem de lucro sobre vendas.

Para o entendimento de como chegamos nesse índice, o autor traz um caso ilustrativo de uma análise de preço. Será considerado somente o exercício número 1, que é o resultado do cálculo do preço de venda a vista.

Uma metalúrgica deseja alterar sua tabela de preços para a venda de arruelas de aço, e dispõe das seguintes informações:

- Custos diretos para produzir e vender, para pagamento a vista: R\$ 12,00/Kg;
- Impostos e taxas incidentes sobre vendas para pagamento a vista: 20%;
- Lucro marginal desejado: 16%;

Com essas informações, podemos calcular o preço por kg, para venda a vista.

Formação do Preço de Venda a Vista (PVV) – *mark-up* tomando por base a seguinte equação:

$$PVV = R\$ 12,00/kg + 0,16 PVV + 0,20 PVV$$

$$PVV - 0,36 PVV = R\$ 12,00$$

$$PVV (1 - 0,36) = R\$ 12,00$$

$$PVV = \frac{R\$ 12,00}{1 - 0,36} = \frac{R\$12,00}{0,64}$$

$$PVV = R\$ 18,75/kg$$

Portanto, o preço para recebimento a vista é de R\$ 18,75 por kg.

Formação do preço de venda a vista tomando-se como base o *Mark-up* na forma vertical:

Preço de venda a vista (PVV)	100%
(-) Impostos e taxas a vista	(20%)
(-) Lucro marginal	(16%)
= <i>Mark-up</i> divisor	64%
= <i>Mark-up</i> multiplicador (100% ÷ 64%)	1,5625

Preço de venda a vista com base no mark-up divisor:

$$PVV = \frac{R\$ 12,00 \text{ kg}}{0,64} = R\$ 18,75$$

Preço de venda a vista com base no *mark-up* multiplicador:

$$PVV = R\$ 12,00 \text{ kg} \times 1,5625$$

$$PVV = R\$ 18,75$$

A ilustração acima mostra de forma objetiva e prática como conseguimos chegar no índice *mark-up*. É um caso simples e representa apenas um produto, mas podemos observar que o *mark-up* é apenas a aplicação dos valores calculados ao longo do processo. É imprescindível que esses dados sejam realmente corretos, para que o *mark-up* cumpra os objetivos citados acima.

2.4.2 Preço e Custeio Integral

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 191), “No sistema de Custeio Integral, o elemento de partida para a formação do preço de venda é a identificação do custo independente.”

A partir disso, estabelecem-se as condições para o cálculo do custo total e do resultado quando o preço é conhecido; ou do cálculo do preço de venda quando esse não é conhecido, devendo-se para tanto estabelecer previamente o resultado desejado. (BEULKE e BERTÓ, 2011, p. 191)

Ainda segundo o autor a expressão do resultado desejado pode ocorrer de duas formas: com o resultado em valor absoluto (\$) e com índice de resultado (rentabilidade). No segundo caso, constitui uma incidência sobre o preço de venda.

Beulke e Bertó (2011, p. 193), descrevem a fórmula do cálculo do preço de venda com índice de resultado (rentabilidade) em uma empresa de serviço:

Valor do Serviço (preço)	=	Custo independente do preço em \$	+	Índice da despesa financeira do giro sobre PV	+	Índice da despesa tributária direta sobre PV	+	Índice das despesas diretas de vendas sobre PV	+	Índice do resultado sobre o PV
--------------------------	---	-----------------------------------	---	---	---	--	---	--	---	--------------------------------

Decompondo os elementos integrantes, obtém-se a fórmula final do preço:

$$\text{Preço de serviço (Valor)} = \text{Custo independente do preço \$} \times \left(1 - \frac{\text{Índice de despesa financeira do giro sobre PV} + \text{Índice da despesa tributária direta sobre PV} + \text{Índice das despesas diretas de vendas sobre PV} + \text{Índice do resultado sobre o PV}}{\text{Marcador ou markup}} \right)$$

Com resultado pretendido em valor absoluto, a fórmula do cálculo do preço é:

$$\text{Valor do Serviço (preço)} = \text{Custo independente do preço em \$} + \text{Resultado estabelecido em \$} + \text{Índice da despesa financeira do giro sobre PV} + \text{Índice da despesa tributária direta sobre PV} + \text{Índice das despesas diretas de vendas sobre PV}$$

Decompondo os elementos integrantes, obtém-se a fórmula final do preço:

$$\text{Preço de serviço (Valor)} = \left(\text{Custo independente do preço \$} + \text{Resultado estabelecido em \$} \right) \times \left(1 - \frac{\text{Índice da despesa financeira do giro sobre PV} + \text{Índice da despesa tributária direta sobre PV} + \text{Índice das despesas diretas de vendas sobre PV}}{\text{Marcador ou markup}} \right)$$

2.4.3 Preço e Custeio Marginal

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 193), “No sistema de custeio marginal, o elemento de partida para a formação do preço de venda é a identificação do custo variável independente”.

Embora na sua essência o custeio marginal esteja mais adequado às circunstâncias em que o preço de venda é função do mercado, permite também sua composição a partir do custo variável independente. Uma vez conhecido esse custo, podem-se estabelecer as condições de contribuição, quando o preço é conhecido; além do cálculo do preço de venda quando esse

não é conhecido, devendo-se para tanto estabelecer previamente a margem de contribuição desejada. (BEULKE E BERTÓ, 2011, p. 193)

Os autores explicam ainda que a margem de contribuição desejada pode ocorrer de duas formas: com margem de contribuição em valor absoluto (\$) e com índice de margem de contribuição, que, neste caso, representa uma incidência sobre o preço de venda.

Beulke e Bertó (2011, p. 195), estruturam a fórmula do cálculo do preço com índice da margem de contribuição em uma empresa de serviço:

Valor do Serviço (preço)	=	Custo variável independente do preço \$	+	Índice da despesa financeira do giro sobre PV	+	Índice da despesa tributária direta sobre PV	+	Índice das despesas diretas de vendas sobre PV	+	Índice da margem de contribuição sobre PV
--------------------------	---	---	---	---	---	--	---	--	---	---

Decompondo os elementos integrantes, obtém-se a fórmula final do valor do serviço:

Preço de Serviço	=	Custo variável independente do preço \$	(X)	
				1
			1 -	$\left(\begin{array}{l} \text{Índice de despesa financeira do giro sobre PV} + \text{Índice da despesa tributária direta sobre PV} + \text{Índice das despesas diretas de vendas sobre PV} + \text{Índice da margem de contribuição sobre PV} \end{array} \right)$
				----- Marcador ou <i>markup</i>

Com margem de contribuição estabelecida em \$ (valor absoluto), a fórmula do cálculo do preço é:

Valor do Serviço (preço)	=	Custo variável independente preço em \$	+	Margem de contribuição em PV	+	Índice da despesa financeira do giro sobre PV	+	Índice da despesa tributária direta sobre PV	+	Índice das despesas diretas de vendas sobre PV
--------------------------	---	---	---	------------------------------	---	---	---	--	---	--

Decompondo os elementos integrantes, obtém-se a fórmula final do preço:

$$\text{Preço de Venda} = \left(\begin{array}{c} \text{Custo variável} \\ \text{independente} \\ \text{do preço \$} \\ + \\ \text{Margem de} \\ \text{contribuição} \\ \text{em \$} \end{array} \right) \times \frac{1}{1 - \left(\begin{array}{c} \text{Índice de} \\ \text{despesa} \\ \text{financeira} \\ \text{do giro} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Índice da} \\ \text{despesa} \\ \text{tributária} \\ \text{direta} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Índice das} \\ \text{despesas} \\ \text{diretas} \\ \text{de vendas} \\ \text{sobre PV} \end{array} \right)}$$

Marcador ou *markup*

2.4.4 Preço e Custeio por Atividade

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 196), “o elemento de partida para a formação do preço de venda no sistema de custeio por atividade é a identificação do custo independente direto (tanto variável como o fixo)”.

