FACULDADE DA ASSOCIAÇÃO BRASILIENSE DE EDUCAÇÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

Gislaine Pachão

# FORMAÇÃO DO CUSTO PARA A DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA EMPRESA DE ESTÉTICA AUTOMOTIVA

Marau
2017

Gislaine Pachão

# FORMAÇÃO DO CUSTO PARA A DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA EMPRESA DE ESTÉTICA AUTOMOTIVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Administração da Faculdade da Associação Brasiliense de Educação (FABE), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração, sob a orientação do Prof. Me. Janielen Deliberal.

Marau

2017

Gislaine Pachão

# FORMAÇÃO DO CUSTO PARA A DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA EMPRESA DE ESTÉTICA AUTOMOTIVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Administração da Faculdade da Associação Brasiliense de Educação, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Administração.
Orientador: Profª. Me. Janielen Deliberal

Banca Examinadora

_____

Prof. Me. Janielen Deliberal - FABE

_____

Prof. - FABE

_____

Prof. - FABE

Dedico este trabalho aos meus pais, à minha avó, ao meu irmão, à minha cunhada e às minhas lindas sobrinhas Thais e Thaise. Dedico, em especial, ao meu esposo William Zembruski Gamba, que com muito carinho e apoio não mediu esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Agradecimentos vão, neste momento, primeiramente a Deus, por todas as bênçãos concedidas.

À minha família e à família do meu irmão, pelo amor e respeito com que sempre me trataram e por acreditarem em mim, especialmente agradeço à minha vó Tereza Vaccaro De Carli, que foi uma segunda mãe em boa parte da minha vida.

Aos meus amigos da faculdade, pelas discussões acadêmicas, pelos momentos de descontração e por toda a ajuda que me deram nesses quatro anos.

À minha orientadora pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas correções e incentivo.

Á toda a família Fabe, afirmando que os professores são como grandes mestres, com quem aprendemos muito sobre a vida, dentro ou fora da sala de aula. Muito obrigado a todos, por toda a dedicação e paciência.

E, por fim, obrigada a todos aqueles que direta e indiretamente fizeram parte da minha vida durante a trajetória acadêmica, fazendo com que eu me tornasse uma pessoa melhor e mais madura.

A felicidade não está em viver, mas em saber viver. Não vive mais o que mais vive, mas o que melhor vive. Porque a vida não mede o tempo, mas o emprego que dela fizemos.

Chico Xavier

## RESUMO

Devido a acirrada concorrência no mercado, é de extrema importância desenvolver um método que auxilie no controle dos custos e despesas de uma empresa, para que esta mantenha-se competitiva e ao mesmo tempo obtenha o devido retorno financeiro. Assim sendo, a análise e controle de custos, juntamente com a correta formação do preço de venda, são ferramentas fundamentais para a sobrevivência de qualquer organização. Diante disso, e da realidade da Ecologic Car Estética Automotiva - empresa de prestação de serviços de estética automotiva - que não tem o controle de custo e nem um método de custeio, justifica-se a realização da presente pesquisa. Desse modo, este estudo teve como objetivo geral o de analisar os custos e despesas operacionais dos serviços prestados pela empresa Ecologic Car Estética Automotiva. Para tanto, procedeu-se à identificação dos custos indiretos e diretos; das despesas operacionais e, de imediato, realizou-se o cálculo do rateio de tais custos e despesas e a identificação dos resultados positivos e/ou negativos dos serviços prestados. Diante de tais delineamentos se estruturou uma pesquisa de cunho quantitativo, descritivo, por estudo de caso único na Ecologic Car Estética Automotiva. Como resultados obteve-se que de acordo com os gastos apurados, a empresa apresenta lucratividade em todos os serviços considerados, com uma margem de lucro líquida geral de 53%, logo, os preços praticados são adequados.



**Palavras-chave:** Custos. Formação do Preço de Venda. Prestação de Serviço.

## ABSTRACT

Due to fierce competition in the market, it is extremely important to develop a method that assists in controlling the costs and expenses of a company, so that it remains competitive and at the same time obtains the due financial return. Thus, analysis and control of costs, together with the correct formation of the sale price, are fundamental tools for the survival of any organization. Given this, and the reality of Ecologic Car Automotive Esthetic - a company that provides automotive aesthetic services - which does not have cost control neither a costing method, it is justified the fulfillment of the present research. Thus, this study had as the general objective to analyze the costs and operational expenses of the services provided by the company Ecologic Car Automotive Esthetic. For this, the indirect and direct costs were identified; of the operating expenses and, immediately, the calculation of the apportionment of such costs and expenses was realized and the identification of the positive and/or negative results of the services rendered. In view of such designs, a quantitative, descriptive by a unique case study in Ecologic Car Automotive Esthetic research was structured. As results, it was obtained that according to the expenses calculated, the company presents profitability in all the services considered, with a general net profit margin of 53%, so the prices practiced are adequate.



**Key words:** Costs. Sales Price Formation. Provision of Service.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CV: Custo Variável Total

EPIs: Equipamento de Proteção Individual

INSS: Instituto Nacional de Seguridade Social

IPTU: Imposto Predial e Territorial Urbano

MC ou MgC: Margem de Contribuição

MEI: Microempreendedor Individual

MOD: Mão de obra direta

MOI: Mão de obra indireta

RV: Ventas Totais

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Princípios fundamentais do método de custeio ABC .....27
Quadro 1: Definição das variáveis do estudo .....36
Quadro 2: Levantamento de custos indiretos e despesas da Ecologic Car .....40
Quadro 3: Levantamento de custos diretos para lavagem de carros na Ecologic.....41
Quadro 4: Levantamento de custos diretos para lavagem de motos na Ecologic Car.....42
Quadro 5: Levantamento de custos diretos para lavagem de camionetes na Ecologic Car ..... 42
Quadro 6: Número de horas por tipo de veículo na Ecologic Car.....43
Quadro 7: Rateio dos custos indiretos e despesas (R$ 3.821,99).....44
Quadro 8: Gasto total por veículo lavado .....44
Quadro 9: Determinação do lucro na lavagem de carro .....45
Quadro 10: Determinação do lucro na lavagem de motocicleta.....46
Quadro 11: Determinação do lucro na lavagem de camionete .....46
Quadro 12: Demonstração de Resultado agrupado .....47

**SUMÁRIO**

**1 INTRODUÇÃO ..... 12**
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA ..... 13
1.2 OBJETIVOS ..... 15
**1.2.1 Geral ..... 15**
**1.2.2 Específicos ..... 15**
1.3 JUSTIFICATIVA ..... 16
**2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA ..... 18**
2.1 GESTÃO DE CUSTOS ..... 18
**2.1.1 Contabilidade de custos ..... 19**
**2.1.2 Terminologia básica da área de custos ..... 20**
**2.1.3 Sistemas e métodos de custeio ..... 24**
2.1.3.1 Custeio por absorção ..... 25
2.1.3.2 Custeio variável ..... 25
2.1.3.3 Custeio ABC ..... 27
**2.1.4 Ferramentas para análise de custos ..... 28**
2.1.4.1 Margem de contribuição ..... 28
2.1.4.2 Ponto de equilíbrio ..... 29
2.1.4.3 Margem de segurança ..... 30
2.1.4.4 Alavancagem operacional ..... 30
2.2 FORMAÇÃO DE PREÇOS ..... 31
**2.2.1 Formação do preço de venda a partir do custeio direto ou variável ..... 31**
**2.2.2 Formação do preço de venda a partir do mercado ..... 32**
**2.2.3 Formação do m*ark-up* ..... 32**
**3 ASPECTOS METODOLÓGICOS ..... 34**
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA ..... 34
**3.1.1 Natureza ..... 34**
**3.1.2 Nível ..... 35**
**3.1.3 Estratégia ..... 35**
3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO ..... 36
3.3 UNIDADE DE ANÁLISE ..... 36
3.4 COLETA DE DADOS ..... 37

3.5 ANÁLISE DE DADOS ..... 37
**4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS DADOS ..... 38**
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ..... 38
4.2 LEVANTAMENTO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE CUSTOS E DESPESAS ..... 39
**4.2.1 Levantamento de custos indiretos e despesas ..... 39**
**4.2.2 Levantamento de custos diretos ..... 41**
4.3 RATEIO ..... 43
4.4 DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS ..... 44
**4.4.1 Preço de venda dos serviços ..... 48**
**5 CONSIDERAÇÕES FINAIS ..... 49**
**REFERÊNCIAS ..... 50**

# 1 INTRODUÇÃO

A análise e controle de custos são necessários para o crescimento e sucesso de qualquer organização, independente do seu ramo de atividade e porte, sendo fatores chave para a tomada de decisão e gestão, influenciando, de modo especial, o método de precificação dos produtos e serviços. Atualmente, com a concorrência do mercado, é importante que as empresas desenvolvam um método preciso que auxilie no controle dos custos e despesas, pois é através dele que a mesma logra êxito, atendendo às necessidades dos clientes, com preços competitivos. Tais condições, por certo, impactam na qualidade do produto oferecido e/ou na eficiência do serviço prestado que, consequentemente, trazem retorno financeiro à organização no menor espaço de tempo possível.

Atualmente a maioria das empresas preocupa-se de maneira exagerada com os resultados, ou seja, com o produto ou serviço em si, e acaba pecando na hora de definir o valor que será cobrado por esses. Muitas vezes oferecem um produto ou serviço bom e em conta para o consumidor, mas não viável à saúde financeira da empresa. Outras, oferecem produtos e serviços a preços exorbitantes que não são competitivos em relação ao mercado concorrente, o que pode trazer lucro[1] em curto prazo mas comprometer a permanência da organização no mercado. Outras vezes, ainda, os valores estabelecidos de preço de venda são determinados conforme o preço das empresas concorrentes, principalmente em pequenas empresas.

Assim considerado, torna-se essencial para toda e qualquer empresa a formação do preço de venda a partir do uso de métodos e ferramentas adequadas para estimar custos, despesas, lucros, garantindo a sobrevivência da organização. Nesse sentido é que toma importância, dentro da área administrativa, a que se refere à administração de custos ou gestão de custos. De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009), nesse aspecto é fundamental compreender sobre a contabilidade gerencial.

A contabilidade gerencial (também conhecida como gestão ou contabilidade de custos), diferentemente da contabilidade financeira, produz relatórios para o público interno da empresa (por exemplo, gerentes de departamento da empresa, diretor executivo, entre tantos), expressando relatos detalhados de recursos financeiros

[1] O lucro de uma empresa consiste no total de receitas superior ao total de despesas; ao contrário, o prejuízo é tido como o total de despesas maior que a soma de receitas (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

disponíveis, a recente geração de receitas[2] de vendas, o estado atual das contas da organização a pagar e receber e outros (KIELLANDER, 2015). Sendo assim, ainda conforme o referido autor, um dos benefícios que a contabilidade gerencial oferece às empresas é o auxílio na fixação de alvo, tomada de decisão, estipulação de preços e assim por diante.

