

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GIOVANE ANDRÉ MORAIS

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA
ATACADISTA DE BEBIDAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE URUSSANGA - SC**

CRICIÚMA

2017

GIOVANE ANDRÉ MORAIS

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA
ATACADISTA DE BEBIDAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE URUSSANGA - SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Esp. Fabrício Machado Miguel.

CRICIUMA

2017

GIOVANE ANDRÉ MORAIS

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA
ATACADISTA DE BEBIDAS LOCALIZADA NO MUNICÍPIO DE URUSSANGA - SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de Bacharel, no curso de graduação de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custo.

Criciúma, Julho de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabrício Machado Miguel - Especialista - UNESC (Orientador)

Prof. Fernando Marcos Garcia – Mestre – UNESC (Examinador I)

Prof. Joélio Marcelino – Especialista – UNESC (Examinador II)

Dedico este trabalho à minha namorada Paula Galatto De Fáveri, por estar comigo em todos os momentos, estes bons ou ruins, à minha mãe, Zuleide Cardoso, por me dar força para concluir esta etapa em minha vida, aos demais amigos e colegas que de certa forma contribuíram nessa trajetória acadêmica.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me dar forças para concluir essa trajetória.

À minha namorada, que sempre esteve comigo em todos os momentos.

À minha mãe, a qual me concedeu bons valores.

Ao meu orientador Fabrício Machado Miguel, pelas diretrizes proporcionadas no desenvolvimento desse estudo.

Aos demais professores, que transmitiram seu conhecimento para a conclusão deste trabalho.

**“A vida é uma grande universidade, mas
pouco ensina a quem não sabe ser um
aluno.”**

Augusto Cury

RESUMO

MORAIS, Giovane André. **Formação do preço de venda: um estudo em uma empresa atacadista de bebidas, localizada no município de Urussanga – SC.** 2017. 60 p. Orientador: Fabricio Machado Miguel. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Com o advento da globalização e a constante competitividade entre as empresas, dos mais variados segmentos, o empreendedor vê-se numa difícil posição: a de convencer o cliente de que fará o melhor trabalho pelo menor custo benefício. Motivo pelo qual é essencial o auxílio de algumas ferramentas contábeis em prol de uma melhor gestão empresarial, tal como o ajuste do preço de venda dos produtos. Assim, é nesse cenário que se insere a Contabilidade de Custos, dada a importância da criação de um sistema de custos para a formação do preço de venda, e tendo em vista todos os custos que foram necessários para a comercialização do produto. Isso porque tais dados trarão a mensuração do quanto se deseja lucrar no retorno investido. Com efeito, o objetivo geral deste trabalho consiste em propor a aplicação do método de custeio variável na elaboração do preço de venda, em uma Empresa do ramo Atacadista de Bebidas, de Urussanga, Santa Catarina. A metodologia de pesquisa pautou-se tanto pela pesquisa bibliográfica e documental quanto pela descritiva e qualitativa, com estudo de caso a partir da coleta e análise de dados. Na fundamentação teórica discorreu-se acerca da contabilidade de custos no que se refere ao seu conceito, terminologias, bem como, suas classificações. Abordou-se, também, sobre os principais métodos de custeio, com enfoque para o variável, e analisou-se as principais ferramentas gerenciais, como a análise de custo, volume e lucro, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança, formação do preço de venda, taxa de marcação e demonstração do resultado de exercício. Nesse sentido, no estudo de caso, empregou-se a pesquisa documental, cujos principais documentos de coleta dos dados foram planilhas de controle de custos, relatórios de faturamentos e compras. Essas informações trouxeram uma visualização dos custos da empresa, de um modo geral, o que oportunizou o cálculo do preço de venda dos produtos. Com a obtenção dos resultados, para tanto, demonstrou-se a viabilidade econômica do empreendimento analisado no estudo, inferindo esse trabalho de conclusão não somente na identificação dos custos dos seus produtos como, também, na formação de um preço de venda adequado aos mesmo e na sua conseqüente melhor inserção nesse mercado competitivo que é o ramo de distribuição de bebidas.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos; Custeio Variável; Distribuição de bebidas.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1. Fachada da Distribuidora de Bebidas Morais.....	40
Figura 2. Estoque dos Produtos.	41
Figura 3. Estoque dos produtos.	41
Figura 4. Organograma da distribuidora de bebidas morais.....	43
Figura 5. Ilustração dos produtos.	45
Figura 6. Fluxograma do Processo Comercial	46
Figura 7. Margem de Contribuição	52
Figura 8 - Gráfico do Ponto de Equilíbrio.	54
Figura 9. Gráfico da Margem de Segurança.	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1. Exemplificação de despesas.	21
Quadro 2. Exemplificação do cálculo da margem de contribuição.	30
Quadro 3. Exemplificação do Ponto de Equilíbrio.	32
Quadro 4 - Fórmula aplicada ao cálculo do Ponto de Equilíbrio.....	32
Quadro 5. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC).	33
Quadro 6. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).	33
Quadro 7. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE).	34
Quadro 8. Fórmula aplicada ao cálculo da Margem de Segurança.....	35
Quadro 9. Fórmula do <i>Mark-up</i>	36

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Exemplificação do controle ABC dos estoques.	29
Tabela 2. Demonstração do Resultado referente à Receita Líquida.	47
Tabela 3. Custos Variáveis.....	48
Tabela 4. Despesas Variáveis.....	48
Tabela 5. Despesas fixas.	49
Tabela 6. Demonstração da Análise dos Resultados.....	50
Tabela 7. Ponto de Equilíbrio.	53
Tabela 8. Margem de Segurança.....	55
Tabela 9. Formação do Preço de Venda.....	56
Tabela 10. Cálculo do <i>Mark-up</i>	56

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

% - Por cento

ABC - *Activity Based Costing*

CVL - Custo/Volume/Lucro

DRE - Demonstração do Resultado do Exercício

Esp. - Especialista

Et al - e outros

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

p. - Página

PEC - Ponto de Equilíbrio Contábil

PEE - Ponto de Equilíbrio Econômico

PEF - Ponto de Equilíbrio Financeiro

PV - Preço de venda

R\$ - Reais

Unid. - Unidade

SUMÁRIO

1.INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA	14
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.3 JUSTIFICATIVA.....	16
1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO	17
2.FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	18
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	18
2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTO	19
2.2.1 Custos	19
2.2.2 Gastos	20
2.2.3 Despesas	20
2.2.4 Investimentos	21
2.2.5 Perdas	22
2.2.6 Desembolsos	22
2.3 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS	23
2.3.1 Custos Diretos	23
2.3.2 Custos Indiretos	23
2.3.3 Custos Fixos	24
2.3.4 Custos Variáveis	25
2.4 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.4.1 Custeio por Absorção	26
2.4.2 Custeio Direto ou Variável	26
2.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)	28
2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)	29
2.5.1 Margem de Contribuição	29
2.5.2 Ponto de Equilíbrio	31
2.5.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)	32
2.5.2.2 Ponto de Equilíbrio Financeiro	33
2.5.2.3 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)	34
2.5.3 Margem de Segurança	34
2.6 TAXA DE MARCAÇÃO (MARK – UP)	36
3.METODOLOGIA	38

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	38
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	39
4. ESTUDO DE CASO	40
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	40
4.1.1 Histórico.....	42
4.1.2 Organograma	43
4.1.1 Produtos Comercializados.....	44
4.2 FLUXOGRAMA DO PROCESSO COMERCIAL.....	45
4.3 ESTRUTURA DE ANÁLISE DE CUSTO	46
4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO	47
4.4.1 Custos Variáveis.....	47
4.4.2 Despesas Variáveis	48
4.4.3 Despesas fixas.....	49
4.4.1 Análise do Resultado	50
4.4.2 Margem de Contribuição.....	51
4.4.3 Ponto de Equilíbrio.....	52
4.4.4 Margem de Segurança	54
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA – <i>MARK-UP</i>	55
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS.....	59

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo será norteado, no primeiro capítulo, pela demonstração do tema e problema dessa pesquisa, que se dá em torno dos custos da distribuidora de Bebidas Morais, empresa do ramo atacadista. Indicando-se, por conseguinte, os objetivos da pesquisa, bem como, sua justificativa.

O segundo capítulo será pautado pela análise da contabilidade de custos no que se refere ao seu conceito, terminologias, bem como, suas classificações. Serão abordados, inclusive, os métodos de custeio: por absorção, variável e outros. Por conseguinte, será discorrido sobre a análise de custo, volume e lucro, como ferramentas de auxílio gerencial, passando-se pelo estudo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio de uma empresa. Por fim, serão explanados os tópicos margem de segurança, formação do preço de venda, *mark-up* e demonstração do resultado de exercício.

No terceiro capítulo será demonstrada a metodologia aplicada e no quarto capítulo, por sua vez, será feito um estudo de caso baseado em um Comércio Atacadista de Bebidas, que se insere em um mercado de forte concorrência, e com clientes cada vez mais exigentes.

Nesse sentido, tem-se que a correta mensuração do preço de venda é uma das variáveis responsáveis pelo sucesso de uma empresa, motivo pelo qual esse tópico fora devidamente abordado no quarto capítulo.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO PROBLEMA

Com o advento da globalização, as empresas tornaram-se mais competitivas em todos os segmentos e, dessa forma, o gestor se encontra numa posição cada vez mais difícil: a de convencer o cliente que fará o melhor trabalho pelo menor custo benefício.

Com isso, independentemente do ramo de atividade da empresa, as mesmas vêm buscando ferramentas auxiliaadoras nas tomadas de decisões. Sendo que ajustar o preço de venda dos produtos é muito importante para que a empresa se perpetue em seu ramo, mantendo a sua competitividade mediante as demais empresas.

Nesse sentido, torna-se necessária a criação de um sistema de custos para a formação do preço de venda, tendo em vista todos os custos que foram necessários para a comercialização do produto, além disso, quanto o sócio deseja lucrar no retorno investido.

Assim, infere-se que a ciência contábil, ao assumir funções de caráter gerencial, perfaz-se em área que vem auxiliar na criação de um sistema de custos em prol da formação do preço de venda, disponibilizando informações necessárias às empresas no que diz respeito ao desenvolvimento dos processos de planejamento, execução e controle.

Mediante o exposto, verifica-se a necessidade das empresas de bebidas do ramo atacadista disporem de um sistema de custos em prol de que se mantenham no cenário competitivo do mercado, de modo a auxiliá-las na gestão de planejamento e controle.

Motivo pelo qual o presente trabalho terá como tema e abordagem os custos de uma distribuidora de bebidas, empresa do ramo atacadista. Formulando-se a seguinte questão: Como formar o preço de venda de um estabelecimento atacadista no ramo de distribuição de bebidas localizado no Município de Urussanga, Santa Catarina?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral desta pesquisa permeia na apresentação de uma proposta para formação do preço de venda dos produtos de uma Distribuidora de Bebidas.

Para se alcançar o objetivo geral do trabalho, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar as principais linhas de produtos comercializadas pela Empresa pesquisada;
- Identificar os gastos para comercialização das mercadorias;
- Aplicar o sistema de custeio variável para a formação do preço de venda;
- Apresentar a formação do preço de venda de um mix de produtos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Mediante a crescente competitividade das empresas, no que diz respeito aos mais diversos segmentos, com o fenômeno da globalização, atribuiu-se uma difícil tarefa ao gestor, qual seja a de convencer o cliente que fará o melhor trabalho pelo menor custo benefício.