A partir disso, pode-se estabelecer as condições para o cálculo do custo direto e da contribuição operacional quando o preço de venda é conhecido; além do cálculo do preço de venda quando esse não é conhecido, devendo-se nesse caso estabelecer previamente a contribuição operacional desejada. (BEULKE e BERTÓ, 2011, p. 196)

Os autores explicam ainda que como nos outros sistemas a expressão da contribuição operacional desejada pode ocorrer de duas formas: com contribuição operacional em valor absoluto (\$) e com índice de contribuição operacional que, neste caso, constitui uma incidência sobre o preço de venda.

Beulke e Bertó (2011, p. 195), estruturam a fórmula do cálculo do preço com índice de contribuição operacional em uma empresa de serviço:

Valor do Serviço (preço)	=	Custo independente do Preço em \$	+	Índice da contribuição operacional sobre PV	+	Índice da despesa financeira do giro sobre PV	+	Índice da despesa tributária direta sobre PV	+	Índice das despesas diretas de vendas sobre PV
--------------------------	---	-----------------------------------	---	---	---	---	---	--	---	--

A decomposição dos elementos integrantes na formação do preço permite a obtenção da fórmula de seu cálculo:

$$\begin{array}{l}
 \text{Preço de} \\
 \text{Serviço} = \text{Custo} \\
 \text{independente} \quad (X) \\
 \text{direto do} \\
 \text{preço em \$}
 \end{array}
 \times
 \frac{1}{1 - \left(\begin{array}{l} \text{Índice de} \\ \text{despesa} \\ \text{financeira} \\ \text{do giro} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Índice da} \\ \text{despesa} \\ \text{tributária} \\ \text{direta} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Índice das} \\ \text{despesas} \\ \text{diretas} \\ \text{de vendas} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Índice da} \\ \text{contribuição} \\ \text{operacional} \\ \text{sobre PV} \end{array} \right)}$$

Marcador ou *markup*

Com contribuição operacional estabelecida em \$ (valor absoluto), a fórmula do cálculo do preço de venda é:

$$\begin{array}{l}
 \text{Valor de} \\
 \text{Serviço} = \text{Custo} \\
 \text{(preço)} \quad \text{independente} \\
 \text{Preço em \$}
 \end{array}
 + \begin{array}{l} \text{Contribuição} \\ \text{operacional} \\ \text{desejada} \\ \text{em PV} \end{array}
 + \begin{array}{l} \text{Índice da} \\ \text{despesa} \\ \text{financeira} \\ \text{do giro} \\ \text{sobre PV} \end{array}
 + \begin{array}{l} \text{Índice da} \\ \text{despesa} \\ \text{tributária} \\ \text{direta} \\ \text{sobre PV} \end{array}
 + \begin{array}{l} \text{Índice das} \\ \text{despesas} \\ \text{diretas de} \\ \text{vendas} \\ \text{sobre PV} \end{array}$$

A decomposição dos elementos integrantes na formação do preço permite a obtenção da sua fórmula de cálculo:

$$\begin{array}{l}
 \text{Preço} \\
 \text{de} \\
 \text{venda} = \left(\begin{array}{l} \text{Custo} \\ \text{independente} \\ \text{direto do} \\ \text{preço em \$} \\ \text{+} \\ \text{Contribuição} \\ \text{operacional} \\ \text{em \$} \end{array} \right) \quad (X)
 \end{array}
 \times
 \frac{1}{1 - \left(\begin{array}{l} \text{Índice de} \\ \text{despesa} \\ \text{financeira} \\ \text{do giro} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Índice da} \\ \text{despesa} \\ \text{tributária} \\ \text{direta} \\ \text{sobre PV} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Índice das} \\ \text{despesas} \\ \text{diretas} \\ \text{de vendas} \\ \text{sobre PV} \end{array} \right)}$$

Marcador ou *markup*

3 METODOLOGIA

A metodologia trata do conjunto de procedimentos que serão realizados em determinado período, pelos quais se torna possível o efetivo conhecimento de uma realidade específica.

Segundo Vianna (2001, p. 53) metodologia é “a ciência e a arte do como desencadear ações de forma a atingir os objetivos propostos para as ações que devem ser definidas com pertinência, objetividade e fidedignidade”.

3.1 Delineamento da Pesquisa

Para possibilitar o cumprimento dos objetivos do presente trabalho será realizado um estudo de caso, de caráter exploratório descritivo, buscando a compreensão total de como a empresa organiza seus custos, quanto à classificação, estruturação, e formação do preço de venda. Para tanto serão analisados dados qualitativos e quantitativos da empresa.

O estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo (o “caso”) em profundidade e em seu contexto de mundo real quando os limites entre o fenômeno e o contexto puderem não ser claramente evidentes. (YIN, 2015, p.17)

Segundo Gil (2002), as pesquisas exploratórias têm como objetivo aprimorar as ideias ou descobertas das instituições. Segundo o autor, esse tipo de pesquisa possui menor rigidez no planejamento, pois são feitas para apresentar uma visão geral sobre determinado fato. Na sua grande maioria, essas pesquisas envolvem: referencial teórico, entrevistas e análise de exemplos que ajudam a compreender os problemas.

Para Collis (2005) a pesquisa descritiva é a pesquisa pela qual se permite descrever o comportamento dos fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão.

Para Malhota (2001) a pesquisa qualitativa é usada para definir o problema que o pesquisador deseja solucionar, este tipo de pesquisa proporciona um maior entendimento do problema. Para Gil (2002) nas pesquisas de cunho qualitativo,

costuma-se verificar entre observação, reflexão e interpretação à medida que a análise progride, o que faz com o que o trabalho se torne mais complexo.

Segundo Gil (2002) nas pesquisas quantitativas os dados são organizados em tabelas e permitem o teste das hipóteses estatísticas, assim facilitando a redação do relatório. E ainda conforme Garber (2011) as pesquisas quantitativas são mensurados por indicadores numéricos, que são levantados através da aplicação de questionários.

3.2 Sujeitos de pesquisa

A pesquisa será realizada com o proprietário da empresa, que é responsável pela área produtiva e comercial, ele é quem toma as decisões quantos aos preços praticados. E com o gerente administrativo e financeiro, autor do presente trabalho, que é responsável pelas finanças da empresa, e faz a atual gestão de custos da empresa, que subsidia com informações as decisões do proprietário.

3.3 Técnicas de coletas de dados

Os dados serão coletados através de entrevistas semiestruturadas com questões abertas.

Entrevista semiestruturada é aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam á pesquisa e que, em seguida, oferecem amplo campo de interrogativas, fruto de novas hipóteses que vão surgindo à medida que se recebem as respostas do entrevistado. (MARTINS, 2004, p. 66)

Ainda segundo Martins (2004) a entrevista com questões abertas permitem que o entrevistado, após questionado pelo entrevistador sobre uma questão ou um tema inicial, pode caminhar por onde preferir, podendo abranger vários ambitos, sejam experiências pessoais, elementos históricos, sociais entre outros.