É necessário, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.2), que os administradores de empresa se conscientizem da "necessidade de atingir o gerenciamento dos recursos, aplicados na produção de bens e/ou serviços, conjugados com as decisões de financiamentos e de investimentos em níveis ótimos". Ou seja, é necessário que as empresas invistam e desenvolvam bons sistemas de apuração e análise de custos e que, a partir desses, tomem as suas decisões, dentre elas as de precificação, garantindo a sustentação econômica das mesmas.

A partir dessa compreensão, apresenta-se este trabalho de pesquisa que teve como meta principal auxiliar à empresa Ecologic Car na sistematização de um modo correto e eficiente de formação de preços, a partir da identificação dos custos e despesas. Assim sendo, apresenta-se na sequência o problema, os objetivos e a justificativa para o desenvolvimento desta pesquisa.

## 1.1 PROBLEMAS DE PESQUISA

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.2), não é possível gerenciar uma empresa sem que se "disponha de informações sobre seus reais custos de produção e sobre as despesas. As ações decisórias, na hipótese da ausência de informações, tornam-se erráticas e ao sabor do acaso". De acordo com o Guia do Empreendedor (2017), ao destacar os principais problemas da gestão administrativa da pequena empresa, pagar "para trabalhar é o que ocorre quando o preço cobrado por produtos, e/ou serviços é incompatível com o custo deles para a empresa. Muitas vezes isso acontece em função de uma visão precárias desse custo".

Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009), devido à globalização da economia, o estudo dos custos passou a ser um instrumento para criar vantagem competitiva nas empresas, devendo fazer parte de suas estratégias. A perseguição ao menor custo, sem

[2] Receitas são os recursos provenientes da venda de mercadorias ou de uma prestação de serviços, ou ainda, oriundas de aluguéis, investimentos em aplicações financeiras e juros. É, em sumo, o que a empresa recebe de valores (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

afetar a funcionalidade e a qualidade dos bens e serviços, deve ser um objetivo permanente das empresas que buscam excelência empresarial.

Assim sendo, especialmente para o contexto das micro e pequenas empresas, o método de precificação é um desafio. Ou seja, é (ainda e na maior parte das vezes) um dilema enfrentado pelos pequenos e médios empreendedores conseguir identificar os fatores que compõem os custos e impor um preço correto a seus bens e serviços, possibilitando à empresa ser competitiva no mercado (MIGUEL, 2013). Ainda de acordo com tal autor,

> muitas das vezes, com o objetivo de conquistar o cliente e competir com as grandes organizações, as micro, pequenas e médias empresas, acabam praticando preços a baixos do mercado com a finalidade criar relacionamento de médio e longo prazo e fechar contratos com grandes organizações. Por não possuir um planejamento financeiro, ela acaba tendo dificuldades de liquidez, não consegue repassar o valor para seu cliente e interfere na sua capacidade de pagamento com seus fornecedores que posteriormente para de fornecer prazos para empresa, desencadeando problemas no fluxo de caixa (MIGUEL, 2013, s/p).

Diante de tal realidade está a empresa Ecologic Car Estética Automotiva, localizada na região central do município de Marau-RS, que iniciou suas atividades em abril de 2012, oferecendo serviços de lavagem de carros (tradicional e ecológica). Os primeiros clientes foram alguns amigos e familiares residentes da cidade de Marau. Conduzida por um casal de proprietários, aos poucos, a clientela foi aumentando e a empresa começou a ser conhecida como uma empresa ecológica tentando ajudar o meio ambiente.

No ano de 2017, assumida por novos proprietários - dois jovens, auxiliados por dois colaboradores, a empresa ampliou a sua oferta de serviços, disponibilizando aos clientes lavagem automotiva a vapor, lavagem de motores, espelhamento automotivo, polimento de faróis, cristalização de vidros, higienização interna de carros com extratora, higienização de bancos de couro e, ainda, higienização de estofados domésticos. A empresa mantém a essência de ofertar serviços ecológicos de lavagem, (se utilizando de água não fazendo uso de produtos abrasivos), no entanto, o cliente pode optar pelo sistema tradicional que se utiliza de tais produtos (Metasil e desingraxantes).

Apesar das dificuldades apresentadas pelo atual cenário político e econômico, a empresa mantém-se e observa uma gradativa aceitação dos produtos usados no serviço

demandado pela população marauense. No entanto, uma das principais dificuldades está sendo a formação do custo do serviço prestado ao cliente, não existindo na empresa nenhuma forma sistematizada de apuração de custos e consequente precificação. Dito de outro modo, não se pratica na empresa a gestão de custos, de gastos, de despesas, nem tampouco sabe-se afirmar com clareza e presteza qual seria o preço ideal de cada serviço para que seja atrativo ao cliente e salutar à lucratividade da empresa.

Assim sendo, definiu-se como questões-problema para a realização deste trabalho de pesquisa: quais são os custos de despesas operacionais dos serviços oferecidos pela Ecologic Car? Diante de tais interrogações, apresenta-se, na sequência, os objetivos do estudo.

## 1.2 OBJETIVOS

Os objetivos ou propósitos de estudo dividem-se, de acordo com Gurgacz e Nascimento (2007), em gerais e objetivos. O primeiro determina o que se pretende realizar para responder ao problema proposto, o segundo, por sua vez, determina os aspectos a serem considerados para se atingir o objetivo geral. Assim sendo, apresenta-se o objetivo geral e os objetivos específicos desta pesquisa.

### 1.2.1 Geral

Analisar os custos e despesas operacionais dos serviços prestados pela empresa Ecologic Car Estética Automotiva.

### 1.2.2 Específicos

a) identificar os custos indiretos e diretos;
b) identificar as despesas operacionais;
c) calcular o rateio de custos e despesas;
d) identificar se os resultados dos serviços prestados são positivos e/ou negativos.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Na concepção de Dubois, Kulpa e Souza (2009), é inegável o efeito da globalização e da expansão no número e na diversificação de empresas, frente ao estabelecimento de uma nova dinâmica das organizações. Para os autores, assim como aumentaram as possibilidades para as empresas, avantajaram-se os desafios. Acrescenta-se:

> A onda da modernidade tem empurrado as empresas para um salto qualitativo que exige muita criatividade, competência e flexibilidade. Controlar e reduzis custos, formar corretamente os preços de venda dos bens e serviços e arquitetar a estrutura operacional formam a receita básica para o sucesso e a sobrevivência de uma organização (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p.1).

Göller (2015, p.4) afirma que "a formação do preço de venda pode definir a lucratividade desejada pelos proprietários" de uma empresa, assim como, no cenário econômico atual, a gestão de custos e a formação de preços são fundamentais para as empresas. Domingues et al. (2017, p.83), afirmam que "o momento da fixação de preço para vender produtos, mercadorias e serviços é crucial para a sobrevivência e a prosperidade do negócio".

Nota-se, no entanto, que apesar da grande importância atribuída pelos autores citados aos processos de identificação de custos e formação de preços, esses não são fáceis, não são simples. Morais (2013, p.01) afirma que "a formação de preços no comércio é uma prática importante e complexa, pois envolve diversos fatores para sua realização". O preço, segundo o referido autor, é mais do que apenas um número, ele representa as estratégias de negócio da empresa, no entanto, afirma a partir de um estudo realizado com vinte empresas pesquisadas, que 80% delas formam seu preço utilizando um percentual direto sobre o custo da mercadoria, 15% usam o *mark-up*[3], 5% observa o preço da concorrência e nenhuma o valor percebido. Tais dados mostram a dificuldade que as empresas têm de qualificar seus processos de gestão de custos e precificação.

[3] *Mark-up*, como melhor se verá no referencial teórico, é um dos métodos mais simples para a determinação de preços de produtos e serviços, consiste em adicionar uma certa margem de lucro aos custos desses (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Resultados semelhantes foram apontados por Domingues et al. (2017), ao conduzirem pesquisa com nove empresas comerciais paulistas: com relação à precificação de seus produtos, mercadorias e serviços, as empresas adotam o critério de calcular os custos diretos e acrescentar uma margem entre 20% a 50%, não utilizando métodos sistematizados de precificação. Outro ponto visível nos resultados obtidos pelos autores relaciona-se à "falta de orientação dos microempreendedores de seus contadores, levando-os a tomar decisões baseadas, principalmente, mais na intuição e sensibilidade do que no conhecimento" (DOMINGUES et al., 2017, p.78).

Diante do exposto, identificando-se, tanto a importância de uma correta gestão de custos e precificação de serviços, quanto a dificuldade das pequenas empresas em fazê-lo justifica-se a realização do presente estudo. Que se deu, a partir dos problemas e objetivos definidos, com vistas a contribuir com a Ecologic Car na direção do estabelecimento de uma gestão adequada e mais profissionalizada para lhe possibilitar crescer, destacar-se da concorrência e avançar no mercado de trabalho, com o contínuo aprimoramento de serviços diferenciados no campo da lavagem ecológica de automotivos e afins.

# 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para desenvolver referencial teórico que dará base ao trabalho prático de pesquisa, organiza-se o presente capítulo em duas partes principais. A primeira, abordará a gestão de custos, desenvolvendo conceitos e apresentando características da contabilidade de custos, em sequência, apresentando-se a terminologia básica da área de custos, os sistemas e métodos de custeio e, por fim, as ferramentas para análise de custos. Na segunda parte deste capítulo aborda-se teoricamente a formação de preços, descrevendo-se, após, sobre os métodos de formação de preços.

## 2.1 GESTÃO DE CUSTOS

No entendimento de Göller (2015, p.6), a gestão de custos é uma ferramenta que "auxilia no desempenho e na eficiência da empresa, para isso se coleta, organiza e analisa informações para estabelecer os custos, assim objetivando uma gestão eficiente e lucrativa". Assim, se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma empresa, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009), a gestão de custos envolve o empenho das administrações em três funções básicas que são:

a) Planejamento, que consiste no ato de preparar trabalhos para qualquer tipo de empreendimento, levando-se em consideração métodos e roteiros determinados, visando atingir certos objetivos. Dito de outro modo, por setor especializado da empresa ou por meio de empresas externar à essa (como o escritório contábil, por exemplo), o planejamento dá conta de elaborar os orçamentos da empresa (operacional, financeiro e de capital), para a partir deles orçar custos;

b) Execução, consiste na etapa em que, uma vez que todas as atividades da empresa tenham sido planejadas, coloca-se as previsões em funcionamento, executa-se. O ponto fundamental deste momento é a boa organização (e focalização dos elementos planejados) com que as atividades devem ser executadas, buscando-se a otimização do fluxo de produção e de custeio, o que se reflete na eliminação de perdas, desperdícios e ociosidades. Em suma, para os autores supracitados, durante a execução dos elementos

planejados, a empresa deverá buscar o melhor aproveitamento possível dos recursos disponíveis;

c) Controle, consiste na etapa em que se monitora a execução das atividades, portanto, ocorre concomitantemente a de execução. Uma das ferramentas de controle baseia-se na observação dos planejamentos e ocorrências de períodos anteriores. Assim, a comprovação dos eventos, ocorridos em curso com os anteriores poderá auxiliar na avaliação do desempenho e na elaboração de novos planos, permitindo, ainda, readequações ao longo do processo de produção de um produto ou oferta de um serviço.