Para tanto, a área da ciência contábil se apresenta como auxiliadora quanto à criação de um sistema de custos em prol da formação do preço de venda, porquanto tenha assumido funções de caráter gerencial, além de fornecer importantes informações às empresas no que se refere ao desenvolvimento de processos de planejamento, execução e controle.

Assim, importante trazer os ensinamentos de Santos (2011, p. 12), o qual aduz sobre a necessidade de controle de uma empresa, que “[...] fez com que a apuração de custos ganhasse importância desde o início do Capitalismo. Era por meio da contabilidade de custos que o comerciante tinha resposta se estava lucrando com o seu negócio [...]”.

Nesse sentido, infere-se que a contabilidade de custos identificará todos os custos diretos e indiretos na comercialização dos produtos de uma dada empresa, podendo-se, com isso, criar um preço de venda mais competitivo no ramo, e aumentando-se, por consequência, os lucros.

É o que confirma Martins (2006), pois, ao versar sobre a formação de preços com base em custos, explica que essa maneira de calcular preços se dá de “dentro para fora” e que se parte do custo do serviço ou bem, seja através do custeio por absorção, ou mesmo, variável, de maneira a somar ao custo a margem *mark-up*. Sobre a referida margem, aborda que essa tem a serventia de abarcar os gastos que não estão dentro do custo, como o lucro almejado pelo gestor, bem como tributação e comissões que incidem no preço.

A partir disso, vislumbra-se a necessidade da presente pesquisa, com levantamento bibliográfico na área da contabilidade de custos, especificamente quanto à formação do preço de venda.

Com isso, há que se destacar que a relevância desse estudo permeia no desenvolvimento de ferramentas para a tomada de decisões na área gerencial de uma

empresa do ramo de distribuição de bebidas, por intermédio dos métodos advindos da contabilidade de custos.

Ademais, apresenta-se como relevância social dessa pesquisa o conseqüente crescimento da empresa no mercado, auferindo, portanto, mais lucros, e gerando mais empregos, em decorrência do adequado desenvolvimento dos processos apresentados.

1.4 ESTRUTURA DE ESTUDO

O estudo se estrutura nos segmentos a seguir: introdução, fundamentação teórica, metodologia, estudo de caso e considerações finais.

Na fundamentação teórica aborda-se acerca da contabilidade de custos no que se refere ao seu conceito, terminologias, classificações, bem como, sobre os métodos de custeio. Por conseguinte, faz-se a análise de custo, volume e lucro, como ferramentas de auxílio gerencial, passando-se pelo estudo da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio de uma empresa. Explanando-se, também, sobre a margem de segurança, formação do preço de venda, taxa de marcação e demonstração do resultado de exercício.

No terceiro capítulo, demonstra-se a metodologia aplicada para a apuração dos resultados do quarto capítulo, no qual se realizou um estudo de caso baseado em um Comércio Atacadista de Bebidas.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesse capítulo aborda-se acerca do tema contabilidade de custos, por intermédio de pesquisa bibliográfica, de modo que o entendimento dos conceitos de custos, sua classificação, métodos de custeio e a análise da formação do preço de venda faz-se necessário para, posteriormente, adentrar-se ao estudo de caso.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Uma vez verificada a necessidade da análise do custo para que se forme o preço, tem-se que a contabilidade de custos se perfaz numa “técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisão” (CREPALDI, 2002, p. 13).

Bruni e Famá (2003, p. 24), por sua vez, vislumbram a contabilidade de custos como “um processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio”.

Com isso, infere-se que uma administração estratégica se dá com o respaldo da utilização de informações de custos, sendo primordial à tomada de decisões na empresa a disponibilização contábil de informações de custos ao gestor, vantagem relevante mediante a competitividade (SANTOS *et al*, 2006).

Os métodos de apuração dos custos e das atividades passam a exigir dados oriundos da contabilidade, o que agrega coerência às decisões tomadas pela administração e pelos meios de produção (SILVESTRE, 2002).

Verificando-se, portanto, como primordial ao desenvolvimento deste trabalho (cujo objetivo é a proposta de formação do preço de venda de uma empresa do ramo atacadista de bebidas, baseada em um estudo de caso) a análise da contabilidade de custos, em termos gerais, para que se compreenda o porquê das informações referentes aos custos serem tão relevantes à empresa.

2.2 TERMINOLOGIAS DE CUSTO

Com o advento do capitalismo e a carência de um mecanismo de controle, a contabilidade de custos passou a deter grande valor ao comerciante, a fim de descobrir se seu negócio lhe trazia lucro, quando confrontava as receitas com as despesas de um determinado período (SANTOS, 2011).

Nesse sentido, o controle de custos é fundamental nos dias atuais, por ser um mecanismo de gestão na tomada de decisão dos gestores.

Motivo pelo qual, será explanado nos próximos tópicos acerca das nomenclaturas: custos, gastos, despesas, investimentos, perdas e desembolsos, as quais compõem ao que Martins (2010, p. 24) denomina de “emaranhado todo de nomes e idéias” oriundos da terminologia em custos.

2.2.1 Custos

Do termo custos pode-se compreender que é toda a quantia despendida no processo de compra ou fabricação de dado produto ou serviço (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Assim, conforme o entendimento de Berti (2009, p. 20-21) a palavra custos traz uma denotação de “consumo de bens e serviços, empregados na produção de outros bens e serviços [...]”.

Importante acrescentar, inclusive, que:

[...] só devem ser incluídos no custo dos produtos ou serviços os insumos necessários à elaboração destes elementos, isto é, sem os quais seria impossível produzi-los. A título de exemplo, são considerados custos os seguintes gastos: matéria prima utilizada no processo produtivo; salários, encargos e benefícios sociais da mão-de-obra que trabalha na fábrica; aluguel da fábrica; depreciação das máquinas equipamentos referentes à produção (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 16).

Com efeito, tanto a pequena, a média e a grande empresa necessitam do controle de custos, atividade que manipula os valores e volumes, pois o mesmo é responsável pela perpetuidade da empresa, e representa a verdadeira contabilidade (SANTOS, 2011).

2.2.2 Gastos

Gasto significa a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)” (MARTINS,2010, p. 24).

Aos bens e serviços que se adquire, portanto, dá-se o nome de gastos:

Gasto é a aquisição de um bem ou serviço que vai originar um desembolso da empresa. Normalmente, esse desembolso é representado pelo pagamento. Observe-se que o gasto somente se concretiza quando os bens adquiridos passam a ser de propriedade da empresa. O gasto ainda poderá ocorrer de maneira involuntária, como é o caso de perdas ou desperdícios. Devido à sua grande amplitude, os gastos são classificados em alguns elementos fundamentais para o entendimento deste livro: custo, despesa, investimento, perda e desperdício (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 14-15).

A partir disso, pode-se afirmar que os gastos representam o valor despendido ao se obter um produto ou serviço, no entanto, sabe-se que o seu conceito é amplo, pois dele decorrem algumas classificações como custos, despesas, investimentos e desperdícios, conceitos esses que serão desenvolvidos individualmente para o seu completo entendimento.

2.2.3 Despesas

Entende-se por despesas um tipo de gasto em prol da obtenção de receitas e, inclusive, responsável pelo mantimento da estrutura organizacional da empresa (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Para Martins (2010, p. 25), por sua vez, as despesas representam “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. Salienta-se que essa mesma definição também é utilizada por Megliorini (2002, p. 7).

O Quadro 1, demonstra exemplos de despesa:

Quadro 1. Exemplificação de despesas.

Exemplificação de Despesas
Aluguel do escritório central;
Seguro do imóvel da filial de vendas;
Salários, encargos e benefícios sociais do pessoal administrativo;
Iluminação do escritório central;
Bonificações (leve 3 e pague 2);
Comissões sobre vendas.

Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006).

Portanto, “as despesas são itens que reduzem o patrimônio líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas” (MARTINS, 2010, p. 26).

2.2.4 Investimentos

Considera-se investimento um montante de bens e direitos, caracterizado como ativo das empresas até que seja utilizado, como no caso de matéria prima, para fabricação de um novo produto, transformando-se em custo, ou quando ocorrer sua depreciação, no caso de máquinas:

Investimentos são todos os bens e direitos registrados no ativo das empresas para baixa em função de venda, amortização, consumo, desaparecimento, perecimento, ou desvalorização. Assim, quando se compram materiais, realiza-se um investimento em estoque. O consumo na fabricação de um produto ou na realização de um serviço gera um custo, assim como o consumo nas divisões administrativas ou de vendas gera uma despesa. Do mesmo modo, a aquisição de uma máquina gera um investimento no imobilizado. Pela depreciação teremos um custo ou despesa (MEGLIORINI, 2002, p. 7).

Acrescenta Stark (2007, p. 24), assim, que o investimento vem a ser “o gasto com bens e serviços para aumentar sua vida útil, podendo ser também os benefícios atribuíveis a períodos futuros”.

2.2.5 Perdas

Perdas “trata-se de um gasto não intencional decorrente de fatores externos ou da atividade normal da empresa (por exemplo, perdas normais de matéria-prima). É incorporado ao custo da produção” (STARK, 2007, p. 24).

A perda, em suma, não pode ser confundida com despesa, ou mesmo com o custo, justamente por representar a utilização de um bem ou um serviço de maneira anormal e involuntária, ou seja, não é um sacrifício que visa a obtenção de receita, tal como nas perdas por incêndios ou nas perdas por estoques ultrapassados (MARTINS, 2010).

Assim, tem-se que a perda não ocorre de maneira premeditada, podendo decorrer de aspectos externos ou partir de dentro da empresa, transformando-se em gasto quando ocorrer perdas de matéria-prima e se incorporando ao custo de produção.

2.2.6 Desembolsos

Compreende-se que desembolso é toda remuneração feita pela compra de ativos ou serviços (STARK, 2007).

Portanto, desembolso é o dispêndio tido ao se adquirir um bem ou um serviço, perfazendo-se na saída financeira do empreendimento. Como exemplo, tem-se a compra de material de escritório, sendo que caso a mesma se dê a prazo, o desembolso dá-se no ato do pagamento da duplicata a quem fornece; se, por outro lado, for a vista, no ato da compra que há o desembolso (CREPALDI, 2002).

Martins (2010, p. 25), na mesma linha, define desembolso em conformidade aos autores acima citados, e acrescenta que o mesmo “pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto, defasada ou não do momento do gasto”.

2.3 CLASSIFICAÇÕES DOS CUSTOS

Dentro das classificações dos custos, os mesmos se dividem em diretos, indiretos, fixos, variáveis, transformação, primários, materiais diretos e mão-de-obra direta (CREPALDI, 2002).

Dentre os quais, será explanado acerca dos custos diretos, indiretos, fixos e variáveis.

2.3.1 Custos Diretos

No que se refere à classificação quanto à identificação dos produtos, os custos podem ser diretos e indiretos. Sobre os custos diretos no que diz respeito aos produtos, tem-se que esses custos se apropriam de maneira direta aos produtos, fazendo-se necessária uma medida de consumo, tal como horas de mão-de-obra utilizadas, embalagens utilizadas e quilogramas de materiais consumidos (MARTINS, 2003).