Será realizada também a análise documental que segundo Ludke e André (1986) se trata de uma técnica importante na pesquisa qualitativa, pois pode complementar informações obtidas por outras técnicas, e também desvelar aspectos novos de um tema ou problema.

E serão coletados dados através da observação pessoal, que se trata de uma técnica que permite vivenciar uma situação abordada no dia a dia da empresa, já que o autor do presente trabalho exerce suas funções na empresa em estudo.

3.4 Coleta de dados

As entrevistas com os sujeitos da pesquisa conforme o item 3.2 serão realizadas no mês de julho de 2016, bem como a observação pessoal e a coleta de documentos existentes sobre o tema a ser analisado.

3.5 Técnicas de análise dos dados

Após o estudo realizado no presente trabalho, conclui-se que o Sistema de Custeio mais adequado para a gestão gerencial dos custos da empresa é o Sistema de Custeio Marginal, por ter boa flexibilidade, esse sistema irá trazer vantagens para empresa no que diz respeito às informações gerenciais para a formação do preço de venda competitivo que a empresa precisa, por estar em um mercado com concorrentes próximos e que oferecem produtos semelhantes.

Os dados coletados na empresa, já devidamente classificados, serão aplicados na estrutura do Sistema de Custeio Marginal através de planilhas do programa Excel nos meses de agosto e setembro de 2016. Posteriormente, a estruturação da formação do preço de venda será realizada com base no Sistema de Custeio Marginal nos meses de outubro e novembro de 2016. Feito isso, os resultados obtidos serão apresentados para os gestores da empresa, e a quem mais possa interessar, no mês de dezembro de 2016.

4 COLETA DE DADOS

4.1 Gestão de Custos e formação do preço de venda na empresa em estudo

Atualmente a empresa não utiliza uma estruturação formalizada e padronizada para a gestão dos custos dos serviços e produtos vendidos. A empresa pratica, segundo seu proprietário, preços máximos que o mercado pode absorver. A premissa que a empresa usa para estabelecer seus preços é semelhante à proposta no custeio marginal. Porém, o sistema de custeio propriamente dito não é executado corretamente, pois o índice mark-up que a empresa utiliza é estabelecido de acordo com o que a empresa acha que seja o “máximo a ser absorvido pelo mercado”, e não executa o cálculo correto que o sistema estabelece, levando em consideração as despesas financeiras, tributárias, sobre vendas e a própria margem de contribuição desejada.

Para a formação do preço de venda dos produtos aplicados nos serviços a empresa utiliza como base apenas o preço de custo da mercadoria, e aplica o seu índice *mark-up*, que por sua vez é o mesmo para todos os itens. Para os serviços, os preços são formados com base no tempo estimado de execução, ao final do serviço é feito a multiplicação do tempo trabalhado pelo valor da hora, chegando no valor final total do serviço.

Para o melhor entendimento da prática atual da empresa, vamos citar um serviço de troca de um amortecedor dianteiro, onde a empresa cobra pelo produto e mão-de-obra. Os valores são fictícios e não necessariamente condizem com a realidade, pois se trata apenas de uma simulação para a compreensão da prática da empresa:

Tabela 1 - Simulação da prática atual de formação de preço de venda

Custos	
Produto	CMV TOTAL (Custo mercadoria + despesas acessórias)
Amortecedor Dianteiro	100,00
Serviço	Tempo para execução
Substituição amortecedor dianteiro	1 Hora

Valor cobrado por hora	70,00
Preço de venda	
Produto	Preço de venda (CMV TOTAL x <i>mark-up</i>)
Amortecedor Dianteiro	170,00
Serviço	Preço de venda (tempo x valor hora)
Substituição amortecedor dianteiro	70,00
Total a ser cobrado pelo serviço	240,00

Fonte: Dados do autor, 2016.

Podemos perceber com o exemplo acima que sem a utilização de um sistema de custeio, onde todos os custos e despesas são estruturados e classificados corretamente, a empresa não tem condições de chegar a um índice *mark-up* que cubra, com alto grau de assertividade, todos esses gastos e também gere uma margem de contribuição desejada pela empresa. Nem tão pouco é possível saber o valor que deverá ser cobrado por uma hora de serviço.

A empresa faz uso dessa prática atualmente controlando seus resultados e obtendo lucros e prejuízos. No entanto, não é possível saber quanto um item gera efetivamente de margem de contribuição para a cobertura dos custos fixos da empresa.

4.2 Classificação dos custos da empresa em estudo

4.2.1 Custos variáveis diretos

De acordo com os autores citados na revisão de literatura e pesquisa feita na empresa foram coletados os seguintes custos variáveis diretos:

- CMV (Custo de mercadoria vendida) – Produtos comprados para revender, e todas as demais despesas para compra desses produtos, como fretes, taxas ou outras despesas acessórias;

- Matéria-prima – Produtos usados na prestação de serviços, e para limpeza das peças que precisam de análise para manutenção ou inutilização;
- Serviços de terceiros – Valor cobrado por empresas terceirizadas que executam serviços parciais ou integrais.
- Mão de obra direta – Todos os gastos com pessoal produtivo da empresa, incluindo salários e encargos totais, se enquadram nessa conta os mecânicos e os vendedores da loja. Sendo excluídos os funcionários da parte administrativa.
- Impostos ou deduções – A empresa é optante do Simples Nacional, tendo seus impostos unificados de acordo com esse regime, para a faixa de faturamento que a empresa se enquadra atualmente, são estabelecidas as seguintes alíquotas de impostos:
 - 6,75% para produtos vendidos com substituição tributária de ICMS, o que representa 99% das vendas de produtos pela empresa;
 - 10,23% para produtos vendidos sem substituição tributária, o que representa 1% das vendas de produtos pela empresa;
 - 15,35% para prestação de serviços;
- Taxas de cartões – Valor cobrado pelas operadoras de cartão de crédito sobre as vendas feitas por cartão de débito e crédito, tendo as seguintes taxas:
 - Venda débito: 1,6%;
 - Venda crédito: 2,4%.

Tabela 2 - Relação de Custos Variáveis Diretos

CUSTOS VARIÁVEIS DIRETOS	
Custos da mercadoria vendida	
Matéria prima produção	
Serviço de terceiros	
Mão de obra direta	
Impostos sobre vendas	
Taxas sobre vendas	

Fonte: Dados do autor, 2015.

4.2.2 Custos variáveis indiretos

A empresa precisa arcar com alguns custos para a manutenção de seu processo de produção, e que não podem de forma fácil e clara serem alocados aos produtos e serviços. Foram coletados na empresa os seguintes custos variáveis indiretos:

Tabela 3 - Relação dos Custos Variáveis Indiretos

CUSTOS VARIÁVEIS INDIRETOS	
Perdas e retrabalhos	

Fonte: Dados do autor, 2015.

4.2.3 Custos Fixos diretos e indiretos

O custo fixo total dividido pelos custos fixos diretos e indiretos representam a parcela dos custos que deverão ser cobertos pela margem de contribuição total gerada em cada venda. Para que a empresa obtenha um resultado satisfatório, essa margem deverá cobrir todos os custos fixos e ainda gerar uma margem de lucro líquido que seja favorável e que venha ao encontro dos anseios da empresa em relação ao seu efetivo retorno. Na tabela abaixo, estão todos os custos fixos e a porcentagem em relação ao faturamento.