É oportuno evidenciar que influencia sobre essas três etapas e sobre a gestão de custos de um modo geral o papel da contabilidade (como já dito, realizado na empresa ou por meio de empresa especializada). Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009), a contabilidade gerencial, mesmo não sendo obrigatória à uma organização, reveste-se de importância por fornecer dados que interessam aos setores internos dessa. Tais dados podem ser em forma de relatórios, orçamentos, informações sobre resultados previstos e realizados, informações sobre preços para decisões especiais, e, ainda, sobre custos. Diante da vasta gama de possibilidades de dados produzidos pela contabilidade gerencial, destaca-se aqueles relacionados à contabilidade de custos, como se vê adiante.

### 2.1.1 Contabilidade de custos

De acordo com Bruni (2012), na interseção da contabilidade financeira e gerencial encontra-se a contabilidade de custos. Essa, ora deve preocupar-se em atender às normas e imposições legais da contabilidade financeira, ora deve procurar atender às demandas de informações que dão suporte aos processos de tomada de decisão de uma empresa.

Conforme aponta Crepaldi (1999, p.16), a contabilidade de custos faz parte da contabilidade gerencial. Surgiu da contabilidade geral, justamente pela necessidade de se ter um controle sobre os valores atribuídos ao estoque dos produtos da indústria e pela necessidade de tomar decisões quanto ao que, como e quando produzir. Configura-se, ainda conforme o referido autor, por um conjunto de princípios e normas que permitem o registro e controle de todos os movimentos do processo produtivo e a

agregação de todos os elementos que formam o valor, pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial, os produtos e a produção em processo.

Na visão de Hensen e Mowen (2001, p. 28) a contabilidade de custos é um subsistema da gestão de custos que se preocupa com a determinação do custo dos produtos e demais informações que podem ser de interesse dos gestores. Tem, assim, o objetivo não apenas de saber o quanto se gasta para produzir determinado produto ou serviço, mas também serve como uma grande ferramenta gerencial dentro de uma organização.

Segundo Crepaldi (1999, p. 18), o objetivo principal da contabilidade de custos é de conhecer os custos dos produtos para poder avaliar os estoques e apurar os resultados dentro de uma empresa. Continua o autor afirmando que é utilizada não só em entidades industriais como também em entidades comerciais e financeiras. A termologia das técnicas apropriadas é a mesma, pois são entidades produtoras de utilidades que geram custos, os quais imediatamente se transformam em despesas.

Portanto, a área de gestão de custos e, em consequência, também na contabilidade de custos, existem terminologias próprias (gastos, custos, despesas, perdas, desembolso, investimentos, perda, desperdício, entre outas) que, para melhor atendimento, serão descritas na sequência.

### 2.1.2 Terminologia básica da área de custos

Conforme Bruni (2012, p.25), "alguns termos técnicos são empregados no processo de formação dos custos e preços", portanto, muito utilizados na contabilidade de custos e na gestão dos mesmos de uma forma geral. Primeiramente se define, como mencionam Dubois, Kulpa e Souza (2009), aqueles relacionados aos gastos (investimento, custo, despesa, perda e desperdício). Para tanto se utilizará das definições propostas por Crepaldi (1999), Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Bruni (2012). Assim:

a) Investimento

É todo gasto ocorrido na aquisição de bens que serão estocados pela empresa até o momento da sua utilização, ou seja, do seu consumo. Também são considerados investimentos os valores que a empresa gasta na aquisição de bens patrimoniais, como máquinas, equipamentos, instalações, entre outros. Assim, tem que se considerar que os investimentos sofrem depreciações, o que se compreende como a desvalorização pelo

uso, obsolescência ou outras razões. São exemplos de investimento de uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, por exemplo, o terreno e o pavilhão construídos para a oferta dos serviços, o estoque de abrasivos utilizados, as máquinas e os equipamentos adquiridos.

b) Custo

É todo gasto que representa a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens/serviços. O custo somente ocorre na atividade produtiva ou no serviço prestado, portanto é inerente a esses processos. Devido a diversidade dos custos esses se classificam de várias maneiras, dentre essas, de acordo com à unidade do produto, quanto ao comportamento em relação ao volume de produção, quanto à controlabilidade, quanto às decisões especiais que possibilitam, e, ainda, quanto à base monetária. Descreve-se, na sequência sobre tais custos.

b1) Custos quanto à unidade do produto

Quanto à unidade do produto, os custos podem ser diretos ou indiretos. *Direitos* são aqueles vinculados diretamente ao produto, não existindo sem ele, podendo ser localizado tanto na área de produção como na área de comercialização. São os materiais diretos usados na fabricação do produto e a mão-de-obra direta. Os custos diretos têm a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva; são os diversos incluídos no cálculo dos produtos.

Os custos *indiretos*, por sua vez, não são vinculados a determinados produtos, mas ao conjunto da empresa podem mediante aproximação ser atribuídos aos produtos por algum critério de rateio, inclui-se nos custos indiretos ou diretos por natureza, que, por serem irrelevantes ou de difícil mensuração, são tratados como indiretos.

b2) Custos quanto ao comportamento em relação ao volume de produção

Quanto ao comportamento em relação ao volume de produção, os custos podem ser fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis. Os *fixos* não têm relação com os volumes produzidos ou vendidos, são normalmente indiretos aos produtos, mercadorias ou serviços, incorrendo mesmo a volume zero. São os custos que, em certo período e em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividades da natureza. Os custos *variáveis*, por usa vez, são todos os custos de natureza variável em

relação aos volumes produzidos ou vendidos. Esses custos por serem variáveis de acordo com a produção, seguem a lógica de que quando essa aumenta produz um aumento proporcional nos custos variáveis unitários. Chama-se de custo total, ao somatório dos custos fixos e variáveis.

Os custos semifixos, são os custos fixos que podem variar de tempo em tempo, como aluguel reajustado, depreciação pela soma dos dígitos, entre outros. Por fim, os custos semivariáveis são aqueles que não acompanham linearmente à variação da produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de estreitos limites. Os custos semifixos e semivariáveis são chamados também de custos mistos.

b3) Custos quanto à controlabilidade

Quanto à controlabilidade os custos podem ser controláveis ou não controláveis. Os controláveis são, como o nome sugere, os custos que podem ser controlados por alguém dentro de sua escala hierárquica; podem ser previstos, realizados e organizados pelo responsável daquela unidade, o qual poderá ser cobrado por desvios apurados. Os custos não controláveis, por sua vez, fogem ao controle do chefe do departamento ou de outro responsável, por exemplo, os salários desse e dos demais colaboradores da seção.

b4) Custos quanto às decisões especiais

Quanto às decisões especiais os custos podem ser incrementais, de oportunidade, evitáveis e empatados. Assim, os *custos incrementais* serão os custos com os quais a empresa deverá arcar adicionalmente por tomar ou vir a tomar uma decisão. Os *custos de oportunidade*, por sua vez, são o valor do benefício que a empresa deixa de ter por escolher uma alternativa e não outra. Os *evitáveis*, assim, são aqueles que serão os eliminados se a empresa deixar de executar alguma atividade. Os custos *inevitáveis* são aqueles que, independentemente da decisão a ser tomada, continuam. Por fim, os custos empatados são os que, por já terem sido sacramentados no passado, não deverão influenciar em decisões para o futuro, por serem irrelevantes.

b5) Custos quanto à base monetária

Quanto à base monetária, os custos podem ser históricos, históricos corrigidos, correntes, estimados e padrão. Assim, custos históricos são os custos originais da época em que ocorreu a compra. Já, os custos históricos corrigidos são custos convertidos para o valor monetário atual. Custos correntes são os custos para repor um item. Os

estimados, por sua vez, são custos previstos, olhando o futuro. E, por fim, o custo-padrão é aquele estimado com maior eficiência, o custo ideal a ser perseguido numa empresa.

Importante, ainda, destacar outras distinções em termos de custos. Dentre essas a que se refere ao custo total e custo unitário. O *custo total* corresponde a todas os elementos que participam do processo de produção de um bem ou serviço, englobando assim os diretos (materiais e mão de obra) e indiretos. Por sua vez, o *custo unitário*, é obtido dividindo-se o custo total pelas quantidades produzidas.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) falam, ainda, do custo de produção do período (CPP), referindo-se aqueles do processo produtivo que ocorreram em um determinado período de tempo – uma semana, um mês, um ano, ou qualquer outro período.

c) Despesa

Despesa é um gasto que a empresa incorre para manter sua estrutura organizacional e, também, visando à obtenção de receitas. As despesas são reconhecidas apenas no momento do seu uso, na ocorrência do fato gerador. São exemplos de despesas de uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, por exemplo, o seguro do imóvel e comissões sobre serviços realizados, por exemplo.

As despesas, a exemplo dos custos, também recebem classificações. Assim, dividem-se em fixas e variáveis. As primeiras apresentam o mesmo valor qualquer que seja o volume de venda de uma empresa, por exemplo, podendo ser um aluguel, um seguro, o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). As segundas, por sua vez, ocorrem em função do volume de vendas, por exemplo, comissões dos vendedores, frente de entrega de produtos, dentre outras.

d) Perda

Perda é todo gasto no qual a empresa incorre quando um certo bem ou serviço é consumido de maneira anormal às suas atividades, como inundações, incêndios graves e outros incidentes. São exemplos de perda de uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, por exemplo, a batida de um carro deixado para lavagem, o incêndio dos equipamentos que usam produtos abrasivos inflamáveis.

e) Desperdício

Desperdícios são gastos que a empresa incorre pelo fato de não ocorrer o aproveitamento normal de todos os seus recursos. Os desperdícios podem ocorrer em função de uma produtividade menor que a normal e o tempo ocioso após o cumprimento de meta de vendas de um vendedor. Observa-se que o desperdício não é notado de maneira imediata por parte da empresa, por isso, somente com bons controles ele poderá ser diagnosticado. São exemplos de desperdício em uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, por exemplo, o fato de o lavador notar a necessidade de um serviço no carro e não comunicar ao cliente, deixando de efetuar a venda do mesmo; ainda, o uso indiscriminado de produtos, quando uma quantidade menor provocaria o mesmo efeito.