Evidencia Megliorini (2007, p. 9), assim, que os diretos “são os custos apropriados aos produtos conforme o consumo”.

“Custos Diretos são os custos que podemos apropriar diretamente aos produtos, e variam com a quantidade produzida. Exemplo: Material Direto (MD) e Mão-de-obra Direta (MOD)” (CREPALDI, 2002, p. 49).

Nesse sentido, uma vez delimitada a definição de custos diretos, os quais dizem respeito aos custos afetos aos produtos, parte-se para a análise dos custos indiretos.

2.3.2 Custos Indiretos

De acordo com Megliorini (2007, p. 9), os indiretos “são os custos apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou outro critério de apropriação”.

Complementando Martins (2003, p. 32) que os mesmos “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de

maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.). São os Custos Indiretos com relação aos produtos”.

[...] são os que não podemos identificar diretamente com os produtos e necessitamos de rateios para fazer a apropriação. Exemplos: aluguel da área ocupada pela fábrica (setor produtivo); depreciação das máquinas e ferramentas industriais; energia elétrica consumida pela fábrica; mão-de-obra indireta (lubrificantes, lixas, cola); demais custos fabris (CREPALDI, 2002, p. 95).

Uma vez pontuada a referida classificação de custos, nos próximos tópicos será discorrido acerca dos custos fixos e variáveis.

2.3.3 Custos Fixos

Os fixos são custos que, independentemente do volume de atividade da empresa, não variam (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Referem-se à manutenção da estrutura de produção empresarial, os quais independem do volume fabricado, exemplificando através do custo de aluguel e a depreciação (MEGLIORINI, 2007).

O custo fixo é aquele que não possui variação em razão do volume de produção, tal como o aluguel da estrutura física da fábrica, que será o mesmo, ainda que a quantidade produzida sofra alteração, sendo indiferente a produção de mais ou menos produtos em um mês, considerando-se que o aluguel permanecerá o mesmo. Independentemente de haver ou não produção, o custo fixo existe (CREPALDI, 2002).

Isto é, não sofrem alteração em curto prazo em decorrência dos volumes (BRUNI, 2012).

Havendo os componentes fixos do custo no comércio, isto é, as despesas que dizem respeito à recepção, estocagem, movimentações internas, vendas, por exemplo. Essas consistem nas despesas necessárias à manutenção da estrutura, como alugueis, seguros, honorários administrativos e, até mesmo, a depreciação, as quais não se vinculam com as mercadorias e o seu volume de vendas (BERTÓ; BEULKE, 2014).

2.3.4 Custos Variáveis

Para Bruni e Famá (2003, p. 32) os custos variáveis são valores que se alteram em decorrência da atividade da empresa, pois “quanto maior a produção, maiores serão os custos variáveis”.

“Custo variável é aquele que varia em função da quantidade produzida. Assim, quanto maior a quantidade produzida, maior o custo variável total” (CREPALDI, 2002, p. 218).

Esses custos são os que sofrem aumento ou diminuição, de acordo com o volume produzido, citando como exemplo os custos da matéria-prima (que com o aumento de sua produção, automaticamente maior será a necessidade de matéria-prima e, conseqüentemente, maiores serão os custos dessa), bem como os custos da energia elétrica (MEGLIORINI, 2007)

Com isso, tem-se que os variáveis são aqueles que se alteram de acordo com as vendas e a produção (BRUNI, 2012).

Assim, os custos variáveis são os referentes às despesas relativas à venda das mercadorias:

As despesas relativas à venda das mercadorias [...] referem-se às despesas incidentes no ato da venda. Constituem custos variáveis diretos de venda: as despesas financeiras do giro, as despesas diretas com vendas e as despesas tributárias diretas (BERTÓ; BEULKE2014, p. 44-45).

Nesse viés, será explanado a seguir acerca dos métodos de custeio, um essencial meio de gestão.

2.4 SISTEMAS E MÉTODOS DE CUSTEIO

Partindo-se para a análise dos sistemas e métodos de custeio, por sua vez, tem-se que os mesmos são mecanismos de gestão, uma vez que geram informações de custos gerenciais. Tornando, assim, as empresas mais preparadas e, conseqüentemente, mais competitivas mediante o mercado atual.

Os sistemas de custeio são formados por um princípio geral e por métodos de custeio:

O princípio está relacionado à definição das informações mais adequadas às necessidades da empresa. Geralmente, o princípio orienta a análise das parcelas de custos diretos e indiretos que devem ser considerados. Por outro lado, os métodos de custeio tratam dos aspectos operacionais, isto é, do processamento de dados e informações. (SANTOS *et al.*, 2006, p. 60).

2.4.1 Custeio por Absorção

Assim, versando sobre os métodos de custeio, Martins (2014) aborda que “o método de custeamento por absorção ou integral consiste na apropriação de todos os custos de produção de forma direta ou indireta aos produtos adquiridos e elaborados ou aos serviços prestados”.

“Pode-se dizer que o Custeio por Absorção é um eficiente sistema orientado para as decisões operacionais. Por outro lado, ele não revela alguns custos que a moderna competição global colocou em evidência [...]” (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 78).

“A metodologia de custeio pelo método por absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela contabilidade societária, para fins de levantamento do balanço patrimonial e de resultados [...]” (SANTOS, 2011, p. 74).

2.4.2 Custeio Direto ou Variável

Acerca do sistema de custeio direto, tem-se que o mesmo também é denominado de custeio variável ou por não-absorção, o qual tem por base o reconhecimento de que tão somente os custos e despesas variáveis devem ser descontados ao custo dos produtos. Por outro lado, os custos e despesas fixas devem ser descontados face o lucro do momento. Nesse viés, esse método não chega a um valor do custo do produto, delimitando, entretanto, a contribuição trazida por cada produto à empresa desse modo: separando os custos da empresa em variáveis e fixos; atribuindo os custos variáveis aos produtos; calculando a margem de contribuição dos produtos; bem como, concede a margem de contribuição total da empresa, ao somar todas as margens de contribuição dos produtos, subtraindo os custos fixos e encontrando, para tanto, o lucro gerado pela empresa (STARK, 2007).

A partir desse método, os custos perfazem-se em mecanismos auxiliares aos gestores quando na sua tomada de decisões, ao delimitar: quais são os produtos

responsáveis por trazer mais lucro à empresa, ou mesmo, quais devem ter sua venda excluída, reduzida ou incentivada, ou ainda, qual o preço mínimo a ser aplicado em situações especiais, como venda de capacidade ociosa. Também auxilia na decisão entre comprar ou fabricar, ou ao definir um mínimo de atividades em que a empresa passa a ser rentável e ao determinar, em uma dada negociação com a clientela, o limite de descontos permitidos (MEGLIORINI, 2002).

Esse método de custeio baseia-se na divisão entre gastos variáveis e fixos, os quais mudam de maneira proporcional, de acordo com o volume da produção ou venda e gastos que não oscilam mediante volume de produção ou venda (CREPALDI, 2002).

Isto é, os custos fixos são tratados como as despesas, uma vez que os mesmos são tidos como despesas do período, considerando-se irrelevante a venda ou não das mercadorias. Destaca-se, para tanto, que tal método de custeio também recebe a denominação de custeio direto, o que não se confunde com custo direto, o qual é a somatória de material direto e mão-de-obra direta (CREPALDI, 2002).

Nesse sistema de custeio, confere-se aos produtos unicamente os custos variáveis, independentemente de serem diretos ou indiretos. De forma que a distinção entre o custeio por absorção e o direto ou variável encontra-se justamente no tratamento conferido aos custos fixos, pois no custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos, enquanto que no custeio variável, são tratados como custos do período, indo, assim como as despesas, diretamente para o resultado. Com isso, o custeio variável tem por finalidade atender à administração da empresa e o custeio por absorção, por sua vez, respeita ao disposto pela lei no que concerne à apuração de resultados e à avaliação patrimonial (MEGLIORINI, 2002).

Baseando-se, pois, no Custeio Variável, tem-se que a partir do mesmo “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis” (MARTINS, 2010, p. 198).

Com isso, o estudo de caso proposto será direcionado a um estabelecimento comercial de bebidas, cujo sistema de custeio aplicado será o custeio variável.

2.4.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Acerca desse método de custeio, tem-se que o mesmo tem por base o direcionamento dos custos indiretos aos produtos por meio das atividades, de onde advém a sua nomenclatura. Isto é, pela atividade com relevância é identificado o fator pelo qual se determina quanto do custo da atividade deve ser conferido em cada produto. Esse fator, ou direcionador de custo, traz um reflexo do elo produtos e a ocorrência dos custos, além do mais, é responsável pela diminuição das discrepâncias oriundas dos rateios arbitrários dos demais métodos de custeio tradicionais (MARTINS et al., 2013).

Nesse sentido, tem-se que determinados produtos do estoque agregam maior valor em detrimento a outros, motivo pelo qual é inserido o controle ABC dos estoques, nos seguintes moldes e grupos:

- Grupo A – os estoques cujo valor é mais alto recebem um controle maior ante os demais, de modo que o empreendimento poderia computar esses produtos semanalmente, mensalmente ou diariamente.
- Grupo B – nesse grupo, os produtos não detêm valor tão relevante quando equiparados ao grupo acima, contudo, ainda representam alto investimento, os quais podem ser computados mensalmente, trimestralmente ou semestralmente.
- Grupo C – nesse grupo, os produtos que compõem os estoques são muito numerosos em âmbito de quantidade, entretanto, analisando-se o total, o valor torna-se sem mensuração, motivo pelo qual devem ser inventariados em decorrência do balanço (CREPALDI, 2002).

A fim de exemplificar o controle ABC dos estoques, demonstra-se a Tabela 1.

Tabela 1. Exemplificação do controle ABC dos estoques.

Tipo de Grupo/Material	Quantidade x custo un.	Total
Grupo A – Matéria- prima	100 un. x \$ 10.000 =	\$ 1.000.000
Grupo B – Materiais secundários	300 un. x \$ 1.500 =	\$ 450.000
Grupo C – Materiais diversos	500 un. x \$ 5 =	<u>\$ 2.500</u>
Total dos Estoques		\$ 1.452.500

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2002).

2.5 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL)

Nesse viés, muitas empresas, essencialmente as de pequeno porte, sequer chegam a superar um ano de existência, principalmente porque desconsideram, ou mesmo desconhecem, as técnicas de gerenciamento, tal como o mecanismo Análise Custo/Volume/Lucro (CVL), o qual exige um mínimo conhecimento contábil (WERNKE, 2005).

Motivo pelo qual é de estrita necessidade, para a abordagem desse trabalho, o estudo baseado nas técnicas de gerenciamento, ofertadas pela ciência contábil, porquanto auxiliem os empreendedores no desempenho de suas funções.

Sendo que, “para entender corretamente os resultados do negócio, é preciso compreender muito bem as consequências das análises custo-volume-lucro” (BRUNI, 2012, p. 69).

Acerca da análise de custo/volume/lucro ainda, Crepaldi (2002, p. 225), ensina que a mesma é “a relação que o volume de vendas tem com os custos e lucros”.