Tabela 4 - Relação dos Custos Fixos

CUSTOS FIXOS	
RECEITA BRUTA	100%
DESPESAS ADMINISTRATIVAS	8,98%
Impostos de imóveis e veículos	0,11%
Taxas de operadoras de cartões	0,04%
Contas de consumo (água, luz, internet e telefone)	0,93%
Aluguel	2,63%
Assinatura de jornais e revistas	0,01%
Assessoria Jurídica e Contábil	1,10%
Despesa judicial	1,49%

Contribuição Social	0,02%
Correios	0,01%
Despesas com Veículos	0,10%
Manutenção de equipamentos da oficina	0,07%
Manutenções em geral	0,41%
Depreciação	0,74%
Despesas com Gasolina	0,22%
Materiais para copa, cozinha, limpeza e escritório	0,11%
Segurança e alarme	0,08%
EPIs	0,07%
Aquisição e limpeza de uniformes mecânicos	0,26%
Seguros	0,16%
Licença ambiental e descarte de resíduos	0,33%
Outras despesas administrativas	0,03%
Rede/Network	0,06%
DESPESAS FINANCEIRAS	2,15%
Empréstimos	1,71%
IOF	0,00%
Multas e Juros	0,00%
Tarifas Bancárias	0,40%
Verificação de Crédito (Serasa)	0,04%
Outras Despesas Financeiras	0,00%
INVESTIMENTOS	2,13%
Equipamentos de Informática	0,04%
Aquisição de ferramentas da oficina	0,25%
Aquisição de máquinas e equipamentos oficina	0,42%
Veículos	0,61%
Consórcios	0,62%
Móveis e utensílios	0,11%
Outros investimentos	0,06%
Reformas e benfeitorias	0,02%
MARKETING	0,33%
Brindes	0,14%
Festas e Eventos	0,12%
Material Promocional	0,04%
Patrocínios	0,03%
DESPESAS COM PESSOAL	6,17%
Salários e encargos administrativos	1,95%
Médico do trabalho/exames	0,10%
Pró-labore	4,12%
CUSTOS FIXOS DIRETOS E INDIETOS SOBRE O FATURAMENTO	19,76%

Fonte: Dados do autor, 2015.

De acordo com os dados da tabela acima, os custos fixos da empresa representam 19,76% do faturamento total. Esses custos deverão ser cobertos pela soma de todas as margens de contribuição geradas em cada venda.

4.2.4 Custos independentes do Preço de Venda

Para que possamos elaborar a fórmula do preço de venda, temos ainda que classificar os custos e despesas de duas maneiras:

- Custos independentes do preço de venda
- Custos dependentes do preço de venda

Segundo Beulke e Bertó (2011), os três componentes monetários básicos da estrutura de custos de um produto ou serviço podem ser calculados independentemente de se conhecer ou não o seu preço. Por essa razão, a soma do custo desses três componentes recebe a denominação de custo independente do preço nas suas várias versões, conforme o sistema de custeio. No Sistema de Custeio Marginal temos a seguinte estrutura:

Sistema de custeio marginal (variável)

a – custo com materiais diretos – CVD

b – Custo operacional variável – CV



$C = (a+b)$ Custo independente variável

4.2.5 Custos com materiais

O sistema de Custeio Marginal leva em consideração apenas os custos com materiais diretos. Segundo Beulke e Bertó (2011), são considerados diretos os materiais que de alguma forma conseguem ser identificados e apropriados diretamente a um produto ou serviço. Incluem-se nessa categoria também serviços de terceiros, aplicados diretamente aos produtos e serviços próprios da organização;

Na empresa foram coletados os seguintes materiais diretos:

➤ CMV – Custo com mercadoria vendida - Para o cálculo de CMV soma-se ao valor de compra da mercadoria os custos com fretes e quaisquer despesas acessórias que possam elevar o valor total a ser pago pela mercadoria;

➤ Serviço de terceiros - No caso dos serviços de terceiros, o único valor a ser levado em conta é o preço do serviço cobrado pela empresa terceirizada. Pois é o único custo que a empresa terá em relação a esse serviço. Em poucos casos, a empresa tem de transportar a peça a ser transformada por uma empresa terceirizada até a localização da empresa, nesse caso o valor desse transporte é somado ao custo do serviço.

➤ Gastos com pessoal da produção – Com a necessidade de se obter o custo de uma hora trabalhada por um mecânico, fez-se o seguinte cálculo:

Todos os gastos com salários e encargos dos mecânicos em um período de 12 meses;

Dividiu-se esse valor em 12 para se obter a média mensal;

Dividiu-se esse valor em 12 para se obter a média por mecânico já que o número de mecânicos se manteve esse ao longo do período;

Dividiu-se esse valor por 110 horas que é, segundo os gestores, a quantidade de horas efetivamente trabalhadas em um mês, excluindo os descansos remunerados, os intervalos, e o tempo ocioso. Chegando por fim ao valor da hora de R\$ 36,80 por mecânico.

➤ Gastos com pessoal da loja – Para o pessoal da loja o custo não poderia ser por hora, afinal o tempo que o vendedor gasta com a ordem de serviço é sistematicamente diferente. Então para esse cálculo se usou uma relação entre custo com pessoal e custo de mercadoria vendida (CMV). Obteve-se nos relatórios da empresa, todos os gastos com salários e encargos dos funcionários da loja em um período de 12 meses. Da mesma maneira, o valor de compra de mercadorias para revenda. Dividiu-se então o valor total dos gastos com pessoal pelo valor total de compra de mercadoria a ser revendida. Chegando assim a uma porcentagem de 7,28%. Ou seja, para cada 100,00 reais de mercadoria comprada, a empresa gasta em média 7,28 reais com pessoal. Com essa lógica, o valor de pessoal da loja que cada ordem de serviço absorverá estará relacionada ao volume de compra de mercadoria.

4.2.6 Custos operacionais diretos

Segundo Beulke e Bertó (2011), os custos operacionais envolvem os custos ou despesas na elaboração e prestação dos serviços. Foram coletados na empresa os seguintes custos operacionais:

- Eletrodos, ferros de solda, oxigênio e acetileno para serviços de solda;
- Discos de corte e desbaste para acabamentos;
- Ferros, aço e outros materiais para adaptações ou correções;
- Produtos para lubrificação do veículo como graxas e sprays;
- Produtos químicos para limpeza das peças que precisam ser analisadas antes de qualquer decisão.

4.2.7 Custos e despesas dependentes do preço de venda

Segundo Beulke e Bertó (2011), são custos e despesas que pela sua natureza incidem percentualmente, de forma direta, sobre os preços de mercadorias, produtos e serviços. São constituídos de três grupos: despesas tributárias diretas, despesa financeira do giro e despesas diretas com vendas.

4.2.8 Despesas tributárias diretas

Segundo Beulke e Bertó (2011), são incidentes diretamente sobre as vendas. As despesas tributárias diretas constituem incidências tributárias diretas sobre o preço de venda líquido e estão diretamente embutidas nele. As mais comuns atualmente vigentes são o ICMS, O ISS e o PIS/COFINS.