### 2.1.3 Sistemas e métodos de custeio

Como expressam Dubois, Kulpa e Souza (2009) são diferentes os sistemas e os métodos de custeio, ou seja, de apuração de custos. Sistemas de custeio, para os dados autores, é um conjunto de elementos estruturados que funcionam como um organismo para atingir um determinado objetivo - é um meio de representar o funcionamento do processo produtivo da empresa. A utilidade dos sistemas, no âmbito da contabilidade, decorre da presença de normalidade nos procedimentos de apuração dos gastos das diversas operações produtivas. Inerente a empresas industriais, os sistemas de custeio podem ser dois: sistema por ordem de produção (OP) e sistema de custeio por processo.

Na realidade de empresas de prestação de serviços fala-se mais de métodos de custeio. Para Dubois, Kulpa e Souza (2009) um método de custeio objetiva determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa. Para tanto, os métodos partem das configurações dos custos diretos e indiretos, procurando atribuir os gastos realizados por uma organização – sejam custos, despesas, investimentos, entre outros - para cada um dos bens ou serviços produzidos.

Crepaldi (1999), Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Bruni (2012) enfatizam que existem dois métodos básicos de custeio, que são o custeio por absorção e o custeio variável ou direto. Dubois, Kulpa e Souza (2009) salienta sobre outro método, o ABC. De acordo com os objetivos deste estudo, descreve-se os tais métodos de custeio.

### 2.1.3.1 Custeio por absorção

De acordo com Crepaldi (1999, p.147), "custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de Contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal". Tem como objetivo ratear todos os custos fixos e variáveis em cada etapa de produção ou serviços.

Através dessa definição, pode-se dizer que a essência do custeio por absorção é a de apurar o custo total de um produto. De acordo com isso há a necessidade de apropriar-se tanto dos custos diretos como dos custos indiretos dos produtos e serviços. Dubois, Kulpa e Souza (2009) afirmam que esse é o único método aceito pela contabilidade financeira, atendendo a princípios legais e contábeis. Também é o único método, de acordo com tais autores, válido para fins de obtenção do Quadro Demonstrativo de Resultados dos exercícios fiscais, demonstrando sua importância.

O custeio por absorção, assim sendo, é o método mais utilizado em todo o mundo, pois além dos fatores já mencionados, possibilita a extração do custo unitário a partir dos custos totais dos produtos. Ainda, torna-se de grande importância para a formação do preço de venda de cada produto a partir do seu custo, que servirá de referência para a atuação da empresa no mercado (DUBOIS, KULPA; SOUZA, 2009).

A utilização de tal método, utilizando-se ainda das ideias dos supracitados autores, pressupõe algumas premissas básicas:

a) a distinção entre custos, despesas e perdas;

b) a apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada em um certo período de tempo;

c) a apuração do CPP;

d) apuração do custo unitário de produção;

e) apuração dos custos dos produtos vendidos (CPV) e dos estoques finais;

f) apuração do resultado do período.

### 2.1.3.2 Custeio variável

O sistema de custeio direto, ou variável ou ainda gerencial, caracteriza-se pela apropriação dos custos diretos aos produtos, ou seja, somente são alocados aqueles custos diretamente identificados com o produto. Os demais custos são considerados de

responsabilidade conjunta de todos os produtos, não sendo alocados especificamente a qualquer um deles. Conforme Crepaldi (1999, p.152),

> Esse método de custeio não segue os princípios fundamentais de Contabilidade do regime de competência e confrontação, por isso não é reconhecido para efeitos legais. No entanto, é de grande auxilio na tomada de decisões, sendo bastante usado para fins gerenciais.

Assim, pelo custeio variável, os custos fixos são jogados diretamente à conta de resultado (juntamente com as despesas) sob a alegação (fundamentada) de que esses ocorrerão independentemente do volume de produção da empresa. Isto quer dizer que, mesmo que a empresa não produza, os custos fixos ocorrerão.

O custo variável é muito empregado nos casos em que há grande variedade de produtos diferentes. Uma vez que o conceito determina que cada produto tenha seus próprios custos diretos e variáveis, surge imediatamente a margem de contribuição total ou unitária por produto. A administração, através dos relatórios contábeis, fica sabendo qual o produto tem maior margem de contribuição, relativa e absoluta.

Assim, uma vantagem desse tipo de custeio ao administrador é auxiliá-lo no processo de tomada de decisões, pois o mesmo fornece explicitamente a medida da margem de contribuição, facilitando identificar quais são os produtos ou atividades que estão oferecendo maior rentabilidade.

Como desvantagem, no entanto, pode-se considerar que esse método de custeio apresenta dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis, como nos custos mistos. Isso é necessário para maior exatidão dos elementos decisoriais (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009. Outra desvantagem apontada por tais autores, está no fato de que o custeio direto fere os princípios contábeis e por isso não é aceito para fins fiscais ou para uso de terceiros, especialmente em empresas de capital aberto.

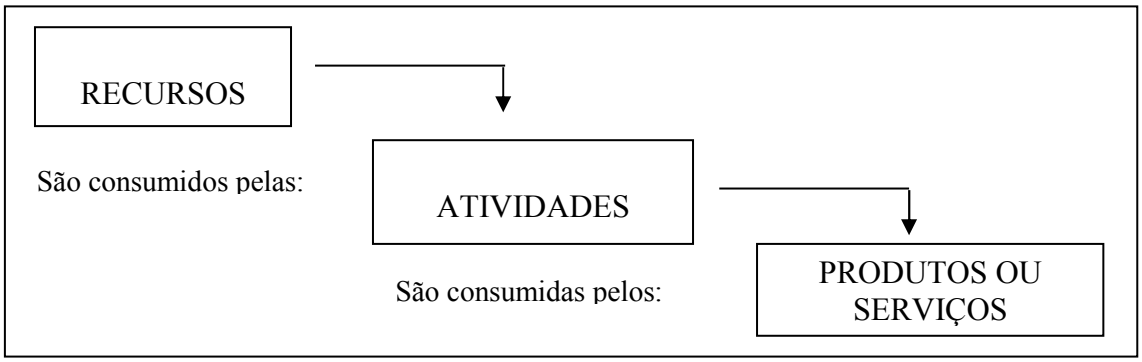
Em suma, no custeio direto desaparece o conceito de resultado do produto, o qual passa a ser substituído pela margem de contribuição do produto, que indica quanto cada produto contribui para a cobertura dos custos indiretos e do resultado da empresa. Esse sistema tem uma orientação voltada ao mercado, visto que o ponto de partida para avaliar a margem de contribuição é o preço de venda que, dentro da concepção de custeio direto, é essencialmente uma função de mercado. A partir do preço ocorre o confronto como os custos diretos para verificar a viabilidade do produto para a empresa (CREPALDI, 1999; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009; BRUNI, 2012).

2.1.3.3 Custeio ABC

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009), o custeio por atividades, denominado ABC, tem essa designação em função do inglês *Activity Based Costing*. É um método de custeio que descarta as distorções provocadas pelo rateio indiscriminado dos custos indiretos de fabricação, uma vez que todas as atividades de produção são consideradas importantes para determinar o custo do produto.

Assim, o método ABC apresenta algumas características inovadoras em relação aos demais métodos. Dentre essas, a possibilidade de avaliar com acurácia as atividades desenvolvidas em uma empresa, tanto industrial quanto de serviços – direcionando-se os gastos indiretos de uma forma mais realista aos produtos e serviços (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009). Os referidos autores pontuam, ainda, que o método ABC efetua uma análise de processos, demonstrando a relação entre recursos consumidos 9º que foi gasto), atividades executadas (em que foi gasto) e os objetos de custos (produtos ou serviços). Desse modo recursos, atividades e produtos ou serviços são os princípios fundamentais do método ABC, como se vê na Figura 1.

**Figura 1: Princípios fundamentais do método de custeio ABC**




Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2009).

De acordo com a Figura 1, obtém-se que em primeiro lugar o ABC aloca os recursos a cada uma das atividades da empresa. A seguir, ele atribui os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) às atividades e, a seguir, aos produtos ou serviços. Com essa dinâmica, são vantagens do método ABC conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009):

a) a possibilidade de que os custos indiretos possam ser tratados em conjuntos de custos similares (grupos homogêneos);

b) a administração passa a dispor de outros e melhores recursos para bem priorizar o controle, reduzir ou mesmo eliminar algumas das atividades, identificando as atividades que geram custos indevidos ou desnecessários, ou seja, atividades que não agregam valor.

Por outro lado, são limitações ou desvantagens do método de custeio ABC, ainda para os mesmos autores:

a) ser um método complexo, exigindo pesada estrutura administrativa para a sua execução;

b) ter elevados custos administrativos;

c) promover algumas alocações arbitrárias, em função do direcionamento de alguns custos indiretos.

### 2.1.4 Ferramentas para análise de custos

As ferramentas para análise de custos, também chamadas de análise custo-volume-lucro são um instrumento de planejamento que permite estudar e analisar a relação entre as receitas totais, custos e despesas" (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p.178). Assim, configuram-se como questões importantes para essa determinação, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional, que se passa a descrever na sequência.

#### 2.1.4.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição (MgC) de um produto, mercadoria ou serviço, é a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis de venda. Para Leone (1995, p. 337):

> a margem de contribuição [...] destina-se a mostrar quanto sobrou da receita de vendas depois de reduzidos os custos, as despesas variáveis de fabricação, para pagar (ou cobrir) os custos periódicos. [...] trazem maiores lucros para a empresa aqueles produtos que alcançarem margens de contribuição maiores que os outros.

Conforme Crepaldi (1999, p. 153) “a margem de contribuição representa o valor que cobrirá os custos e despesas fixas da margem e proporcionará o lucro”. Podendo ser calculada pela fórmula:

$$MC = RV - CV \quad \text{(Equação 1)}$$

Onde:

MC ou MgC= Margem de Contribuição

RV = Ventas Totais

CV = Custo Variável Total

A MgC está diretamente relacionada com o custeio direto, o qual fornece informações sobre a relação custo-volume-lucro, importante para relacionar quais são os melhores produtos, mercados e distribuidores, bem como decidir com relativa facilidade qual é a melhor alternativa de decisão a ser tomada. É importante no que se refere a estabelecimento de políticas de preço, elaboração de orçamentos e planejamentos de lucro (LEONE, 1995; CREPALDI, 1999; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

2.1.4.2 Ponto de equilíbrio

Conforme Leone (1995), o ponto de equilíbrio contábil é caracterizado pelo equilíbrio entre as receitas e as despesas, ou seja, ponto no qual o lucro da empresa é igual a zero. O ponto de equilíbrio contábil determina o volume mínimo de vendas para que a empresa não incorra em prejuízo.