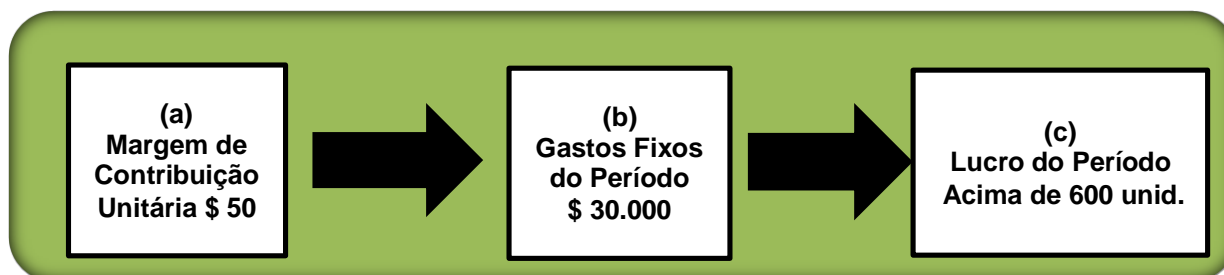
2.5.1 Margem de Contribuição

Nesse sentido, a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, elaborados de acordo com os elementos custo fixo, despesa fixa, custo variável, despesa variável e preço de venda, são os responsáveis por auxiliar quando na indicação da análise de custo, volume e lucro (MARTINS, 2014).

Destarte, para a gestão de custos, a margem de contribuição é um dos seus principais elementos, representando a “folga da receita sobre os gastos variáveis, sejam custos ou despesas” (BRUNI, 2012, p. 171).

A seguir, demonstra-se no Quadro 2 uma exemplificação do cálculo da margem de contribuição.

Quadro 2. Exemplificação do cálculo da margem de contribuição.



Fonte: Adaptado de Wernke (2012).

“Entende-se por margem de contribuição a diferença entre o preço de venda e a soma das despesas e custos variáveis de um produto ou serviço”. Configurando-se essa margem na “sobra financeira de cada produto (OLIVEIRA; PEREZ, 2005, p. 222).

Sobre margem de contribuição por unidade, é oportuno também salientar que da mesma denota-se a idéia de “diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo [...]” (MARTINS, 2003, p. 128).

Berti (2007, p. 69) define margem de contribuição como “o montante que cada unidade do produto contribui para pagar o custo fixo da empresa e formar o lucro”. Acrescenta, ainda, que a mesma pode ser conceituada como “a diferença entre o preço de vendas e o custo variável total do produto”, isto é, a soma dos custos variáveis de produção e variáveis de vendas.

A expressão “Margem de Contribuição” designa o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, o custo unitário de compra e as despesas variáveis (tributos incidentes sobre a venda, comissão dos vendedores, etc.) associadas à mercadoria vendida. A Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da loja e, posteriormente, gerar o resultado final do período (lucro ou prejuízo). (WERNKE, 2012, p. 82).

Feitas essas pontuações, passa-se à análise de outro importante mecanismo à contabilidade de custos, qual seja, o ponto de equilíbrio.

2.5.2 Ponto de Equilíbrio

Nesse tópico destaca-se a importância do cálculo do ponto de equilíbrio contábil, sendo que o mesmo é o estado em que não há prejuízo nem lucro, ou seja, o custo e a receita totais são equânimes (CREPALDI, 2002).

O ponto de equilíbrio reflete o faturamento ou o montante/volume de vendas necessários a um estabelecimento para que cubra todos os seus gastos, situação em que não há lucro (BRUNI, 2012).

“É, pois, o ponto onde o lucro líquido iguala a zero, podendo ser expresso em unidades físicas ou monetárias. [...] Para um nível abaixo desse ponto, a empresa estará na zona de prejuízo e acima dele, na zona de lucratividade” (COGAN, 2002, p. 36).

Ou mesmo, perfaz-se no “nível de atividades necessárias para recuperar todas as despesas e custos de uma empresa” (OLIVEIRA; PEREZ JR., 2005, p. 231).

Wernke (2005, p. 119) ensina, para tanto, que “o número de unidades vendidas no Ponto de Equilíbrio é o suficiente para a empresa cobrir seus custos (e despesas) fixos e variáveis, sem gerar qualquer resultado positivo (lucro)”.

Sendo que a ciência da técnica para o cálculo do ponto de equilíbrio possibilita a previsão quanto aos efeitos de futuras decisões acerca do aumento ou diminuição de atividades, custos e preços. Desse modo, o ponto de equilíbrio consiste no momento em que determinada empresa não detém lucro e prejuízo, isto é, quando as vendas e as receitas por elas geradas se demonstram suficientes apenas para arcar com os custos e as despesas (MEGLIORINI, 2007).

Como apresentado no Quadro 3 e Quadro 4 demonstrar-se-á o cálculo do ponto de equilíbrio.

Quadro 3. Exemplificação do Ponto de Equilíbrio.

ITENS	VALORES	PERCENTUAL
Vendas	\$ 1.000.000	100%
Custos variáveis	\$ 600.000	60%
Margem de contribuição	\$ 400.000	40%
Custos fixos	\$ 300.000	30%
Lucro líquido	\$ 100.000	10%

Fonte: Adaptado de Robles Jr. (2008)

Quadro 4 - Fórmula aplicada ao cálculo do Ponto de Equilíbrio

$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Percentual Margem de Contribuição}}$
$\text{Ponto de Equilíbrio} = \frac{300.000}{0,40}$
$\text{Ponto de Equilíbrio} = \$ 750.000$

Fonte: Adaptado de Robles Jr. (2008)

A seguir será elencada a diferença entre os seguintes pontos de equilíbrio: Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) e Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE).

2.5.2.1 Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC)

Acerca desse aspecto, aduz Megliorini (2011, p. 86) que “o ponto de equilíbrio contábil não apresenta lucro e nem prejuízo contábil”.

Portanto, tem-se que o PEC pode ser definido como o mínimo suficiente para cobrir as despesas e os custos sem obter lucro.

“A obtenção do PEC se dá quando há volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil. É o ponto de igualdade entre receita total e o custo total”. Crepaldi (2002, p. 229).

A fórmula do ponto de equilíbrio contábil é o ponto onde o lucro é igual a zero (COGAN, 2002). Apresenta-se, nesse viés, o Quadro 5:

Quadro 5. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC).

$$\text{PEC (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos fixos (\$)}}{\text{Margem de Contribuição (\$)}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2012).

Uma vez delimitado o conceito de PEC, parte-se para a definição de Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

2.5.2.2 Ponto de Equilíbrio Financeiro

De acordo com Megliorini (2011, p. 86), “assim como a própria denominação já indica, no ponto de equilíbrio financeiro não há preocupação com o resultado econômico e sim com a geração dos recursos necessários para dar cobertura aos pagamentos demandados pelas operações”.

Com efeito, do conceito PEF pode-se compreender o quanto a empresa precisa faturar para cobrir seus compromissos, desconsiderando despesas que não geram desembolso, ou seja, saída de caixa.

Bruni e Famá (2004, p. 251) afirmam que o PEF:

[...] corresponde à quantidade que igual a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa. Assim, no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro não devem ser considerados gastos relativos a depreciações, amortizações ou exaustões, pois estas não representam desembolsos para a empresa.

No Quadro 6, então, vislumbra-se a fórmula do PEF:

Quadro 6. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF).

$$\text{PEF (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos – Depreciações + Dívidas do Período}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2012).

Como último tópico desse assunto, desenvolve-se abaixo o entendimento do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE).

2.5.2.3 Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE)

Destaca Crepaldi (2002, p. 229) que “o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) ocorre quando existe lucro na empresa e essa busca comparar e demonstrar o lucro da empresa em relação à taxa de atratividade que o mercado financeiro oferece ao capital investido”.

Ainda acerca do PEE, Megliorini (2011, p.87) ensina que o mesmo “[...] indica o mínimo que uma empresa deve produzir e vender para cobrir os juros sobre capital de terceiros (empréstimos e financiamentos) e remunerar o investimento nela realizado pelos proprietários”.

No (Quadro 7) indica-se a fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE):

Quadro 7. Fórmula do Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE).

$$\text{PEE (unid.)} = \frac{\text{Despesas e Custos Fixos} + \text{Lucro Desejado}}{\text{Margem de Contribuição}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2012).

Assim, o PEE diferencia-se dos demais, pois, para atingi-lo, exige-se além da necessidade de cobrir gastos, despesas, e se manter em boa situação financeira para cobrir os desembolsos, também obter um retorno do capital investido pelos sócios, na empresa (MEGLIORINI, 2011).

2.5.3 Margem de Segurança

Quanto à ferramenta margem de segurança, tem-se que a mesma traz o quanto a empresa deve faturar para não ter prejuízos:

“O quanto a empresa pode perder em vendas, [...] sem ultrapassar para baixo o ponto de equilíbrio” (BRUNI, 2012, p. 77).

Justamente o que se demonstra com o Quadro 8, o qual apresenta a fórmula de cálculo da margem de segurança, na qual se faz indispensável o conhecimento prévio do ponto de equilíbrio, acima destacado.

Quadro 8. Fórmula aplicada ao cálculo da Margem de Segurança.

Margem de Segurança = venda – ponto de equilíbrio

Margem de Segurança = \$ 1.000.000 - \$750.000

Margem de Segurança = \$ 250.000

Fonte: Adaptado de Robles Jr. (2008).

Nesse sentido, importante salientar que a margem de segurança vem a ser a quantia das vendas que extrapolam o ponto de equilíbrio do estabelecimento, representando o quanto as vendas podem cair sem que a empresa tenha prejuízo (BRUNI; FAMÁ, 2003).

Wernke (2012, p. 137), considera a margem de segurança um dos componentes da análise de custo/volume/lucro, sendo o montante de “faturamento que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio”, de maneira a representar o quanto de redução no faturamento que uma empresa pode suportar sem que sofra prejuízo.

De acordo com a Teoria Econômica, os agentes que ofertam produtos no mercado podem ser tomadores ou formadores de preço. Quando um ofertante não se diferencia dos demais e é muito pequeno em relação ao mercado, tende a ser tomador de preço: não consegue influenciar o preço de mercado e somente poderá vender a esse preço. Por outro lado, quando um ofertante consegue estabelecer diferenciação em relação aos demais ou é responsável por parcela significativa da oferta total de mercado, surge a possibilidade de exercer influência sobre o preço de seu produto, passando a ser formador de preço (SOUZA; CLEMENTE, 2007, p. 248-249).

No que diz respeito à taxa de marcação, *MARK – UP*, explana-se a seguir.

2.6 TAXA DE MARCAÇÃO (MARK – UP)

A taxa de marcação, ou *Mark-up*, consiste num índice a ser agregado aos custos de compra do produto em prol da constituição do seu preço de venda. De maneira que, ao ser calculada a referida taxa, inclui-se tudo o que se almejar cobrar no preço de venda do produto, a depender do interesse do administrador, através de percentual. São exemplos de itens a serem incluídos na taxa de marcação: tributos incidentes sobre vendas, comissão dos vendedores, margem de lucro que se deseja auferir em cada produto, ou mesmo, o pagamento de frete destinado à entrega do produto à clientela. (WERNKE, 2012).

No (Quadro 9), evidencia-se a fórmula do *Mark-up*:

Quadro 9. Fórmula do *Mark-up*.

$$\mathbf{Mark-up = \frac{100}{(100-\%PV)} = \frac{100}{(100-25)} = \frac{100}{75} = 1,333333}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2012).