A empresa é optante do Simples Nacional, tendo assim seus impostos unificados de acordo com esse regime. Abaixo estão listadas as alíquotas para cada tipo de produto:

Tabela 5 - Alíquotas do Simples Nacional por produto

NATUREZA DA OPERAÇÃO	ALÍQUOTA (%)
Prestação de serviço	15,35
Venda de mercadoria com ST (Substituição tributária)	6,75
Venda de mercadoria sem ST (Substituição tributária)	10,23

Fonte: Dados do autor, 2016.

4.2.9 Despesas financeiras

Segundo Beulke e Bertó (2011, p. 57) essas despesas são constituídas em dois grupos:

- despesas financeiras do financiamento de bens do ativo permanente;
- despesas financeiras relativas ao financiamento do ativo circulante (despesa financeira do giro).

Segundo os autores para efeito de cálculo, somente esse último grupo se enquadra nas chamadas despesas financeiras. As despesas relativas ao financiamento dos bens do ativo permanente estão incorporados nos custos e despesas operacionais e nas despesas administrativas.

Para chegarmos ao índice de despesa financeira do giro, levaremos em consideração apenas os custos para financiamento do giro. Os custos com financiamento de máquinas e equipamentos foram alocados no grupo de custos fixos. Sendo assim, foram coletados dados de pagamentos e recebimentos da empresa em um período de 6 meses, conforme tabela, trazendo os prazos médios de pagamentos e recebimentos.

Tabela 6 - Cálculo da incidência do custo financeiro do giro

PAGAMENTOS				PAGAMENTOS			
Item	Valor	Prazo (DIAS)	Ponderação	Item	Valor	Prazo (DIAS)	Ponderação
Fornecedores	233.112,24	30	6.993.367,20	Vendas	278.840,21	15	4.182.603,15
Fornecedores	315.641,47	60	18.938.488,20	Vendas	421.743,73	40	16.869.749,20
Fornecedores	78.574,03	90	7.071.662,70	Vendas	413.323,12	70	28.932.618,40
Impostos	89.053,00	30	2.671.590,00	Vendas	40.597,77	100	4.059.777,00
Desp. Adm.	312.135,44	30	9.364.063,20				
Total	1.028.516,18		45.039.171,30		1.154.504,83		54.044.747,75
PRAZO MÉDIO PARA PAGAMENTOS			DIFERENÇA + / - 3 DIAS	PRAZO MÉDIO DE RECEBIMENTOS			
<u>45.039.171,30</u>	=	43,79 dias		<u>54.044.747,75</u>	=	46,81	
1.028.516,18				1.154.504,83			

Fonte: Dados do autor, 2016.

Considerada uma taxa mensal de captação de 2%, a taxa proporcional para três dias é de 0,02%. Essa taxa deve ser incluída no mark-up da fórmula de cálculo do preço de venda.

4.2.10 Despesas diretas de vendas

Segundo Beulke e Bertó (2011), as despesas de vendas dividem-se para efeito de cálculo em dois grandes grupos:

- Despesas indiretas de vendas: as que não estão atreladas diretamente ao ato e ao valor da venda. Elas integram, para fins de cálculo, as despesas administrativas da organização;
- Despesas diretas de vendas: as diretamente vinculadas ao ato e ao valor da venda. Integram o tópico específico de despesas diretas de vendas.

Como o Sistema de Custeio Marginal leva em conta para efeitos de cálculo somente as despesas diretas com vendas foram coletadas na empresa as seguintes contas:

- Taxas de cartões sobre o preço de venda;
- Taxas de convênios;
- Fretes
- Embalagem

4.3 Formação do preço de venda

Após a coleta de todos os custos da empresa, podemos partir para a formação dos preços de venda de produtos e serviços. A fórmula que será usada no presente estudo ficará à disposição da empresa para sua utilização sempre que precisar formar o preço de um serviço, levando em consideração todas as variáveis que possam existir.

Para a melhor compreensão da planilha, simularemos a formação do preço de venda de quatro ordens de serviço, que contemplarão produtos e serviços distintos, abrangendo todas as variáveis possíveis.

A primeira ordem de serviço simulada será uma troca de amortecedores dianteiros. Para executar esse serviço será necessário um mecânico, que utilizará apenas suas ferramentas normais, sem a necessidade de qualquer outro material. A mão de obra será considerada única para a troca dos dois amortecedores, sem separação para esquerdo e direito. O cliente irá pagar em dinheiro, não acarretando assim nenhuma taxa de emissão de boleto e cartão de crédito. Abaixo tabela com a simulação:

Tabela 7 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 1"

FORMAÇÃO DE PREÇO				
ORDEM DE SERVIÇO:	1	Data: 18/10/2016		
CUSTOS INDEPENDENTES DO PREÇO DE VENDA	CÁLCULO DO PREÇO		RESULTADO EFETIVO DA VENDA	
	PREÇO SUGERIDO SERVIÇO	R\$ 164,91	Preço Realizado Serviço	R\$ 165,00
	PREÇO SUGERIDO TERCEIROS	R\$ -	Preço Realizado Terceiros	R\$ -
	PREÇO SUGERIDO PEÇAS	R\$ 814,40	Preço realizado Peças	R\$ 814,40
	VALOR TOTAL	R\$ 979,31	VALOR TOTAL	R\$ 979,40
COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS	CUSTOS PROPORCIONAIS S/VENDA	INCIDÊNCIAS SOBRE O VALOR DE VENDA	% s/PV	
Custo Operacional serviço	73,60	Custo Serviço	R\$ 73,60 7,51%	
Custo hora/homem trabalhada R\$	73,60	Custo Terceiros	R\$ - 0,00%	
Tempo execução serviço 1 (h)	2,0	Custo Peças	R\$ 514,94 52,58%	
Tempo execução serviço 2 (h)	-	Despesas tributárias (Simples)	R\$ - 0,00%	
Tempo execução serviço 3 (h)	-	Serviços	R\$ 25,33 2,59%	
Tempo execução serviço 4 (h)	-	Serviços de terceiros	R\$ - 0,00%	
Tempo execução serviço 5 (h)	-	Peças com ST	R\$ 54,97 5,61%	
Tempo execução serviço 6 (h)	-	Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
Custo hora/homem R\$	36,80	Despesas financeiras	R\$ - 0,00%	
Matéria prima execução R\$	-	Serviços	R\$ 0,03 0,00%	
Eletródos	-	Serviços de terceiros	R\$ - 0,00%	
Graxa R\$	-	Peças com ST	R\$ 0,16 0,02%	
Ferro solda R\$	-	Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
Produtos p/ limpeza de peças	-	Despesas de vendas	R\$ - 0,00%	
Serviço de terceiros R\$	-	Serviços	R\$ - 0,00%	
Serviços de terceiros R\$	-	Serviços de terceiros	R\$ - 0,00%	
Peças com ST R\$	-	Peças com ST	R\$ - 0,00%	
Peças sem ST R\$	-	Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
Custo Mercadoria R\$	514,94	SOMA dos desembolsos Serviços	R\$ 98,96 10,10%	
Peças R\$	480,00	SOMA dos desembolsos Terceiros	R\$ - 0,00%	
Fretes R\$	-	SOMA dos desembolsos Peças	R\$ 570,08 58,21%	
Custo pessoal loja sobre CMV	7,28%	MARGEM REAL SERVIÇOS	R\$ 66,04 40,02%	
Custo homem/O.S. R\$	34,94	MARGEM REAL TERCEIROS	R\$ - #DIV/0!	
Custo serviço R\$	73,60	MARGEM REAL PEÇAS	R\$ 244,32 30,00%	
Custo terceiros R\$	-	Receita total serviço:	R\$ 979,40 100%	
Custo Peças R\$	514,94	Custos Variáveis Serviços	R\$ 98,96 10,10%	
Divisor SERVIÇOS	0,44630	Custos Variáveis Terceiros	R\$ - 0,00%	
Divisor SERV. TERCEIROS	0,84630	Custos Variáveis Peças	R\$ 570,08 58,21%	
Divisor PEÇAS	0,63230	Margem Contribuição total da O.S.	R\$ 310,36 31,69%	
		CUSTO FIXO	193,53 19,76%	
		LUCRO LÍQUIDO	R\$ 116,83 11,93%	

Fonte: Dados do autor, 2016.