De acordo com Crepaldi (1999) o ponto de equilíbrio pode ser calculado em quantidade, unidade monetária (R$), e, ainda, em porcentagem sobre a receita através das seguintes fórmulas.

$$\text{Ponto de Equilíbrio (em quantidade)} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Margem de Contribuição Unitária}} \quad \text{(Equação 2)}$$

$$\text{Ponto de Equilíbrio (em Reais)} = \frac{\text{Custos Fixos}}{\text{Custos Variáveis Unitários}} \quad \text{(Equação 3)}$$

$$\text{Ponto de Equilíbrio} = \text{Custos Fixos} \quad \text{(Equação 4)}$$

(em % sobre a receita) Receita total – Custo Variável Total

A empresa está no ponto de equilíbrio quando ela não tem lucro ou prejuízo, nesse ponto, as receitas totais são iguais aos custos totais ou despesas totais. Esta técnica visa indicar em que momento já equilíbrio entre receitas e despesas, entre o que ser gastou e o que se ganhou, entre o que se está gastando, e o que se está ganhando, entre o que se pretende gastar e o que se pretende ganhar. Pode indicar, desse modo, uma situação passada, presente ou futura. Há duas maneiras de calcular o ponto de equilíbrio: através de representação gráfica e, através de cálculos numéricos. Ambas levam ao mesmo resultado (LEONE, 1995; CREPALDI, 1999; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

### 2.1.4.3 Margem de segurança

De acordo com Crepaldi (1999, p. 158), a margem de segurança "é a quantia (ou índice) das vendas que excede as vendas da empresa no ponto de equilíbrio". A margem de segurança representa quanto as vendas podem cair sem que a empresa incorra em prejuízo e pode ser expressa em valor, unidade ou percentual.

Dubois, Kulpa e Souza (2009) explicam que se determinada empresa calcular sua quantidade de vendas e de receitas e operar no nível do seu ponto de equilíbrio, ela estará vulnerável. Assim, é prudente operar com certa margem de segurança. Ou seja, estimar o montante das vendas orçadas ou vendas reais acima daquelas representadas pelo ponto de equilíbrio.

### 2.1.4.4 Alavancagem operacional

A alavancagem operacional ou potencial de crescimento, segundo Crepaldi (1999, p. 158), "é o índice que relaciona o aumento percentual nos lucros com o aumento percentual na quantidade vendida em determinado nível de atividade". Para Dubois, Kulpa e Souza (2009), essa medida aponta a sensibilidade dos lucros da empresa em face às variações no volume de vendas.

Assim, o grau de alavancagem operacional (GAO) é definido como a variação percentual no lucro operacional (portanto, antes dos juros e do imposto de renda) em

função de uma certa variação percentual nas quantidades de vendas. Esse grau de alavancagem sinaliza quantas vezes um acréscimo nas vendas refletirá sobre o lucro operacional da empresa.

## 2.2 FORMAÇÃO DE PREÇOS

A formação do preço[4] de venda está ligada às condições de mercado, às exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividades e à remuneração do capital investido. O objetivo do processo de formação do preço de venda é estabelecer um valor de venda para um produto ou serviço que gera um volume a venda correspondente, cujo resultado é a maximização de receita (PADOVEZE, 1996; BRUNI, 2012).

Trata-se de uma das decisões mais difíceis, em qualquer que seja o negócio, pelas implicações que demanda, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2009), oferta, demanda, procura, quantidades comercializadas, custos, concorrência, mercado, entre outros. De modo simplista, se os preços forem altos demais, não haverá venda. Se forem baixos, a demanda gerada pode cobrir apenas os gastos decorrentes, não gerando lucros.

Segundo Bruni (2012), três processos distintos podem ser utilizados na formação de preços de produtos e serviços - baseando-se nos custos, no consumidor ou na concorrência. Assim passa-se a apresentar tais formas de precificação que deram origem aos métodos, mais ou menos usuais, mais ou menos eficientes, de estimar os preços de produtos e serviços.

### 2.2.1 Formação do preço de venda a partir do custeio direto ou variável

Para Padoveze (1996), em vez de se tornar como base o custo por absorção (equivalente ao custo da fábrica, que inclui tanto os custos diretos como indiretos), o valor básico de referência para forma o preço de venda a partir somente dos custos diretos ou variáveis, mais as despesas variáveis do produto que possam ser identificadas. Após isso a margem a ser aplicada deverá cobrir, além da rentabilidade

[4] Convém pontuar, de acordo ainda com Dubois, Kulpa e Souza (2009), a diferença entre preço e valor. O primeiro refere-se à expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço, enquanto o valor diz respeito ao grau de utilidade do bem ou serviço, portanto, é uma medida subjetiva.

mínima almejada, também os custos e despesas fixas, que não foram alocadas aos produtos. Esse critério é coerente com análise / volume / lucro, ao determinar, na formação do preço de venda, a margem de contribuição de cada produto.

De acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009), um dos maiores problemas da gestão de custos diz respeito ao controle e à distribuição dos custos indiretos. Assim, o método de custeio variável, embora muito questionado pelos princípios e normas contábeis, assume grande importância nas decisões relativas a custos e preços. Para os referidos autores, os termos custeio direto e custeio variável são tidos como sinônimo erradamente, pois muitas vezes custos diretos são variáveis – por exemplo, gasto com embalagens são diretos e variáveis; porém, não sempre. Por exemplo, gastos com energia elétrica consumida na produção são geralmente variáveis e indireto.

### 2.2.2 Formação do preço de venda a partir do mercado

Segundo Martins (1998), o mercado é o grande responsável pela fixação dos preços e não os custos de obtenção dos produtos. Para o referido autor, é muito mais provável que uma empresa analise seus custos e suas despesas para verificar se é viável trabalhar com um produto cujo preço o mercado influencia marcantemente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função de custos ou despesas.

Na mesma direção, Padoveze (1006, p.296) aponta que a teoria econômica indica "que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e procura, fazendo as devidas considerações para situações de monopólio, oligopólio, mercados cativos e situações similares!".

### 2.2.3 Formação do m*ark-up*

O *mark-up* consiste, basicamente, em acrescentar-se ao custo unitário do produto uma margem fixa para obter o preço de venda. Essa margem, geralmente percentual, deve cobrir todos os custos e despesas e propiciar um determinado nível de lucro. Esse método pode apresentar variações em sua aplicabilidade, dependendo da base de custo escolhida, que pode incluir somente os custos variáveis mais os fixos rateados, somente os custos de produção, ou os custos de produção mais as despesas de venda, distribuição

e administração, entre outras possibilidades (PADOVESE, 1996; DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009).

Segundo Padoveze (1996), o conceito de *mark-up* se traduz como um multiplicador sobre os custos, é uma metodologia para calcular o preço de venda de forma rápida a partir do custo por absorção de cada produto. O conceito de *mark-up* é amplamente utilizado pelas empresas, tanto as de grande porte, bem como as microempresas. Parte-se do pressuposto de que a base para diferenciação de preços de venda dos diversos produtos/serviços produzidos pela empresa é o custo por absorção. O *mark-up* é um multiplicador sobre o custo dos produtos, mas que é obtido de relações percentuais sobre o preço de venda.

Conforme afirmam Dubois, Kulpa e Souza (2009), o *mark-up* é um dos métodos mais simples para a determinação de preços, no entanto, sua limitação refere-se a não contemplar as despesas nem os impostos que incidirão sobre o preço de venda. O método, para tais autores, também não fornece uma indicação do valor do lucro que a empresa deseja obter.

# 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p.47), “a pesquisa constitui-se num procedimento racional e sistemático, cujo objetivo é proporcionar respostas aos problemas propostos”. Assim, para a sua execução é necessário, previamente, determinar-se métodos, processos e técnicas.

Sendo assim, no presente capítulo apresenta-se os aspectos metodológicos que caracterizaram este trabalho de pesquisa. Para tanto, aborda-se o delineamento da mesma em termos de natureza, nível e estratégia, na sequência, as variáveis envolvidas no estudo (geral e específicas), e, adiante, a unidade de análise do estudo, e como se deu o processo de coleta e análise dos dados.

## 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Conforme apontam Diehl e Tatim (2004, p.48), o delineamento das pesquisas se dão essencialmente pela definição de métodos e técnicas, compreendendo “método como uma estratégia delineada e as técnicas como táticas necessárias para a sua operacionalização”. Desse modo, define-se em função do método de pesquisa, a sua natureza, o seu nível e a sua estratégia.

### 3.1.1 Natureza

A natureza de uma pesquisa se define de acordo com a consideração do problema de pesquisa. Para este estudo - cujo problemas centrais são: quais são os custos e despesas operacionais da Ecologic Car? Ainda, qual é o modelo mais apropriado de precificação para os serviços oferecidos pela Ecologic Car? - define-se a realização de uma pesquisa quantitativa.

Para Diehl e Tatim (2004), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pela quantificação tanto na coleta quanto na análise dos dados primários, por meio de técnicas estatísticas, “desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.” (p.51). Qualquer uma dessas técnicas, para os referidos autores, tem o objetivo de garantir

resultados e evitar “distorções de análise e de interpretação, possibilitando uma margem de segurança maior quanto às inferências” (p.51).

### 3.1.2 Nível

O nível de uma pesquisa se determina conforme o seu objetivo geral. Para esta pesquisa - que foi realizada com o objetivo de estruturar um método de formação de custo e precificação dos serviços prestados pela empresa Ecologic Car Estética Automotiva - define-se o nível descritivo.

A pesquisa descritiva, segundo Diehl e Tatim (2004), objetiva descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Ainda para os autores, são inúmeros os estudos que podem ser “classificados como pesquisa descritiva, e uma de suas características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como questionários e observação sistemática” (p.54).

### 3.1.3 Estratégia

A estratégia de uma pesquisa se configura diante do procedimento técnica adotado para a pesquisa. No caso deste trabalho, se adotou o procedimento técnico do estudo de caso, analisando-se o caso único da Ecologic Car Estética Automotiva.

De acordo com Diehl e Tatim (2004), o estudo de caso se caracteriza pelo estudo aprofundado de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. Tal direcionamento é utilizado, hoje, nas mais diversas áreas do conhecimento, revelando um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade de um processo, de uma unidade, em suas diversas relações internas e externas, como, por exemplo, a realidade organizacional.

Segundo Yin (2015), as três condições essenciais a serem pensadas para um estudo de caso consistem em: a) o tipo de questão de pesquisa proposto; b) a extensão do controle que um pesquisador tem sobre os eventos comportamentais reais; e, c) o grau de enfoque sobre eventos contemporâneos em oposições aos eventos totalmente históricos.