De maneira precisa, Souza e Clemente (2007, p. 256) explicam que *Mark-up* consubstancia-se numa prática que reflete simplicidade e comumente é utilizada em prol de se determinar o preço, pois “consiste em adicionar ao custo unitário as porcentagens relativas aos itens a serem incluídos no preço. [...]. Os itens a incluir nos preços dos produtos podem ser: impostos; despesas variáveis; despesas fixas; custos fixos; lucro”.

Mark-up é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Esse índice é tal que cobre os impostos e taxas aplicadas sobre as vendas, as despesas administrativas fixas, as despesas de vendas fixas, os custos indiretos fixos de fabricação e o lucro (COGAN, 2002, p. 133).

Assim, a *Mark-up* pode ser compreendida enquanto uma espécie de parâmetro em prol da formação do preço de venda a determinadas empresas. De maneira que grande parte desses negócios fazem o cálculo de seus produtos com a aplicação de uma margem sobre os custos diretos, a fim de se obter o lucro almejado

ao serem cobertos os custos operacionais. Entretanto, há que se salientar que grande parcela dessas empresas não detém a hegemonia de ditar seus preços no mercado, motivo pelo qual acatam o preço por ele oferecido, aplicando um coeficiente para delimitar a parte que cobrirá seus custos indiretos de produção - evidenciando o dispêndio máximo que poderá incorrer nos custos diretos - e a sua lucratividade. A essas margens dá-se o nome de *Mark-up*, a qual pode incidir sobre os custos ou mesmo sobre os preços (STARK, 2007).

3. METODOLOGIA

Com o fito de serem alcançados os objetivos dessa pesquisa, utilizou-se de alguns procedimentos metodológicos tanto para a parte teórica quanto para a coleta e análise de dados do estudo de caso, os quais serão devidamente evidenciados no tópico a seguir, uma vez que se trata de um estudo científico.

Nesse sentido, esse capítulo será norteado pela demonstração do enquadramento metodológico, bem como, dos procedimentos para a coleta e análise de dados.

Isso porque, de acordo com os dizeres de Richardson (1999), são as estratégias metodológicas as responsáveis por nortear o desenvolvimento de um estudo, perfazendo-se a metodologia em um procedimento em prol da delimitação de um método científico, tal como a formulação de hipóteses, a observação e a elaboração de mecanismos.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo foi norteado, essencialmente no primeiro e segundo capítulos, pela pesquisa bibliográfica. Assim, de acordo com os dizeres de Pinheiro (2010, p. 22), enquadra-se na pesquisa bibliográfica aquela que é:

[...] elaborada a partir de material já publicado, constituído principalmente de livros, artigos e periódicos e atualmente com material disponibilizado na internet. A citação das principais conclusões a que outros autores chegaram permite salientar a contribuição da pesquisa realizada, demonstrar contradições ou reafirmar comportamentos e atitudes.

No quarto capítulo, por sua vez, será utilizada a abordagem da pesquisa descritiva, tendo em vista que o estudo tem cunho descritivo ao descrever os custos de uma Distribuidora de Bebidas de Urussanga, Santa Catarina. Sobre esse tipo de pesquisa, tem-se que “os fatos são observados, registrados, analisados, classificados, sem que o pesquisador interfira neles” (ANDRADE, 2007, p. 114).

Isso porque no quarto capítulo adentra-se à temática do estudo de caso, ocasião em que são descritos os custos no ramo de distribuição de bebidas a partir da coleta e a análise de dados.

No que se refere à análise dos dados, foi empregada a pesquisa qualitativa, a qual busca “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais” (RICHARDSON, 1999, p. 80).

Também, no que concerne à coleta e à análise de dados, utilizou-se da pesquisa documental, sobre a qual elucidam Marconi e Lakatos (2008, p. 49) que a principal característica vem a ser que a “fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Portanto, conforme evidenciado, o presente estudo pauta-se tanto pela pesquisa bibliográfica e documental quanto pela descritiva e qualitativa, com estudo de caso a partir da coleta e análise de dados.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

O estudo se deu em torno de uma Distribuidora de Bebidas, localizada em Urussanga – SC, sendo que na coleta de dados utilizou-se da pesquisa documental referente ao período que compreende os meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2017.

Dessa maneira, os principais documentos usados na pesquisa foram: planilhas de controle de custos; relatórios de faturamentos e compras.

4. ESTUDO DE CASO

No presente capítulo serão abordados, em um primeiro momento, acerca da caracterização da empresa em análise, bem como, sobre o seu histórico, organograma e fluxograma de seu processo comercial. Também, acerca de sua estrutura e análise dos custos, findando o estudo com a formação do preço de venda dos produtos, com o ponto de equilíbrio e com a margem de contribuição.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

O estudo de caso desenvolveu-se em torno da Empresa Distribuidora de Bebidas Morais, a qual se enquadra no regime de tributação Simples Nacional.

A mesma tem sede em Urussanga, Santa Catarina, atuando no comércio de bebidas, e com enfoque para a venda de destilados.

Na Figura 1 é possível observar a fachada da empresa em estudo.

Figura 1. Fachada da Distribuidora de Bebidas Morais



Fonte: Do autor (2017).

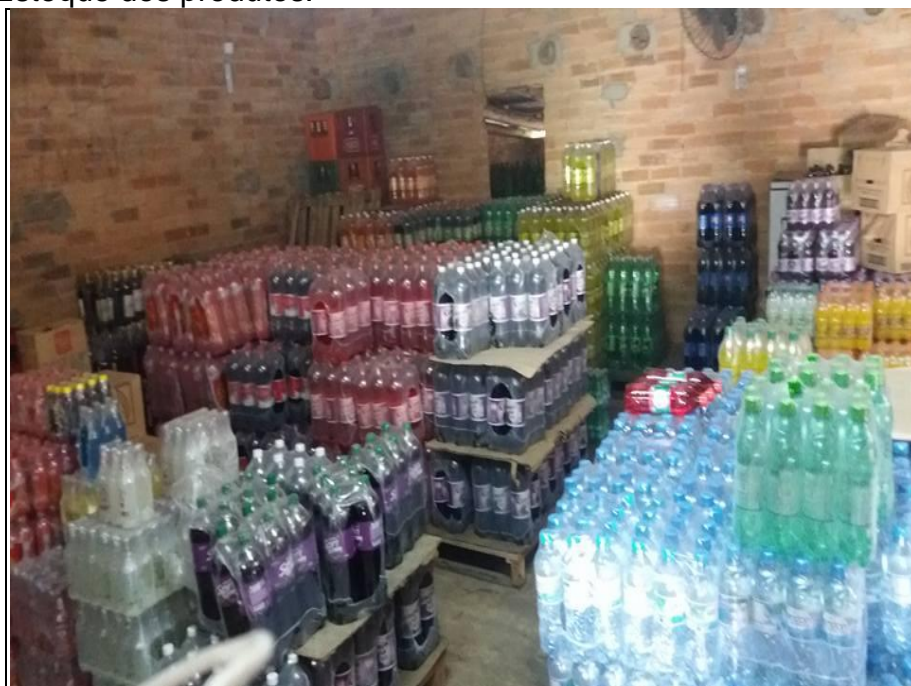
As Figura 2 e Figura 3 a seguir, por sua vez, permitem a visualização do estoque do empreendimento em análise:

Figura 2. Estoque dos Produtos.



Fonte: Do autor (2017).

Figura 3. Estoque dos produtos.



Fonte: Do autor (2017).

Como missão e visão de negócio, a empresa tem como principal meta a satisfação de seus clientes, contando, para isso de:

- Um portfólio diversificado de produtos, em prol de atender as peculiaridades de cada consumidor;
- Uma entrega pontual e célere, uma vez que semanalmente é realizada;
- Além disso, conta-se com outros fatores de extrema relevância no relacionamento com seus clientes, quais sejam: a receptividade (aproximação física nas relações comerciais), a responsabilidade, e o relacionamento comercial duradouro com a clientela.

Tais características garantem um bom posicionamento da empresa no atual mercado competitivo, além de inspirar segurança e confiança aos clientes da empresa e potenciais clientes no mercado.

4.1.1 Histórico

A Distribuidora de Bebidas Morais foi fundada em abril de 2012, tendo como atividade inicial a venda de uma linha menor de variedades de bebidas, sendo que atualmente houve a expansão do portfólio de produtos e, conseqüentemente, das vendas e da clientela.

Ao longo de sua jornada, a empresa conseguiu fidelizar sua clientela, uma vez que seus primeiros compradores ainda mantêm uma parceria com a mesma. Além disso, está constantemente buscando novas parcerias tanto no que se refere à clientela quanto aos seus fornecedores.

Como resultado de todas essas parcerias comerciais, não só obteve a flexibilidade das formas de pagamento como vem garantindo a satisfação em seus negócios.

Nesse viés, o estabelecimento comercial em estudo, buscando o aprimoramento de suas técnicas comerciais:

- Adquire constantemente novas linhas de produtos, em prol de se adequar às necessidades de seus colaboradores;
- Está sempre pesquisando e comparando os preços de mercado e da concorrência, a fim de chegar a um preço competitivo;
- Adota, na compra de seus fornecedores, uma sistemática de pesquisa de custo-benefício ao adquirir as suas mercadorias, buscando descontos em

razão do volume comprado.

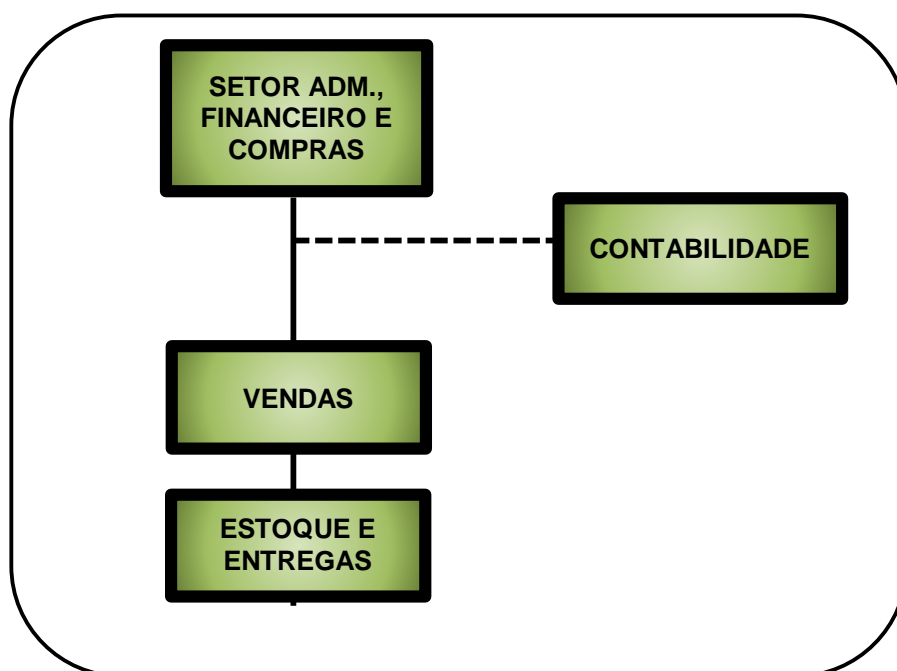
Uma vez delimitado o histórico da empresa, parte-se para a demonstração de seu organograma.