Podemos ver no primeiro quadro da tabela o montante dos custos com mão de obra, de terceiros e mercadoria, no segundo quadro as incidências sobre o preço de venda e a margem de contribuição desejada pela empresa, chegando ao valor sugerido do preço de venda para que essa margem de contribuição desejada realmente seja efetivada. No terceiro quadro, após a empresa preencher os valores que irá cobrar, pode-se constatar o resultado efetivo da venda. Além das contribuições individuais de cada produto que a empresa vende, pode também verificar a margem de contribuição total do serviço, e o lucro líquido após a cobertura dos custos fixos.

A empresa poderá variar os custos, as margens desejadas e as incidências sobre o preço de venda sempre que houver necessidade. Poderá verificar o resultado

efetivo da venda variando os preços para cima e para baixo até chegar no resultado que considere satisfatório.

A segunda ordem de serviço simulada contém dois serviços distintos: a reparação do escapamento e do radiador do veículo. Para a execução do serviço será necessário um mecânico, que usará materiais para a solda do novo escapamento, e para a recuperação do radiador uma empresa terceirizada será contratada. A remoção do radiador será feita pelo mecânico, bem como a instalação depois que estiver recuperado. Sendo assim teremos dois serviços próprios, a reposição do escapamento, e a remoção e instalação do radiador. E um serviço de terceiro que será a reparação do radiador. O cliente irá pagar esse serviço com cartão de débito. Segue abaixo tabela com a simulação:

Tabela 8 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 2"

FORMAÇÃO DE PREÇO				
ORDEM DE SERVIÇO:	2	Data: 12/10/2016		
CUSTOS INDEPENDENTES DO PREÇO DE VENDA	CÁLCULO DO PREÇO		RESULTADO EFETIVO DA VENDA	
	PREÇO SUGERIDO SERVIÇO	R\$ 460,14	Preço Realizado Serviço	R\$ 460,14
	PREÇO SUGERIDO TERCEIROS	R\$ 936,06	Preço Realizado Terceiros	R\$ 936,06
	PREÇO SUGERIDO PEÇAS	R\$ 642,88	Preço realizado Peças	R\$ 642,88
	VALOR TOTAL	R\$ 2.039,09	VALOR TOTAL	R\$ 2.039,08
COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS	CUSTOS PROPORCIONAIS S/VENDA	INCIDÊNCIAS SOBRE O VALOR DE VENDA	% s/PV	
Custo Operacional serviço	198,00	Custo Serviço	R\$ 198,00 9,71%	
Custo hora/homem trabalhada	R\$ 184,00	Custo Terceiros	R\$ 590,00 28,93%	
Tempo execução serviço 1 (h)	3,0	Custo Peças	R\$ 396,21 19,43%	
Tempo execução serviço 2 (h)	2,0	Despesas tributárias (Simples)	R\$ - 0,00%	
Tempo execução serviço 3 (h)	-	Serviços	R\$ 70,63 3,46%	
Tempo execução serviço 4 (h)	-	Serviços de terceiros	R\$ 143,69 7,05%	
Tempo execução serviço 5 (h)	-	Peças com ST	R\$ 43,39 2,13%	
Tempo execução serviço 6 (h)	-	Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
Custo hora/homem	R\$ 36,80		R\$ - 0,00%	
Matéria prima execução	R\$ 14,00	Despesas financeiras	R\$ - 0,00%	
Eletródos	R\$ 10,00	Serviços	R\$ 0,09 0,00%	
Graxa	R\$ -	Serviços de terceiros	R\$ 0,19 0,01%	
Ferro solda	R\$ 2,00	Peças com ST	R\$ 0,13 0,01%	
Produtos p/ limpeza de peças	R\$ 2,00	Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
	R\$ -		R\$ - 0,00%	
Serviço de terceiros	R\$ 590,00	Despesas de vendas (venda cartão/convenio)	R\$ - 0,00%	
Recuperação Radiador	R\$ 590,00	Serviços	R\$ 7,36 0,36%	
		Serviços de terceiros	R\$ 14,98 0,73%	
		Peças com ST	R\$ 10,29 0,50%	
		Peças sem ST	R\$ - 0,00%	
Custo Mercadoria	R\$ 396,21	Soma dos desembolsos Serviços	R\$ 276,09 13,54%	
Peças	R\$ 360,00	Soma dos desembolsos Terceiros	R\$ 748,85 36,72%	
Fretes	R\$ 10,00	Soma dos desembolsos Peças	R\$ 450,02 22,07%	
Custo pessoal loja sobre CMV	7,28%			
Custo homem/O.S. R\$	R\$ 26,21			
Custo serviço	R\$ 198,00	SOMA SERVIÇOS	56,97 %	
Custo terceiros	R\$ 590,00	SOMA SERVIÇOS DE TERCEIRO	36,97 %	
Custo Peças	R\$ 396,21	SOMA PEÇAS	38,37 %	
Divisor SERVIÇOS	0,43030	MARGEM REAL SERVIÇOS	R\$ 184,05 40,00%	
Divisor SERV. TERCEIROS	0,63030	MARGEM REAL TERCEIROS	R\$ 187,21 20,00%	
Divisor PEÇAS	0,61630	MARGEM REAL PEÇAS	R\$ 192,86 30,00%	
		Receita total serviço:	R\$ 2.039,08 100%	
		Custos Variáveis Serviços	R\$ 276,09 13,54%	
		Custos Variáveis Terceiros	R\$ 748,85 36,72%	
		Custos Variáveis Peças	R\$ 450,02 22,07%	
		Margem Contribuição total da O.S.	R\$ 564,13 27,67%	
		CUSTO FIXO	402,92 19,76%	
		LUCRO LÍQUIDO	R\$ 161,21 7,91%	

Fonte: Dados do autor, 2016.

É importante frisar a diferença de tributação sobre o serviço e sobre as peças. Como o imposto sobre serviço é mais do que o dobro das peças, em uma ordem onde se vende muito mais serviços do que peças, dependendo da margem que a empresa conseguir colocar, a margem de contribuição final do serviço tende a cair. Os serviços de terceiros também tendem a possibilitar uma baixa margem de contribuição. É sempre bom analisar os benefícios de se prestar determinado serviço com base no seu resultado.