## 3.2 VARIÁVEIS DO ESTUDO

De acordo com Marconi e Lakatos (2003, p.137), uma variável pode ser considerada "como uma classificação ou medida; uma quantidade que varia; um conceito operacional, que contém ou apresenta valores; [...] um objeto de estudo e passível de mensuração". Assim, as principais variáveis consideradas para a presente pesquisa são: custos, despesas, receitas, lucro e preço de venda. Define-se as mesmas no Quadro 1.

**Quadro 1: Definição das variáveis do estudo**

| Variável | Conceito | Autor (es) |
|---|---|---|
| Custos | É todo gasto que representa a aquisição de um ou mais bens ou serviços usados na produção de outros bens/serviços. | Dubois, Kulpa e Souza (2009) |
| Despesas | É todo gasto que a empresa incorre para manter sua estrutura organizacional e, também, visando à obtenção de receitas. | Dubois, Kulpa e Souza (2009) |
| Receitas | Recursos provenientes da venda de mercadorias ou de uma prestação de serviços, ou ainda, oriundas de aluguéis, investimentos em aplicações financeiras e juros. | Dubois, Kulpa e Souza (2009) |
| Lucro | O total de receitas superior ao total de despesas. | Dubois, Kulpa e Souza (2009) |
| Preço de venda | Custo unitário de cada bem ou serviço produzido por uma empresa, considerando o lucro a ser obtido. | Dubois, Kulpa e Souza (2009) |

Fonte: A autora.

## 3.3 UNIDADE DE ANÁLISE

A unidade de análise ou universo de pesquisa, como expõem Diehl e Tatim (2004, p.64) refere-se ao "conjunto de elementos passíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar". A pesquisa assim delineada - quantitativa, descritiva, estudo de caso – foi realizada em uma unidade de análise - a Ecologic Car Estética Automotiva, sendo que dentre todos os serviços prestados pela mesma se analisará apenas os custos, despesas, lucro e forma de precificação da lavagem tradicional (a maior demanda da empresa na atualidade).

## 3.4 COLETA DE DADOS

Existem, diante do exposto por Diehl e Tatim (2004), enorme variedade de instrumentos de coleta de dados primários - ou seja, aqueles que ainda não receberam nenhum tratamento e que revelam uma dada situação da unidade de pesquisa, portanto, são registrados pelo próprio pesquisador em primeira mão.

Para a realidade do presente estudo, foram coletados os dados primários por meio de entrevistas com os proprietários da Ecologic Car e por meio de relatórios de custos e despesas da empresa (Nex) dos meses de julho, agosto e setembro de 2017 – período de análise, considerando que a empresa se encaixa no regime de tributação de Microempreendedor Individual (MEI), por isso não dispõem de relatórios contábeis sistematizados.

## 3.5 ANÁLISE DE DADOS

Assim como são diversas as técnicas de coleta de dados, são as de análise. Conforme Diehl e Tatim (2004), tanto em pesquisas de caráter qualitativo como quantitativo os dados coletados precisam ser organizados e interpretados pelo pesquisador. Ou seja, analisados. Existem, para tanto, instrumentos específicos de análise "de dados, os quais se ajustam aos diferentes tipos de pesquisa e de material recolhido" (op. cit., p.82).

Para esta pesquisa, quantitativa, ainda de acordo com Diehl e Tatim (2004, p.83), "normalmente os dados coletados são submetidos à análise estatística com a ajuda de computadores". Assim, a análise de deu pela construção de planilhas de custos e despesas (usando-se o software Excel), convertidos posteriormente em quadros que indicam: custos indiretos, custos diretos, rateio e determinação de preços dos serviços de lavagem executados pela Ecologic Car.

# 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo apresenta-se, primeiramente, a caracterização da empresa Ecologic Car Estética Automotiva. Após, os dados obtidos no estudo de caso, esses descrevem a situação atual da organização em relação aos custos e despesas em que incorrem (indiretos e diretos e fixos e variáveis, respectivamente), na sequência, aponta-se um método de rateio de tais custos e, por fim, a formação do preço ideal de vendas dos serviços ofertados.

## 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Ecologic Car Estética Automotiva localiza-se na região central do município de Marau-RS, e iniciou suas atividades em abril de 2012, oferecendo serviços de lavagem de carros. Os primeiros clientes foram alguns amigos e familiares residentes da cidade de Marau. Conduzida por um casal de proprietários, aos poucos, a clientela foi aumentando e a empresa começou a ser conhecida como uma empresa ecológica tentando ajudar o meio ambiente.

No ano de 2017, assumida por novos proprietários - dois jovens, auxiliados por dois colaboradores, a empresa ampliou a sua oferta de serviços, disponibilizando aos clientes lavagem automotiva a vapor, lavagem de motores, espelhamento automotivo, polimento de faróis, cristalização de vidros, higienização interna de carros com extratora, higienização de bancos de couro e, ainda, higienização de estofados domésticos. Como já dito, a empresa mantém a essência de ofertar serviços ecológicos de lavagem, (se utilizando de água não fazendo uso de produtos abrasivos), no entanto, o cliente pode optar pelo sistema tradicional que se utiliza de tais produtos (Metasil e desingraxantes). É exatamente o serviço de lavagem tradicional que hoje é a maior demanda da empresa – e sobre a qual detalha-se o processo em virtude de ser o objeto de análise deste estudo.

A lavagem tradicional é realizada após o posicionamento do automóvel (moto, carro ou camioneta) na rampa de lavagem externa, utilizando-se de jato de água e o Snow Foan, máquina aplicadora de produtos (Metasil e desengraxante). Nesse processo, além dos produtos, ocorre a ação do funcionário que limpa o automóvel com o uso de esponja, após realiza a aplicação de cera, em seguida o automóvel vai para a

secagem externa. Transcorrido um certo tempo, inicia-se a lavagem interna, onde o operador faz a aspiração (com aspirador de pós) e limpeza de painéis, forros, carpetes, vidros e bancos, entre outros, sem a utilização de água, com panos e escovas. Ainda, realiza a higienização de partes onde esses instrumentos não têm acesso, com pincéis.

## 4.2 LEVANTAMENTO, ANÁLISE E DISCUSSÃO DE CUSTOS E DESPESAS

Os custos e as despesas são os gastos inerentes ao processo de prestação de um serviço - no caso a lavagem ecológica de carros, motos e camionetas – e, respectivamente, os que se destinam a manter sua estrutura organizacional visando à obtenção de receitas. São exemplos de custos de uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, por exemplo, o aluguel do local, os abrasivos utilizados, salários e encargos dos funcionários e, ainda, a depreciação dos equipamentos usados. São exemplos de despesas de uma empresa prestadora de serviços ecológicos de lavagem, nesse sentido, o seguro do imóvel e comissões sobre serviços realizados, por exemplo.

Para a realidade deste estudo, estimou-se os custos indiretos e diretos para a prestação de serviços de lavagem, e as despesas fixas e variáveis conforme expõe-se a seguir.

### 4.2.1 Levantamento de custos indiretos e despesas

Conforme Crepaldi (1999), Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Bruni (2012), quanto à unidade de um determinado serviço, os custos podem ser diretos ou indiretos. Os custos *indiretos* não são vinculados a determinado serviço prestado, mas ao conjunto da empresa (exigindo serem atribuídos a esses por algum critério de rateio) - por tal natureza, segundo os autores, são difícil mensuração.

Na realidade deste estudo, definiu-se como custos indiretos, em entrevista com os proprietários e analisando-se as planilhas da empresa: energia elétrica, água, aluguel, Equipamentos de proteção individual (EPIs) e os custos com a mão de obra dos dois colaboradores que atuam na empresa, fazendo horário comercial não ganhando nenhum tipo de bonificação ou comissão. Importa frisar, sobre o aluguel, que o mesmo é baixo (R$252,82) em função de que o terreno da Ecologic Car é dividido com outros dois

estabelecimentos comercias (caracterizando uma receita para a empresa) e com esses rateado o aluguel total de R$1.200,00.

Para além dos custos indiretos, impactam nos custos da Ecologic Car, as despesas. Crepaldi (1999), Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Bruni (2012) consideram como despesa os gastos que a empresa incorre para manter sua estrutura organizacional visando à obtenção de receitas, prestando ou não os serviços, podendo ser fixas ou variáveis. As *despesas fixas* ou *variáveis* apresentam o mesmo valor qualquer que seja o volume de venda de uma empresa.

Na realidade deste estudo, definiu-se como despesas considerando os três meses de análise (julho, agosto e setembro de 2017): o aluguel da infraestrutura e terreno da empresa, a publicidade, o imposto sobre a seguridade social (INSS), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o material de expediente, o pró-labore, as despesas bancárias, os gastos com a manutenção de máquinas, a contribuição do MEI.

O Quadro 2 traz o levantamento de custos indiretos e despesas apresentadas pela Ecologic Car nos meses de julho, agosto e setembro de 2017, período eleito para as análises a que se propôs neste estudo.

**Quadro 2: Levantamento de custos indiretos e despesas da Ecologic Car**

| **Custos indiretos operacionais e despesas** | Meses | | | Média dos meses |
|---|---|---|---|---|
| | Julho (R$) | Agosto (R$) | Setembro (R$) | |
| Energia elétrica | 180,00 | 180,00 | 180,00 | 180,00 |
| Água | 250,00 | 250,00 | 250,00 | 250,00 |
| Aluguel | 252,82 | 252,82 | 252,82 | 252,82 |
| EPIs | 20,00 | 20,00 | 20,00 | 20,00 |
| Mão de obra dos funcionários | 1.400,00 | 1.400,00 | 1.400,00 | 1.400,00 |
| Publicidade (online e impressa) | 0,00 | 38,00 | 188,00 | 75,33 |
| INSS | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| IPTU | 35,00 | 35,00 | 35,00 | 35,00 |
| Material de expediente | 20,00 | 20,00 | 20,00 | 20,00 |
| Pró-labore | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 | 1.000,00 |
| Despesas bancárias | 36,00 | 36,00 | 36,00 | 36,00 |
| Manutenção de máquinas | 500,00 | 500,00 | 500,00 | 500,00 |
| Contribuição MEI | 52,84 | 52,84 | 52,84 | 52,84 |
| Total em média | 3.746,66 | 3.784,66 | 3.934,66 | **3.821,99** |

Fonte: A autora.

A observação do Quadro 2 permite concluir que existe pequena variação mensal em relação aos custos indiretos e as despesas fixas, ficando a média do mês em R$ 3.821,99. Na direção dos objetivos traçados para este estudo, parte-se agora ao levantamento dos custos diretos, dentre os quais, especificamente, aqueles relacionados aos produtos e suas quantidades.