4.1.2 Organograma

A estrutura organizacional da empresa é composta por 3 (três) setores, quais sejam: o setor de vendas; o setor administrativo, financeiro e compras; e o setor de estoque e entregas. Ademais, dispõe dos serviços contábeis de uma contabilidade terceirizada, a qual se encontra em *staff* no organograma abaixo demonstrado.

A seguir, proporciona-se uma melhor visualização da estrutura organizacional da empresa Figura 4.

Figura 4. Organograma da distribuidora de bebidas morais.



Fonte: Do autor, (2017).

Cabe destacar que, como a empresa é de pequeno porte, a mesma apresenta um reduzido quadro de funcionários, os quais exercem mais de uma função, e que conta apenas com um gerente geral que supervisiona os três setores.

4.1.1 Produtos Comercializados

O portfólio de produtos do estabelecimento comercial em análise conta com os mais variados tipos de bebidas, essencialmente com as bebidas alcoólicas, e tendo como clientela alvo bares, restaurantes e mercados.

Uma grande atenção é conferida à linha de produtos comercializada, pois é dado prioridade ao rol de produtos requeridos pelos clientes, adequando-se às suas necessidades. Também, visando preços atraentes dessas mercadorias, conta-se com boas ofertas condicionadas a compras, por parte de seus clientes, de uma maior quantidade de produtos.

Preza-se, inclusive, pela qualidade da linha comercializada, evitando-se, com isso, eventuais reclamações e devoluções.

Ademais, salienta-se que, dentre os produtos destilados mais vendidos, enquadram-se grandes marcas, como as cachaças 51, velho barreiro, as quais detêm grande força no mercado devido às suas campanhas publicitárias.

Portanto, no *rol* dos principais produtos comercializados estão:

- Bebidas destiladas;
- Vinhos;
- Refrigerantes;
- Coquetéis Alcoólicos;
- Água e sucos;
- Cervejas.

Esses são alguns produtos pertencentes à linha vendida pela Distribuidora de Bebidas Morais, cabendo destacar que cada tópico com um determinado tipo de bebida, acima demonstrado, tem disponibilidade em variadas marcas, para as exigências de cada cliente.

Na Figura 5 ilustra-se o *rol* dos principais produtos da empresa.

Figura 5. Ilustração dos produtos.



Fonte: Do autor, (2017).

4.2 FLUXOGRAMA DO PROCESSO COMERCIAL

Em um primeiro momento do estudo, buscou-se caracterizar e demonstrar o histórico da empresa a fim de ser delimitado o seu nicho de atividades, qual seja, revenda de bebidas, essencialmente as alcoólicas.

Nesse tópico, para tanto, passa-se à análise do processo operacional da empresa, cuja importância reside no auxílio dessas informações para as compras, fluxo de caixa e tomadas de decisões.

A coleta de dados da empresa foi referente ao período que compreende os meses de janeiro, fevereiro, março e abril de 2017, de maneira que, posteriormente, elaboraram-se cálculos em prol do levantamento de alguns números referenciais para chegar-se ao valor da margem de contribuição, bem como do ponto de equilíbrio e, por fim, à formação do preço de venda.

A seguir, na Figura 6, pode ser visualizado o processo operacional de atividades da empresa, desde o momento da compra dos produtos até a sua chegada aos pontos de venda.

Figura 6. Fluxograma do Processo Comercial



Fonte: Do autor, (2017).

4.3 ESTRUTURA DE ANÁLISE DE CUSTO

O estudo de caso proposto tem como uma de suas finalidades aplicar um método de custeio, neste caso, o custeio variável, o qual se perfaz em mecanismo primordial em se tratando de tomadas de decisão na empresa e por meio do qual levou-se em consideração a análise das receitas, gastos fixos e variáveis.

Nesse sentido, foi feita a análise de informações pertinentes à Distribuidora de Bebidas Moraes, referente ao período já mencionado, bem como, a fim de se chegar ao método de custeio desejado, analisou-se todo o processo operacional, com início nas compras até a entrega dos produtos à clientela.

Assim, após um levantamento de informações suficientes dos dados empresariais, chegou-se a alguns resultados desse estabelecimento comercial a partir dos seguintes cálculos:

- DRE (Demonstração do Resultado do Exercício);
- Margem de contribuição;
- Ponto de Equilíbrio (PEC, PEE, PEF);
- Formação do Preço de Venda e *Mark-up*.

A seguir serão desenvolvidos os cálculos acima mencionados, iniciando-se pela Demonstração de Resultado.

4.4 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

Esse tópico tem por objetivo a visualização da Receita Líquida da empresa em estudo, conforme Tabela 2 abaixo.

Tabela 2. Demonstração do Resultado referente à Receita Líquida.

DEMONSTRATIVO DE RESULTADO	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17
RECEITA TOTAL	R\$ 45.654,50	R\$ 45.270,00	R\$ 48.944,00	R\$ 51.175,00
DEDUÇÕES	R\$ 3.442,35	R\$ 3.413,36	R\$ 3.690,38	R\$ 3.858,60
SIMPLES NACIONAL	R\$ 3.442,35	R\$ 3.413,36	R\$ 3.690,38	R\$ 3.858,60
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 42.212,15	R\$ 41.856,64	R\$ 45.253,62	R\$ 47.316,40

Fonte: Do autor, (2017).

4.4.1 Custos Variáveis

Proporcionalmente à quantidade de produtos vendidos os custos variáveis se alteram. Assim, aplicando-se ao presente estudo de caso, verifica-se na Tabela 3, os custos variáveis do estabelecimento comercial em análise, isto é, os custos referentes aos produtos comercializados, que totalizam, no período abaixo referenciado, o montante de R\$ 131.352,09 (cento e trinta e um mil, trezentos e cinquenta e dois reais e nove centavos).

Tabela 3. Custos Variáveis.

CUSTO VARIÁVEL	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17
CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 31.824,50	R\$ 31.259,49	R\$ 33.464,60	R\$ 34.803,50
CUSTO DAS MERCADORIAS	R\$ 31.824,50	R\$ 31.259,49	R\$ 33.464,60	R\$ 34.803,50

Fonte: Do autor, (2017).

Dentre os períodos em estudo, destaca-se que há um equilíbrio nos custos variáveis, com um aumento gradativo a medida em que há uma aproximação com o período do inverno, momento em que se vende mais bebidas destiladas e vinhos.

4.4.2 Despesas Variáveis

Todos os gastos modificáveis a partir da proporção de vendas compreendem as despesas variáveis, de maneira que, quanto maior o volume das vendas, maiores serão as despesas.

A Tabela 4 abaixo demonstra que as despesas variáveis do período em análise totalizam o montante equivalente a R\$ 14.910,84 (quatorze mil, novecentos e dez reais e oitenta e quatro centavos).

Tabela 4. Despesas Variáveis

DESESAS VARIÁVEIS	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17
SIMPLES NACIONAL	R\$ 3.442,35	R\$ 3.413,16	R\$ 3.690,38	R\$ 3.858,60
MAT. EMBALAGEM	R\$ 112,50	R\$ 100,60	R\$ 143,25	R\$ 150,00
TOTAL	R\$ 3.554,85	R\$ 3.513,76	R\$ 3.833,63	R\$ 4.008,60

Fonte: Do autor, (2017).

A partir desse quadro é possível observar que as despesas variáveis representam 7,80% da receita total. E, além disso, tem-se que praticamente a totalidade das despesas variáveis são compreendidas por impostos referentes ao Simples Nacional.

4.4.3 Despesas fixas

Pode-se definir despesas fixas como as que não sofrem alterações consoante a quantidade de vendas do período em análise, isto é, independentemente do volume de vendas.

A partir da Tabela 5 abaixo, verificam-se as despesas fixas.

Tabela 5. Despesas fixas.

ITENS	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17
PRÓ-LABORE	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.000,00
SALÁRIOS E ENCARGOS	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00	R\$ 3.000,00
ENERGIA	R\$ 122,35	R\$ 115,17	R\$ 111,58	R\$ 117,35
ÁGUA	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00
ALVARÁ, IPVA, TAXA	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00
CONTABILIDADE	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00	R\$ 300,00
MATERIAL DE LIMPEZA	R\$ 55,35	R\$ 42,35	R\$ 60,35	R\$ 49,05
TELEFONE	R\$ 195,23	R\$ 205,53	R\$ 210,83	R\$ 197,64
DEPRECIÇÃO VEÍCULOS	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00	R\$ 2.500,00
MATERIAL DE EXPEDIENTE	R\$ 35,00	R\$ 45,00	R\$ 50,00	R\$ 25,00
COMBUSTÍVEL	R\$ 1.350,00	R\$ 1.255,23	R\$ 1.290,00	R\$ 1.334,00
SEGUROS	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00	R\$ 350,00
DESEAS FIXAS	R\$ 9.237,93	R\$ 9.143,28	R\$ 9.202,76	R\$ 9.203,04

Fonte: Do autor, (2017).

As despesas fixas são baseadas, essencialmente, nos seguintes itens:

- Pró-labore;
- Salários e encargos;
- Energia, água, telefone;
- Alvarás, IPVA, taxas;
- Contabilidade
- Materiais de limpeza, expediente;
- Combustível, seguros e depreciação de veículos.

Verifica-se, assim, que os valores de maior expressão compreendem os

salários e encargos, bem como a depreciação e combustível dos veículos, os quais totalizam nos quatro meses acima demonstrados R\$ 27.229,23(vinte e sete mil, duzentos e vinte e nove reais e vinte e três centavos), o que equivale a 14,25 % da receita total da empresa.

As outras despesas, menos expressivas, representam 1,24%.

4.4.1 Análise do Resultado

A seguir (Tabela 6), tem-se a análise do resultado, por meio da qual evidencia-se alguns valores referentes ao período de janeiro a abril de 2017.

Tabela 6. Demonstração da Análise dos Resultados

DEM. AN. DE RESULTADOS	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	TOTAL	AV%
QUANTID. VENDIDA	6457	6116	6242	6305	25120	
PREÇO DE VENDA MÉDIO	R\$ 7,07	R\$ 7,40	R\$ 7,84	R\$ 8,12	R\$ 30,43	
RECEITA TOTAL	R\$ 45.654,50	R\$ 45.270,00	R\$ 48.944,00	R\$ 51.175,00	R\$ 191.043,50	100%
DEDUÇÕES	R\$ 3.442,35	R\$ 3.413,36	R\$ 3.690,38	R\$ 3.858,60	R\$ 14.404,68	7,54
(-) SIMPLES NACIONAL	R\$ 3.442,35	R\$ 3.413,36	R\$ 3.690,38	R\$ 3.858,60	R\$ 14.404,69	7,540005
RECEITA LÍQUIDA	R\$ 42.212,15	R\$ 41.856,64	R\$ 45.253,62	R\$ 47.316,41	R\$ 176.638,82	92,46
GASTOS VARIÁVEIS	R\$ 35.379,35	R\$ 34.773,25	R\$ 37.298,23	R\$ 38.812,10	R\$ 146.262,93	76,56001
CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 31.824,50	R\$ 31.259,49	R\$ 33.464,60	R\$ 34.803,50	R\$ 131.352,09	68,75507
DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 3.554,85	R\$ 3.513,76	R\$ 3.833,63	R\$ 4.008,60	R\$ 14.910,84	7,804945
M. DE CONT.	R\$ 6.832,80	R\$ 7.083,39	R\$ 7.955,39	R\$ 8.504,31	R\$ 30.375,89	15,89999
%MC	14,96632468	15,64698918	16,25407077	16,618085	R\$ 63,49	0,033231
GASTOS FIXOS	R\$ 9.237,93	R\$ 9.143,28	R\$ 9.202,76	R\$ 9.203,04	R\$ 36.787,01	19,25583
CUSTOS FIXOS						
DESPESAS FIXAS	R\$ 9.237,93	R\$ 9.143,28	R\$ 9.202,76	R\$ 9.203,04	R\$ 36.787,01	19,25
RESULTADO	R\$ 2.405,13	R\$ 2.059,89	R\$ 1.247,37	R\$ 698,74	R\$ 6.411,12	-3,35483

Fonte: Do autor, (2017).