A terceira ordem de serviço simulada contém 5 serviços: a troca de óleo do motor, dos filtros do motor, do óleo da caixa, do óleo do diferencial e a lubrificação do veículo. Todos os serviços serão executados por um mecânico. O pagamento será feito através de boleto bancário. Segue abaixo tabela com a simulação:

Tabela 9 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 3"

FORMAÇÃO DE PREÇO						
ORDEM DE SERVIÇO:	3	Data: 12/10/2016				
CUSTOS INDEPENDENTES DO PREÇO DE VENDA	CÁLCULO DO PREÇO		RESULTADO EFETIVO DA VENDA			
	PREÇO SUGERIDO SERVIÇO	R\$ 194,72	Preço Realizado Serviço	R\$ 195,00		
	PREÇO SUGERIDO TERCEIROS	R\$ -	Preço Realizado Terceiros	R\$ -		
	PREÇO SUGERIDO PEÇAS	R\$ 1.746,77	Preço realizado Peças	R\$ 1.746,77		
	VALOR TOTAL	R\$ 1.941,49	VALOR TOTAL	R\$ 1.941,77		
COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS	CUSTOS PROPORCIONAIS S/VENDA		INCIDÊNCIAS SOBRE O VALOR DE VENDA	% s/PV		
Custo Operacional serviço	105,40		Custo Serviço	R\$ 105,40	5,43%	
Custo hora/homem trabalhada	R\$ 92,00		Custo Terceiros	R\$ -	0,00%	
Tempo execução serviço 1 (h)	0,5		Custo Peças	R\$ 1.008,41	51,93%	
Tempo execução serviço 2 (h)	0,5		Despesas tributárias (Simples)	R\$ -	0,00%	
Tempo execução serviço 3 (h)	0,5		Serviços	R\$ 29,93	1,54%	
Tempo execução serviço 4 (h)	0,5		Serviços de terceiros	R\$ -	0,00%	
Tempo execução serviço 5 (h)	0,5		Peças com ST	R\$ 117,91	6,07%	
Tempo execução serviço 6 (h)	-		Peças sem ST	R\$ -	0,00%	
Custo hora/homem	R\$ 36,80			R\$ -	0,00%	
Matéria prima execução	R\$ 13,40		Despesas financeiras	R\$ -	0,00%	
Eletródos	R\$ -		Serviços	R\$ 0,04	0,00%	
Graxa	R\$ 7,00		Serviços de terceiros	R\$ -	0,00%	
Ferro solda	R\$ -		Peças com ST	R\$ 0,35	0,02%	
Diesel para encher filtros	R\$ 6,40		Peças sem ST	R\$ -	0,00%	
	R\$ -			R\$ -	0,00%	
Serviço de terceiros	R\$ -		Despesas de vendas (venda cartão/convenio)	R\$ -	0,00%	
	R\$ -		Serviços	R\$ 0,98	0,05%	
	R\$ -		Serviços de terceiros	R\$ -	0,00%	
	R\$ -		Peças com ST	R\$ 8,73	0,45%	
	R\$ -		Peças sem ST	R\$ -	0,00%	
Custo Mercadoria	R\$ 1.008,41					
Peças	R\$ 926,00		Soma dos desembolsos Serviços	R\$ 136,35	7,02%	
Fretes	R\$ 15,00		Soma dos desembolsos Terceiros	R\$ -	0,00%	
Custo pessoal loja sobre CMV	7,28%		Soma dos desembolsos Peças	R\$ 1.135,40	58,47%	
Custo homem/O.S. R\$	R\$ 67,41					
Custo serviço	R\$ 105,40	SOMA SERVIÇOS	45,87 %	MARGEM REAL SERVIÇOS	R\$ 58,65	30,08%
Custo terceiros	R\$ -	SOMA SERVIÇOS DE TERCEIRO	15,87 %	MARGEM REAL TERCEIROS	R\$ -	#DIV/0!
Custo Peças	R\$ 1.008,41	SOMA PEÇAS	42,27 %	MARGEM REAL PEÇAS	R\$ 611,37	35,00%
Divisor SERVIÇOS	0,54130			Receita total serviço:	R\$ 1.941,77	100%
Divisor SERV. TERCEIROS	0,84130			Custos Variáveis Serviços	R\$ 136,35	7,02%
Divisor PEÇAS	0,57730			Custos Variáveis Terceiros	R\$ -	0,00%
				Custos Variáveis Peças	R\$ 1.135,40	58,47%
				Margem Contribuição total da O.S.	R\$ 670,02	34,51%
				CUSTO FIXO	383,69	19,76%
				LUCRO LÍQUIDO	R\$ 286,33	14,75%

Fonte: Dados do autor, 2016.

Nesse caso podemos constatar uma margem de contribuição maior em função da predominância de peças na ordem. Mesmo baixando a margem prevista de serviço, a margem de contribuição final ficou elevada em função das peças.

A última ordem de serviço simulada contém a revisão dos freios dianteiro e traseiro do veículo. Para execução desse serviço, um mecânico removerá as rodas, os tambores de freio, nos quais será realizado um serviço de torno que é terceirizado, e por último as lonas de freio serão trocadas. O cliente irá pagar através de um convênio que cobra uma taxa de serviço da empresa de 5,6% sobre o valor total faturado. Segue abaixo a planilha com a simulação:

Tabela 10 - Fórmula de formação de preço de venda "O.S. 4"