### 4.2.2 Levantamento de custos diretos

Para Crepaldi (1999), Dubois, Kulpa e Souza (2009) e Bruni (2012) os custos d*ireitos* são aqueles vinculados diretamente ao serviço prestado - não existindo sem ele. Se prestou o serviço, incorreu no custo, se não prestou não teve o referido gasto – esses têm a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Assim, são custos diretos para a realidade da prestadora de lavagem Ecologi Car, essencialmente, os produtos usados na realização de tais serviços – Metasil, desengraxante, xampu, silicone, cera líquida, pretinho, aromatizador e sacolinhas de lixo, que variam em quantidade em função da lavagem de motos, carros ou camionetas, ainda, o tempo gasto pelos operadores do serviço.

O levantamento dos custos diretos se deu em específicos para cada tipo de lavagem (carros, motos e camionetas), como apresenta-se nos Quadros 3, 4 e 5.

**Quadro 3: Levantamento de custos diretos para lavagem de carros na Ecologic**

| Produto | Valor unitário | Quantidade total (ml ou g) | Quantidade utilizada (ml ou gramas) | Valor unitário |
|---|---|---|---|---|
| Metasil | R$ 50,00 | 50000 | 150 | R$ 0,15 |
| Desingraxante | R$ 55,00 | 50000 | 150 | R$ 0,17 |
| Xampu | R$ 18,00 | 5000 | 150 | R$ 0,54 |
| Silicone | R$ 15,00 | 1000 | 5 | R$ 0,08 |
| Cera líquida | R$ 45,00 | 14750 | 100 | R$ 0,31 |
| Pretinho | R$ 35,00 | 5000 | 80 | R$ 0,56 |
| Aromatizador | R$ 50,00 | 1000 | 5 | R$ 0,25 |
| Sacolinhas de lixo | R$ 0,46 | 1 | 1 | R$ 0,46 |
| Outros | | | | R$ - |
| Outros | | | | R$ - |
| **Total** | | | | R$ 2,51 |

Fonte: A autora.

**Quadro 4: Levantamento de custos diretos para lavagem de motos na Ecologic Car**

| Produto | Valor unitário | Quantidade total (ml ou g) | Quantidade utilizada (ml ou gramas) | Valor unitário |
|---|---|---|---|---|
| Metasil | R$ 50,00 | 50000 | 100 | R$ 0,10 |
| Desinfetante | R$ 55,00 | 50000 | 100 | R$ 0,11 |
| Xampu | R$ 18,00 | 5000 | 100 | R$ 0,36 |
| Silicone | R$ 15,00 | 1000 | 0 | R$ - |
| Cera líquida | R$ 45,00 | 14750 | 100 | R$ 0,31 |
| Pretinho | R$ 35,00 | 5000 | 0 | R$ - |
| Aromatizador | R$ 50,00 | 1000 | 0 | R$ - |
| Sacolinhas de lixo | R$ | | 0 | R$ - |
| Outros | | | | R$ - |
| Outros | | | | R$ - |
| Total | | | | R$ 0,88 |

Fonte: A autora.

**Quadro 5: Levantamento de custos diretos para lavagem de camionetes na Ecologic Car**

| Produto | Valor unitário | Quantidade total (ml ou g) | Quantidade utilizada (ml ou gramas) | Valor unitário |
|---|---|---|---|---|
| Metasil | R$ 50,00 | 50000 | 180 | R$ 0,18 |
| Desengraxante | R$ 55,00 | 50000 | 250 | R$ 0,28 |
| Xampu | R$ 18,00 | 5000 | 250 | R$ 0,90 |
| Silicone | R$ 15,00 | 1000 | 5 | R$ 0,08 |
| Cera líquida | R$ 45,00 | 14750 | 150 | R$ 0,46 |
| Pretinho | R$ 35,00 | 5000 | 160 | R$ 1,12 |
| Aromatizador | R$ 50,00 | 1000 | 5 | R$ 0,25 |
| Sacolinhas de lixo | R$ 0,46 | 1 | 1 | R$ 0,46 |
| Outros | | | | R$ - |
| Outros | | | | R$ - |
| Total | | | | R$ 3,72 |

Fonte: A autora.

Ao se analisar os Quadros 3, 4 e 5, respectivamente, pode-se inferir que, pelo tamanho dos diferentes veículos automotores, os mesmos representam diferentes custos diretos com produtos - por requererem mais ou menos quantidade desses. Assim sendo, o custo direto médio total para lavar um carro de passeio é de R$ 2,51; enquanto que o custo médio total para lavar uma motocicleta é de R$ 0,88 e de uma camionete (porte maior entre os tipos analisados), é de R$ 3,72.

Além dos custos diretos relacionados aos produtos, existem os custos diretos relacionados à mão de obra empregada, mais especificamente, quanto tempo cada operador leva para lavar cada veículo automotor. Nessa direção apresenta-se o Quadro

6, que especifica tempo gasto com cada etapa de lavagem (externa, interna e secagem) de cada tipo de condução (carro, moto e camioneta), por homem em um dia e em um mês, considerando uma média do período analisado (julho, agosto e setembro de 2017).

**Quadro 6: Número de horas por tipo de veículo na Ecologic Car**

| Tipo de veículo | **Lavagem externa** | **Secagem externa** | **Lavagem interna** | **Total de min/ Lavagem** | **Quantidade de veículos lavados/h** | **Trabalhos por mês** | **Total de Horas/mês** |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | (A) min | (B) min | (C) min | D=(A+B+C) | C = (60 min / min por veículo) | E | (D X E) |
| Carro | 25 | 10 | 25 | 60 | 1 | 200 | 200 |
| Moto | 20 | 5 | | 25 | 2,4 | 40 | 16,67 |
| Camionete | 30 | 15 | 30 | 75 | 0,8 | 42 | 52,50 |
| Total Horas | | | | | | | 269,17 |

Fonte: A autora.

Observa-se que para lavar um carro o tempo médio gasto de mão de obra direta (MOD) é de 1 hora (60 minutos). Para a lavagem de motocicleta o tempo de MOD é de 25 minutos, logo em uma hora lava-se 2,4 motos, enquanto que para lavar uma camionete, o tempo médio de MOD é de 1h 15min, portando 0,8 veículos por hora.

Durante os meses em análise (julho, agosto, setembro) verificou-se uma média de lavagem de 200 carros, 40 motocicletas e 42 camionetes. Esses números multiplicados pelos tempos de lavagem de cada veículo, indicam que são usadas 269h 17min de trabalho de MOD na empresa. Número esse que foi utilizado para o cálculo de rateio dos custos e despesas.

## 4.3 RATEIO

Os gastos indiretos (custos ou despesas) não são vinculados a determinados serviços, mas a um conjunto deles - exigindo que as empresas utilizem um sistema ou critérios de rateio. Para a realização deste estudo utilizou-se o critério de rateio com base nas horas trabalhadas. Assim sendo, o Quadro 7 apresenta o modo de rateio utilizado, dividindo-se a médias dos custos indiretos e despesas do mês pelo número total de horas trabalhadas (MOD):

**Quadro 7: Rateio dos custos indiretos e despesas (R$ 3.821,99)**

| | Horas de trabalho mês/veiculo | Custos indiretos e despesas/hora | Total de custos indiretos/veiculo/mês |
|---|---|---|---|
| Carro | 200h | R$ 14,20 | R$ 2839,87 |
| Moto | 16,67h | R$ 14,20 | R$ 236,66 |
| Camionete | 52,50h | R$ 14,20 | R$ 745,47 |
| | | | |
| TOTAIS | 269,17h | R$ 14,20 | R$ 3821,99 |

Fonte: A autora.

Efetuando-se a divisão dos custos indiretos e despesas médias nos três meses de análise (R$ 3.821,99) pela média do número de horas trabalhadas nesse mesmo período (269h17min), obteve-se o gasto médio por hora de trabalho de R$ 14,20 com custos indiretos e despesas, com isso multiplicando-se pelo número de horas de trabalho utilizada por mês em cada modelo de veículo, apurou-se que R$ 2.839,87 dos custos indiretos e despesas deverão respectivamente ser apropriados aos carros, R$ 236,66 as motos e R$ 745,47 as camionetes.

Todos os custos e despesas já foram apresentados, assim com vistas de síntese, o Quadro 8 apresenta os resultados de todos os gastos por categoria de veículo.

**Quadro 8: Gasto total por veículo lavado**

| Veículo | R$ Custos Diretos/UN | R$ Custos indiretos e despesas/UN | Gasto Total Por Lavagem |
|---|---|---|---|
| Carro | R$ 2,51 | R$ 14,20 | R$ 16,71 |
| Moto | R$ 0,88 | R$ 5,92 | R$ 6,80 |
| Camionete | R$ 3,72 | R$ 17,75 | R$ 21,47 |

Fonte: A autora.

Em observação ao Quadro 8 pode-se verificar que o gasto total com uma lavagem de carro é de R$ 16,71, com a lavagem de uma moto é de R$ 6,80 e, por fim, com a de uma camionete é de R$ 21,47.

## 4.4 DEMONSTRATIVO DE RESULTADOS

Para que se atinja os objetivos deste estudo, além de estabelecer os custos e despesas na prestação dos serviços, bem como o rateio desses, é necessário que se

conheça e estabeleça o lucro bruto e líquido que a Empresa está obtendo com a prática do preço atual na lavagem tradicional. É importante ressaltar que a empresa não paga impostos por ser microempreendedor individual, assim, apresenta-se os Quadros 9, 10 e 11 que trazem os valores mensais, baseando-se pela média de lavagem ocorrida para cada veículo em questão (carro, moto e camionete).

No Quadro 9 mostra-se a receita total de um mês de lavagem de carros (média de 200 unidades), com a dedução de todos seus gastos, apresentando-se o resultado líquido de R$ 3.659,11. Tal valor representa uma margem de lucro líquida de 52%, com um resultado líquido por veículo de R$ 18,30.