O quadro acima traz a demonstração da análise dos resultados com enfoque para o cálculo de apenas 4 (quatro) dos mais de 200 (duzentos) itens do portfólio da empresa. Isso porque, a disposição de todo o mix de produtos tornaria o

estudo demasiadamente extenso e atingiria, por fim, o mesmo objetivo dessa demonstração sucinta.

Acima, visualiza-se que no mês de abril houve um aumento das vendas, pois, com a chegada do inverno e o aumento do consumo de bebidas destiladas e vinhos, a empresa passou a faturar mais, considerando-se que esses produtos possuem valores mais elevados.

Nesse sentido, destaca-se que os gastos variáveis do período compreendido totalizam R\$ 146.262,93 (cento e quarenta e seis mil, duzentos e sessenta e dois reais e noventa e três centavos), os quais representam 76,56 % da Receita Total.

Além disso, verifica-se que a margem de contribuição total, no que se refere aos meses em destaque, totalizam R\$ 30.375,89 (trinta mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e nove centavos), valor esse que não será suficiente para cobrir os gastos fixos, equivalentes a R\$ 36.787,01 (trinta e seis mil, setecentos e oitenta e sete reais e um centavo) no período, não sendo atingida, para tanto, a margem de lucro almejada pela empresa, correspondente a 30%.

Os gastos fixos equivalem a 19,25% da Receita Total e os tributos incidentes sobre as vendas dos períodos em destaque, por sua vez, a R\$ 14.404,69 (quatorze mil, quatrocentos e quatro reais e sessenta e nove centavos), isto é, 7,54% da Receita Total.

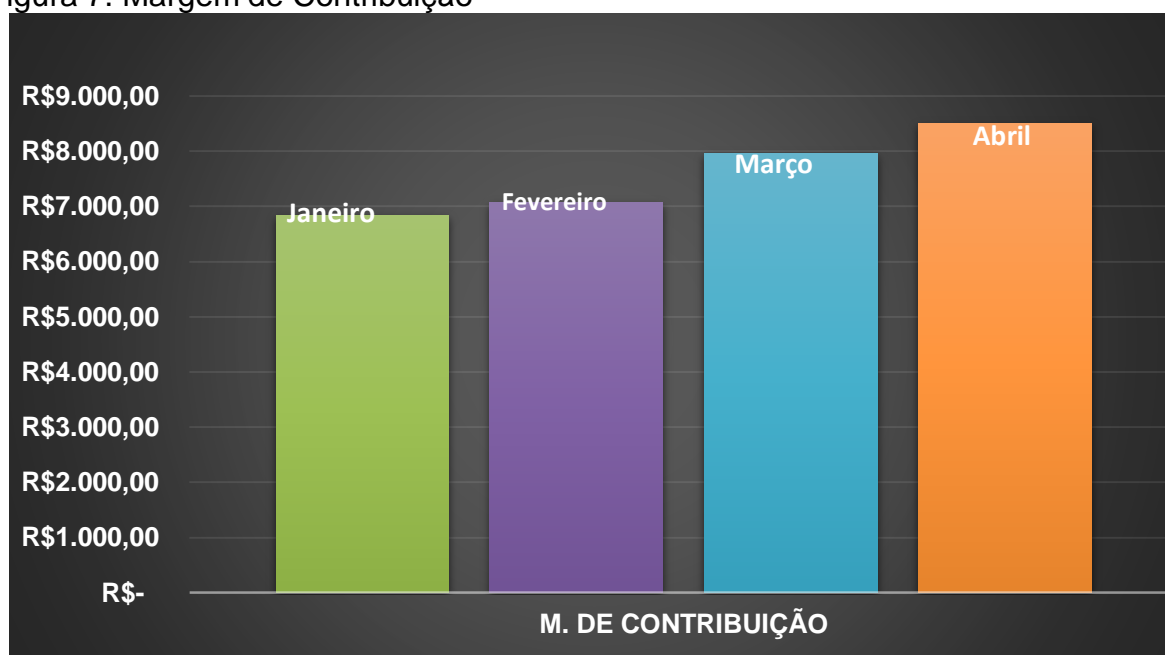
Com efeito, verifica-se essencial a utilização do método de custeio variável, uma vez que o mesmo é mecanismo de auxílio aos gestores para fins de apuração dos resultados acima demonstrados.

4.4.2 Margem de Contribuição

Sobre a margem de contribuição, tem-se que a mesma, enquanto indicador financeiro, demonstra o que sobra a partir das vendas de produtos tanto para o pagamento das despesas fixas quanto o excedente, isto é, o lucro da empresa.

Assim, vislumbra-se na Figura 7 abaixo o gráfico da margem de contribuição.

Figura 7. Margem de Contribuição



Fonte: Do autor, (2017).

A leitura do gráfico acima permite constatar que houve um aumento gradativo da margem de contribuição nos respectivos meses em análise, representando, em termos de porcentagem, os meses de janeiro 14,96%; fevereiro 15,64%; março 16,25%; e abril, por sua vez, 16,61%.

4.4.3 Ponto de Equilíbrio

A partir da Tabela 7 abaixo é possível vislumbrar o Ponto de Equilíbrio Contábil, Financeiro e Econômico do período em estudo.

Nesse sentido, pode-se definir o ponto de equilíbrio como o ponto em que a empresa não terá lucro nem prejuízo, motivo pelo qual a demonstração a seguir dos resultados indicadores do ponto de equilíbrio detém grande importância. Isso porque a partir dele sabe-se o quanto a empresa deve faturar para, ao menos, não ter prejuízos.

Por meio desse quadro é possível observar a quantidade necessária de mercadorias a serem vendidas em prol de se chegar ao ponto de equilíbrio, salientando-se que precisariam ser vendidas, no período de janeiro, 8.730 unidades aproximadamente, para que não houvesse lucro ou prejuízo.

Tabela 7. Ponto de Equilíbrio.

PONTO DE EQUILIBRIO	jan/17	fev/17	mar/17	abr/17	TOTAL
CONTÁBIL UNIDADES	8730,04	8253,79	7842,18	7576,23	32.402,23
PE CONTÁBIL	R\$ 61.726,11	R\$ 61.093,68	R\$ 61.491,11	R\$ 61.493,00	245.803,90
PE FINANCEIRO	R\$ 45.039,64	R\$ 44.406,95	R\$ 44.804,55	R\$ 44.806,43	179.057,57
PE ECONÔMICO	R\$ 195.440,71	R\$ 194.808,02	R\$ 195.205,61	R\$ 195.207,50	780.661,84

Fonte: Do autor, (2017).

O Ponto de Equilíbrio Contábil dos meses em análise totalizou R\$ 245.803,90 (duzentos e quarenta e cinco mil, oitocentos e três reais e noventa centavos), o qual foi obtido por meio da divisão dos gastos fixos pela margem de contribuição.

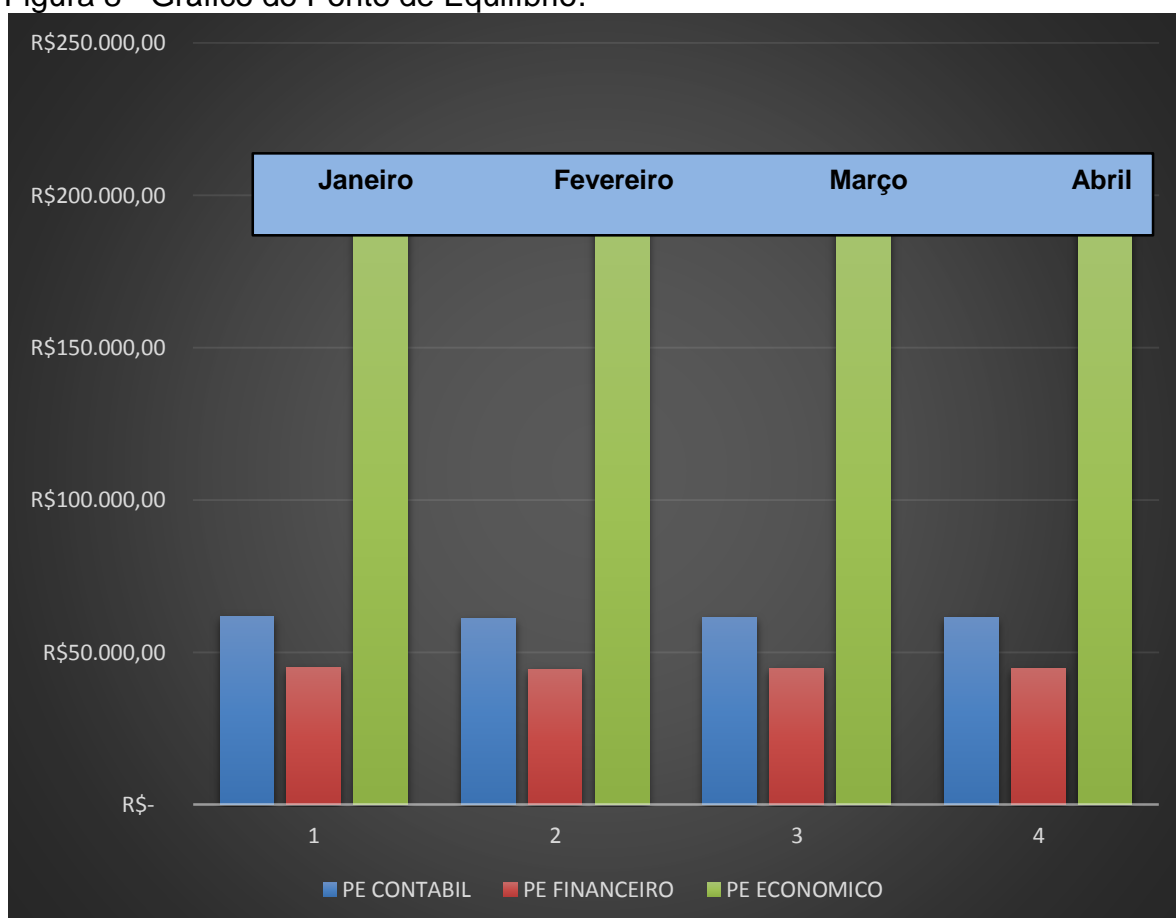
Para se obter o resultado do Ponto de Equilíbrio Financeiro considerou-se os dados referentes aos gastos fixos e variáveis, sem considerar a depreciação, os quais foram divididos pela margem de contribuição total.

Destaca-se, ainda, que no cálculo do PEF a empresa não só alcançou o faturamento necessário como o superou.