FORMAÇÃO DE PREÇO					
ORDEM DE SERVIÇO:	4	Data: 12/10/2016			
CUSTOS INDEPENDENTES DO PREÇO DE VENDA	CÁLCULO DO PREÇO		RESULTADO EFETIVO DA VENDA		
	PREÇO SUGERIDO SERVIÇO	R\$ 454,42	Preço Realizado Serviço	R\$ 455,00	
	PREÇO SUGERIDO TERCEIROS	R\$ 240,61	Preço Realizado Terceiros	R\$ 240,00	
	PREÇO SUGERIDO PEÇAS	R\$ 3.272,26	Preço realizado Peças	R\$ 3.272,26	
	VALOR TOTAL	R\$ 3.967,28	VALOR TOTAL	R\$ 3.967,26	
COMPOSIÇÃO DOS CUSTOS		CUSTOS PROPORCIONAIS S/VENDA	INCIDÊNCIAS SOBRE O VALOR DE VENDA	% s/PV	
Custo Operacional serviço	222,80		Custo Serviço	R\$ 222,80	5,62%
Custo hora/homem trabalhada	R\$ 220,80		Custo Terceiros	R\$ 130,00	3,28%
Tempo execução serviço 1 (h)	3,0		Custo Peças	R\$ 1.722,19	43,41%
Tempo execução serviço 2 (h)	3,0		Despesas tributárias (Simples)	R\$ -	0,00%
Tempo execução serviço 3 (h)	-	Despesas tributárias (Simples Nacional)	Serviços	R\$ 69,84	1,76%
Tempo execução serviço 4 (h)	-	Serviços	Serviços de terceiros	R\$ 36,84	0,93%
Tempo execução serviço 5 (h)	-	Serviços de terceiros	Peças com ST	R\$ 220,88	5,57%
Tempo execução serviço 6 (h)	-	Peças com ST	Peças sem ST	R\$ -	0,00%
Custo hora/homem	R\$ 36,80	Peças sem ST		R\$ -	0,00%
Matéria prima execução	R\$ 2,00	Despesas financeira do giro	Despesas financeiras	R\$ -	0,00%
Fita isolante	R\$ 2,00	Serviços	Serviços	R\$ 0,09	0,00%
Graxa	R\$ -	Serviços de terceiros	Serviços de terceiros	R\$ 0,05	0,00%
Ferro solda	R\$ -	Peças com ST	Peças com ST	R\$ 0,65	0,02%
Produtos p/ limpeza de peças	R\$ -	Peças sem ST	Peças sem ST	R\$ -	0,00%
	R\$ -	Despesas de vendas (venda cartão/convênio)	Despesas de vendas	R\$ -	0,00%
Serviço de terceiros	R\$ 130,00	Serviços	Serviços	R\$ 25,48	0,64%
Tornear tambores de freio	R\$ 130,00	Serviços de terceiros	Serviços de terceiros	R\$ 13,44	0,34%
	R\$ -	Peças com ST	Peças com ST	R\$ 183,25	4,62%
Custo Mercadoria	R\$ 1.722,19	Peças sem ST	Peças sem ST	R\$ -	0,00%
Peças	R\$ 1.596,00	Margem Prevista Serviços	Soma dos desembolsos Serviços	R\$ 318,21	8,02%
Fretes	R\$ 10,00	Margem Prevista Serviços de terc	Soma dos desembolsos Terceiros	R\$ 180,33	4,55%
Custo pessoal loja sobre CMV	7,28%	Margem Prevista Peças	Soma dos desembolsos Peças	R\$ 2.126,97	53,61%
Custo homem/O.S. R\$	116,19				
Custo serviço	R\$ 222,80	SOMA SERVIÇOS	MARGEM REAL SERVIÇOS	R\$ 136,79	30,06%
Custo terceiros	R\$ 130,00	SOMA SERVIÇOS DE TERCEIRO	MARGEM REAL TERCEIROS	R\$ 59,67	24,86%
Custo Peças	R\$ 1.722,19	SOMA PEÇAS	MARGEM REAL PEÇAS	R\$ 1.145,29	35,00%
Divisor SERVIÇOS	0,49030		Receita total serviço:	R\$ 3.967,26	100%
Divisor SERV. TERCEIROS	0,54030		Custos Variáveis Serviços	R\$ 318,21	8,02%
Divisor PEÇAS	0,52630		Custos Variáveis Terceiros	R\$ 180,33	4,55%
			Custos Variáveis Peças	R\$ 2.126,97	53,61%
			Margem Contribuição total da O.S.	R\$ 1.341,75	33,82%
			CUSTO FIXO	783,93	19,76%
			LUCRO LÍQUIDO	R\$ 557,82	14,06%

Fonte: Dados do autor, 2016.

Cabe a empresa analisar os resultados efetivos das vendas, considerando as margens de contribuição atrativas ou não. Os gestores podem definir uma margem mínima viável para a execução do serviço, tanto individual quanto geral. A decisão da empresa em fazer ou não um serviço por determinado valor, pode ser tomada com mais clareza alterando os valores e verificando o resultado.

4.4 Sugestões de Melhoria

O principal intuito desse trabalho é fazer com que a empresa comece a enxergar melhor os resultados individuais de cada serviço que está sendo oferecido. Ou seja, saber no momento em que gera seus preços o quanto eles irão contribuir para o resultado final da organização. Melhorar, portanto, a visão que a empresa tem apenas com resultados mensais de lucros ou prejuízos.

O uso de uma estrutura de custos, organizada e atualizada de tempos em tempos é indispensável para que a empresa possa ter informações suficientes para a aplicação de um *mark-up* confiável.

Ter a visão da contribuição que cada serviço vai gerar para a empresa é indispensável para que se possa analisar se realmente vale a pena oferecer esse serviço. Não ter essa medida faz com que a empresa venda produtos e serviços com índices negativos de margem de contribuição, sem nem mesmo ter conhecimento disso. As simulações demonstradas acima, trazem de maneira prática e acessível a total visão dessa contribuição. Facilitando assim o entendimento dos gestores das vantagens e desvantagens de cada serviço a ser oferecido.

A empresa poderá aplicar suas informações na planilha de formação de preço, e a decisão de que preço estabelecer continuará sendo dos gestores. A vantagem que a empresa terá no seu uso, é justamente poder verificar a contribuição desse serviço com o preço que está sendo estabelecido.

A estruturação dos dados de custos poderá ser atualizada sempre que a empresa julgar necessário. Quanto mais atualizados estiverem os dados, melhor e mais preciso será o resultado dos cálculos de formação dos preços.

A empresa poderá subsidiar as decisões de oferecer novos serviços com base no resultado que a projeção dos preços apresentar. Sempre levando em conta o conjunto de variáveis que o processo irá abranger.

Sempre existirão produtos e serviços menos rentáveis que outros. Precisamos saber quais são, e julgar a permanência ou exclusão deles no portfólio da empresa. Ter o controle de custos é “ter a empresa na mão”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo tinha o objetivo de organizar os dados de custos da empresa conforme o sistema de custeio mais adequado para o seu tipo de operação e produto, e disponibilizar para a empresa uma ferramenta para criação de preços de venda. Após análise teórica ficou evidente as vantagens do Sistema de Custeio Marginal pela sua flexibilidade e dinâmica com o mercado.

A aplicação dos dados coletados na empresa na planilha de formação de preço foi extremamente positiva, pois trouxe de maneira prática e acessível os resultados de cada serviço.

Acredito que o presente trabalho, delineado pelos seus objetivos não teve nenhuma limitação em relação a dados ou informações. A empresa foi totalmente aberta e prestativa na concessão de seus dados.

Acredito fortemente que o trabalho irá contribuir para a melhor visão da empresa em relação aos seus custos. E que os benefícios do uso da ferramenta aqui disponibilizada serão rapidamente percebidos.

No futuro outras pesquisas poderão ser realizadas aprofundando ainda mais os conhecimentos da empresa em relação aos custos e preços de venda. Para o presente trabalho fica a sensação de dever cumprido e o agradecimento à empresa e a todos que nela trabalham.

REFERÊNCIAS:

IBPT. Desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Disponível em: <http://www.empresometro.com.br/Site/Estatisticas>>. Acesso em: 15 mar. 2016.

Demografia das empresas 2013: Banco de dados agregados do IBGE. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv94575.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2016.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. *Gestão de Custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEGLIORINI, Evandir. *Custos: análise e gestão*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

SANTOS, Luiz Fernando Barcellos dos. *Gestão de Custos: ferramentas para a tomada de decisões*. Curitiba. Disponível em: <<https://unisc.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582125083>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. *Gestão de custos*. Curitiba. Disponível em: <<https://unisc.bv3.digitalpages.com.br/users/publications/9788582122389>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: criando valor para a administração*. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Joel J. *Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos*. São Paulo: Atlas, 2005.

DUTRA, René Gomes. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2010.

VIANNA, Ilca Oliveira. *Metodologia do Trabalho Científico: Um enfoque didático da produção científica*. São Paulo: EPU, 2001.

GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. – 5. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2015.

COLLIS, J.; HUSSEY R. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. – 2. ed. – Porto Alegre: Bookman, 2005.

MALHOTA, Naresh K. *Pesquisa de Marketing: Uma Orientação Aplicada*. São Paulo: Bookman, 2001.

MARTINS, Maria Cesira Fantini Nogueira. *Humanização das relações assistenciais: a formação do profissional de saúde*. 3 ed. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2004.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo, EPU, 1986.