Por fim, o Ponto de Equilíbrio Econômico foi obtido por intermédio da soma de todos os gastos fixos mais a margem de lucro desejada no valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Por conseguinte, divide-se pela margem de contribuição em percentual, totalizando o valor de R\$ 780.661,84 (setecentos e oitenta mil, seiscentos e sessenta e um reais e oitenta e quatro centavos).

Abaixo, traz-se o gráfico na Figura 8 dos três Pontos de Equilíbrio referentes ao período analisado.

Figura 8 - Gráfico do Ponto de Equilíbrio.



Fonte: Do autor, (2017).

No gráfico verifica-se que a única disparidade entre PEF e PEC é que enquanto no PEF não há a presença da depreciação, no PEC, por sua vez, existe depreciação. E no que tange ao PEE, infere-se que o mesmo agrega valor maior se equiparado à margem do retorno almejado pelos sócios.

4.4.4 Margem de Segurança

O cálculo da margem de segurança permite a indicação do volume de vendas que excedam o ponto de equilíbrio. Isto é, representa literalmente uma margem de segurança para que a empresa não tenha prejuízo.

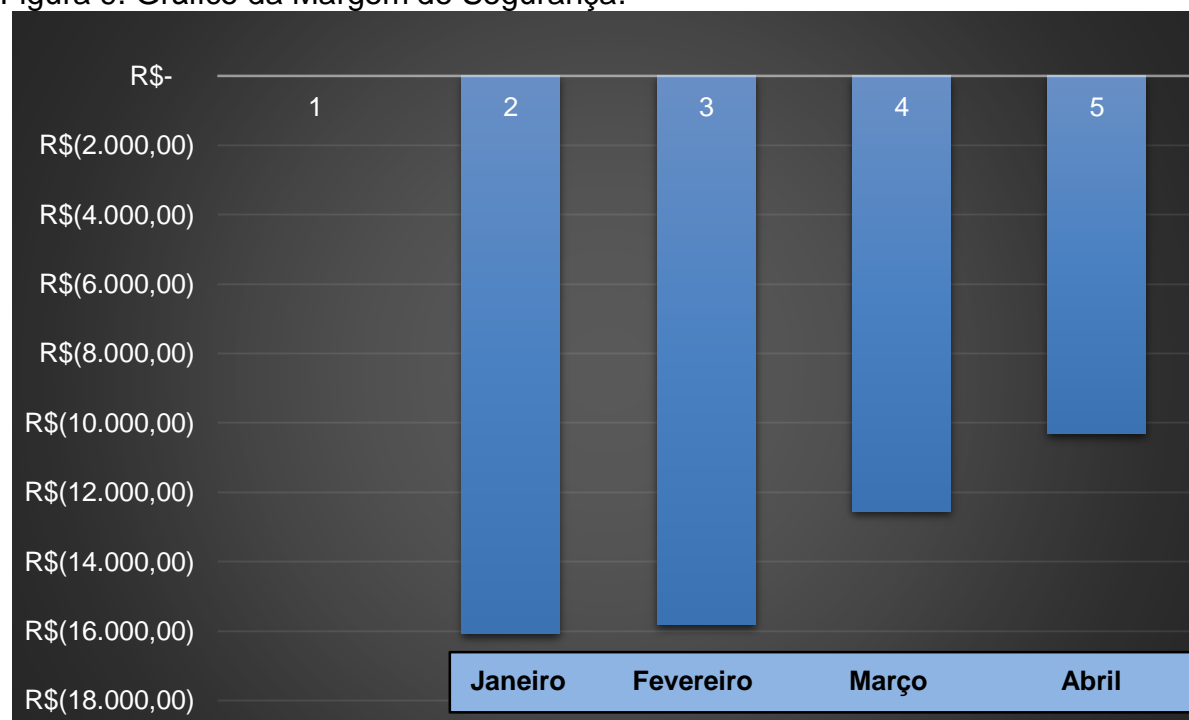
Na Tabela 8 e Figura 9 abaixo visualizam-se a margem de segurança do estabelecimento comercial, objeto do estudo, bem como a sua representação gráfica.

Tabela 8. Margem de Segurança

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO					
TOTAL	R\$ 6.832,80	R\$ 7.083,39	R\$ 7.955,39	R\$ 8.504,31	R\$ 30.375,89
TOTAL %	14,96632468	15,64698918	16,25407077	16,618085	63,48546963
UNITÁRIA R\$	R\$ 1,06	R\$ 1,16	R\$ 1,27	R\$ 1,35	R\$ 1,21

Fonte: Do autor, (2017).

Figura 9. Gráfico da Margem de Segurança.



Fonte: Do autor, (2017).

O gráfico demonstra que o mês de abril foi aquele com a melhor margem (-R\$ 10.318,00), ainda que negativa. Por outro lado, observa-se que o mês de janeiro teve a pior margem, bem como, que todos os meses tiveram a margem negativa.

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA – *MARK-UP*

A partir dos dados já coletados, e acima demonstrados, foi possível a utilização do método de custeio variável e, nesse momento, a formação do preço de venda. Assim, destaca-se que, na formação do preço de venda, utilizou-se do método *Mark-up*, conforme a Tabela 9 abaixo.

Tabela 9. Formação do Preço de Venda

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA							
PRODUTOS	CUS. DIR.	DESP. FIX.	IMPOS T.	DESP. VAR.	MAR.LU C.	TOTAL %	PREÇO VENDA
CACHACA	R\$ 5,00	19,25%	7,54%	7,80%	30%	64,59%	R\$ 14,10
VINHO	R\$ 18,00	19,25%	7,54%	7,80%	30%	64,59%	R\$ 50,76
COQUETEIS	R\$ 4,00	19,25%	7,54%	7,80%	30%	64,59%	R\$ 11,28
REFRIGERANTES	R\$ 2,33	19,25%	7,54%	7,80%	30%	64,59%	R\$ 6,57

Fonte: Do autor, (2017).

Na Tabela 10 a seguir observa-se o Cálculo do *Mark-up* utilizando-se do preço de custo do produto Cachaça.

Tabela 10. Cálculo do *Mark-up*.

DEMONSTRAÇÃO CÁLCULO MARK-UP	
PRODUTO: CACHAÇA	
PREÇO DE CUSTO	R\$ 5,00
PERCENTUAIS INC. SOBRE VENDA	
DESPESAS FIXAS	19,25%
IMPOSTOS	7,54%
DESPESAS VARIÁVEIS	7,80%
MARGEM DE LUCRO	30%
TOTAL%	64,59%
CÁLCULO	
$100\% - 64,59\% = 35,41$	
$100\% / 35,41 = 2,82$	
P. VENDA 5,0 X 2,82 = R\$ 14,10	

Fonte: Do autor, (2017).

A importância na formação do preço de venda encontra-se, portanto, na correta mensuração do quanto será cobrado por produtos ou serviços, sendo essa uma das variáveis que garantem o sucesso do negócio.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo embasado na distribuidora de Bebidas Morais, empresa do ramo atacadista de bebidas, teve como objetivo geral propor a aplicação do método de custeio variável na elaboração do preço de venda dos produtos. Assim, para tal, utilizou-se do auxílio de algumas ferramentas contábeis, advindas da Contabilidade de Custos, e totalmente decisivas, pois a partir das mesmas foi possível criar um sistema de custos para a formação do preço de venda, bem como, visualizar o quanto se deseja lucrar.

Desse modo, em um primeiro momento, realizou-se um estudo bibliográfico dos mecanismos compreendidos pela Contabilidade de Custos, e de suas terminologias e classificações. Entendimento esse que se fez *mister* para posteriormente aplicá-lo ao estudo de caso na Distribuidora de Bebidas Morais.

Com isso, na coleta de dados para o estudo de caso, utilizou-se da pesquisa documental, isto é, de alguns documentos da empresa como planilhas de controle de custos, relatórios de faturamentos e compra, dados esses que possibilitaram uma visualização dos custos da empresa, de um modo geral, e conseqüentemente, o cálculo do preço de venda dos produtos.

Há que se destacar, inclusive, que no estudo de caso também fora empregada a pesquisa descritiva e qualitativa.

Nesse viés, no que tange aos objetivos específicos deste trabalho, apresentou-se as principais linhas de produtos comercializadas pela empresa em análise, sanando-se o primeiro objetivo específico. Como segundo objetivo específico, identificou-se os gastos para a comercialização das mercadorias, que foram classificados em custos e despesas fixos e variáveis. Propôs-se, pois, um método de custeio: o variável, cumprindo-se o terceiro objetivo específico deste trabalho.

A aplicação deste método de custeio se deu na Empresa Distribuidora de Bebidas Morais, no período de janeiro a abril de 2017, e permitiu a visualização da Demonstração do Resultado, com a análise dos resultados obtidos em cada período.

O que possibilitou, portanto, chegar-se à formação do preço de venda de um mix de produtos, por meio da aplicação da taxa de *Mark-up*, cumprindo-se o quarto e último objetivo específico. Para tanto, o cálculo do preço de venda foi obtido por

meio da elaboração de planilhas com resultados detalhados referentes a cada período.

Na análise foram utilizadas apenas quatro linhas de produtos para a obtenção de seus preços de venda, sendo possível cobrir os seus custos e despesas e, ainda, auferir lucros à empresa.

Por fim, é possível concluir que o emprego do método de custeio variável trouxe decisivas informações para a empresa em análise no que se refere à tomada de decisão do seu gestor, na correta utilização de seus recursos, bem como, inferiu na formação de preço de venda adequado aos seus produtos, garantindo ao empreendimento não somente uma inserção competitiva nesse exigente mercado, como também, a sua perpetuidade e rentabilidade, dada a demonstração de sua viabilidade econômica.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. 4ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.

BERTÓ, Dalvio José; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**: com aplicações na HP12C e EXCEL. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Contabilidade e finanças**. 3ªed. São Paulo: Atlas, 2004.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços**. 1ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços**: Conceitos, Modelos e Instrumentos. Abordagem do Capital de Giro e da Margem de Competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PINHEIRO, José Mauricio dos Santos. **Da iniciação científica ao TCC**: Uma abordagem para os cursos de tecnologia. Editora Ciência Moderna, 2010.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. 9ª. ed. - São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: < http://mcoelho1.xpg.uol.com.br/contabilidade_de_custos.pdf >. Acesso em 28 de setembro de 2014.

MARTINS, Eliseu et al. **Manual de Contabilidade Societária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS NETO, Luiz Serudo. **Contabilidade de Custos**. Disponível em: < http://www.seplan.am.gov.br/arquivos/download/arqeditor/contabilidade_de_custos.pdf >. Acesso em 28 de setembro de 2014.

MEGLIORINI, Evandir; PARISI, Cláudio. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

_____. **Custos**. São Paulo: Pearson Makron Books, 2001.

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

ROBLES JR., Antônio. **Contabilidade de Custos**. 22 ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de Custos**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO, Paulo Roberto. **Fundamentos de Gestão Estratégica de Custos**. V. 26. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVESTRE, Willian Celso. **Sistemas de Custos ABC: uma visão avançada para tecnologia de informação e avaliação de desempenho**. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos**. São Paulo: Atlas, 2007.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda: ênfase e em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Gestão de Custos no Comércio Varejista**. Curitiba: Juruá Editora, 2012.