**Quadro 9: Determinação do lucro na lavagem de carro**

| **Carro** | | | |
|---|---|---|---|
| **Descrição** | **Quantidade** | **Valor Unitário** | **Valor Total** |
| Preço cobrado | 200 UN | R$ 35,000 | R$ 7.000,00 |
| Impostos | 0 | R$ - | R$ - |
| Preço Líquido (A) | | | R$ 7.000,00 |
| Metacil | 30.000 ML | R$ 0,001 | R$ 30,00 |
| Desengraxante | 30.000 ML | R$ 0,001 | R$ 33,00 |
| Shampoo | 30.000 ML | R$ 0,004 | R$ 108,00 |
| Silicone | 1.000 ML | R$ 0,015 | R$ 15,00 |
| Cera Líquida | 20.000 ML | R$ 0,003 | R$ 61,02 |
| Pretinho | 16.000 ML | R$ 0,007 | R$ 112,00 |
| Aromatizador | 1.000 ML | R$ 0,050 | R$ 50,00 |
| Sacolas ecológicas | 200 UN | R$ 0,460 | R$ 92,00 |
| **Total de Custos Variáveis (B)** | | | **R$ 501,02** |
| **Lucro Bruto (C = A-B)** | | | **R$ 6.498,98** |
| Margem Bruta (C/A) | | | 93% |
| Horas Empenhadas no Trabalho | 200 H | | |
| Valor do Custo Fixo/Estrutura (D) | | R$ 14,200 | R$ 2.839,87 |
| **Lucro Líquido MÊS (E= C-D)** | | | **R$ 3.659,11** |
| Margem Líquida (E/A) | | | 52% |

Fonte: A autora.

No Quadro 10 mostra-se a receita total de um mês de lavagem de motos (média de 40 unidades), com a dedução de todos seus gastos, apresentando-se o resultado líquido de R$ 528,34. Tal valor representa uma margem de lucro líquida de 66%, com um resultado líquido por veículo de R$ 13,21.

**Quadro 10: Determinação do lucro na lavagem de motocicleta**

| Motocicleta | | | |
|---|---|---|---|
| **Descrição** | **Quantidade** | **Valor Unitário** | **Valor Total** |
| Preço cobrado | 40 UN | R$ 20,00 | R$ 800,00 |
| Impostos | | | 0 |
| Preço Líquido (A) | | | R$ 800,00 |
| Metacil | 4000 ML | R$ 0,001 | R$ 4,00 |
| Desengraxante | 4000 ML | R$ 0,001 | R$ 4,40 |
| Shampoo | 4000 ML | R$ 0,004 | R$ 14,40 |
| Cera líquida | 4000 ML | R$ 0,003 | R$ 12,20 |
| **Total de Custos Variáveis (B)** | | | **R$ 35,00** |
| **Lucro Bruto (C = A-B)** | | | **R$ 765,00** |
| Margem Bruta (C/A) | | | **96%** |
| Horas Empenhadas no Trabalho | 16,67 H | | |
| Valor do Custo Fixo/Estrutura (D) | | R$ 14,20 | R$ 236,66 |
| **Lucro Líquido EMPRESA (E=C-D)** | | | **R$ 528,34** |
| Margem Líquida (E/A) | | | 66% |

Fonte: A autora.

No Quadro 11 mostra-se a receita total de um mês de lavagem de camionetes (média de 42 unidades), com a dedução de todos seus gastos, apresentando-se o resultado líquido de R$ 988,39. Tal valor representa uma margem de lucro líquida de 52%, com um resultado líquido por veículo de R$ 23,53.

**Quadro 11: Determinação do lucro na lavagem de camionete**

| Camionete | | | |
|---|---|---|---|
| **Descrição** | **Quantidade** | **Valor Unitário** | **Valor Total** |
| Preço cobrado | 42 UN | R$ 45,00 | R$ 1.890,00 |
| Impostos | | | |
| Preço Líquido (A) | | | R$ 1.890,00 |
| Metacil | 7560 ML | R$ 0,001 | R$ 7,56 |
| Desengraxante | 10500 ML | R$ 0,001 | R$ 11,55 |
| Shampoo | 10500 ML | R$ 0,004 | R$ 37,80 |
| Silicone | 210 ML | R$ 0,015 | R$ 3,15 |
| Cera Líquida | 6300 ML | R$ 0,003 | R$ 19,22 |
| Pretinho | 6720 ML | R$ 0,007 | R$ 47,04 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Aromatizador | 210 ML | R$ 0,050 | R$ 10,50 |
| Sacolas ecológicas | 42 UN | R$ 0,460 | R$ 19,32 |
| **Total de Custos Variáveis (B)** | | | **R$ 156,14** |
| **Lucro Bruto (C = A-B)** | | | **R$ 1.733,86** |
| Margem Bruta (C/A) | | | 92% |
| Horas Empenhadas no Trabalho | 52,5 H | | |
| Valor do Custo Fixo/Estrutura (D) | | R$ 14,20 | R$ 745,47 |
| **Lucro Líquido EMPRESA (E=C-D)** | | | **R$ 988,39** |
| Margem Líquida (E/A) | | | 52% |

Fonte: A autora.

Os Quadros 9, 10 e 11 apresentaram o resultado individual de cada atividade praticada pela empresa, já o Quadro 12 apresenta a demonstração do resultado total da empresa, demonstrando se a empresa apresenta lucro/prejuízo ao final do período considerado.

**Quadro 12: Demonstração de Resultado agrupado**

| | | |
|---|---|---|
| Faturamento carro (a-) | R$ | 7000,00 |
| Faturamento moto (b-) | R$ | 800,00 |
| Faturamento camionete (C-) | R$ | 1890,00 |
| **Total D = a+b+c** | **R$** | **9690,00** |
| Total de gastos com carro (e) | R$ | 3340,89 |
| Total de gastos com (f) | R$ | 271,66 |
| Total de gastos com (g) | R$ | 901,61 |
| **TOTAL de Gastos H= e+f+g** | **R$** | **4514,15** |
| **Lucro I=D-H** | **R$** | **5175,85** |
| Margem Líquida | | 53% |

Fonte: A autora.

Observa-se ao Quadro 12 que o faturamento bruto da Ecologic Car com a atividade de lavagem de carro, moto e camionete é de R$ 9.690,00. Neste mesmo quadro tem-se os gastos totais, custos e despesas somados, das três atividades, sendo estes no valor de R$ 4.514,15. Dessa forma, diminuindo-se a receita total dos gastos totais pode-se obter o resultado líquido mensal da empresa de R$ 5.175,85, o que representa uma margem de lucro líquido de 53%.

Esse valor de lucro líquido (53%), se a empresa manter essa média de trabalhos prestados por mês, e ao mesmo tempo não ocorrerem alterações nos preços dos trabalhos prestados e em seus gastos mensais, representa que, para cada R$ 100,00 de faturamento, a Ecologic Car obterá um lucro de R$ 53,00. Tais valores demonstram que a referida empresa apresenta um resultado positivo com a sua atividade.

### 4.4.1 Preço de venda dos serviços

Diante da apuração dos gastos (custos e despesas), feito o rateio desses e estabelecido o lucro bruto e líquido obtidos com os preços praticados atualmente pela Ecologic Car, onde tem-se na lavagem de carros o preço praticado de R$ 35,00; R$ 20,00 para a lavagem de motos e R$ 45,00 para a lavagem de camionetes - pode-se constatar que a empresa apresenta lucratividade em todos os serviços considerados, com uma margem de lucro líquida geral de 53%, logo os preços de venda praticados são adequados.

# 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Retomando-se o objetivo geral deste estudo, que foi o de analisar os custos e despesas operacionais de alguns serviços de lavagem tradicional prestados pela empresa Ecologic Car Estética Automotiva – lavagem de carros, motos e camionetes, infere-se que com uma margem de lucro líquida geral de 53%, os preços de venda praticados são adequados.

Mesmo sendo considerada uma margem de lucro viável (53%), sugere-se, para o incremento dos lucros, que os sócios-proprietários revejam os custos indiretos e as despesas fixas. Indica-se, ainda, que a empresa reveja e amplie a tomada de preços junto aos fornecedores de produtos, identificando preços mais competitivos, inclusive, realizando a compra desses em maior quantidade.

Ainda, sugere-se à empresa rever o tempo exato necessário para a execução de cada serviço, bem como contabilizar as quantidades de produtos utilizados, permitindo um cálculo mais apurado de despesas com produtos e um novo método de rateio, considerando que, neste trabalho, esse foi realizado em função dos custos indiretos pelo número de horas homem. Infere-se, também, que a empresa se utilize dos quadros e tabelas produzidos neste estudo para ampliar o seu sistema de controle de custos.

Considerado atingido o objetivo deste trabalho, e reafirmando a importância da análise financeira para a gestão da empresa, aponta-se algumas limitações da pesquisa, quais sejam, o pequeno período de tempo analisado (três meses), o que pode influenciar tanto no estabelecimento de custos, como na estimativa de lucros, visto não ter sido tão abrangente como a realidade de um ano, por exemplo. Do mesmo modo, tem-se que destacar que os meses em análise são de um período chuvoso, condição que prova a baixa no movimento, já que não é favorável à manutenção da limpeza de automotivos.

Assim considerado, permite-se também fazer indicações para pesquisas futuras, entre elas: a) aumentar o tempo de análise; b) considerar todos os serviços ofertados pela empresa (para além da lavagem tradicional), incluindo a lavagem ecologia e os serviços de lavagem automotiva a vapor, lavagem de motores, espelhamento automotivo, polimento de faróis, cristalização de vidros, higienização interna de carros com extratora, higienização de bancos de couro e, ainda, higienização de estofados domésticos.

# REFERÊNCIAS


BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2012.

CREPALDI, Silvio A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

DIEHL; Astor; PAIM, Denise C. Tatin. **Metodologia e técnica de pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

DOMINGUES, Olga Graciela Diaz et al. Gestão de capital de giro e formação do preço de venda praticado pelas micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, Natal-RN, v. 9, n. 1, p. 77-96, jan./jun. 2017.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GÖLLER, Tamires Kryszczun. **Estratégias de precificação em pequenas empresas do segmento comercial**. 2015. Artigo (Pós-graduação *lato sensu* em Finanças e Mercado de Capitais) – UNIJUI, Ijuí-RS, 2015.

GUIA DO EMPREENDEDOR. **Os principais problemas da gestão administrativa da pequena empresa**. [Empreendedorismo]. 2017. Disponível em: < http://www.guiaempreendedor.com/os-principais-problemas-da-gestao-administrativa-da-pequena-empresa/>. Acesso em: 25 maio 2017.

GURGACZ, Glaci; NASCIMENTO, Zinara M. de A. **Metodologia do trabalho científico**. Joinville: Sociesc, 2007.

KIELLANDER, Guilherme. **O que é contabilidade gerencial e como utilizá-la como ferramenta estratégica da empresa**. 23 jun. 2015. Disponível em: < http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:boY3AE8SPcAJ:pqcqualidadecontabil.com.br/o-que-e-contabilidade-gerencial-e-como-utiliza-la-como-ferramenta-estrategica-da-empresa/+&cd=5&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 25 maio 2017.

LEONE, George S. G. **Custos um enfoque administrativo**. 11. ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1995.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

MIGUEL, Jorge Felipe. **O desafio da precificação nas micro, pequenas e médias empresas**. 5 jun. 2013. Disponível em: < http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/o-desafio-da-precificacao-nas-micro-pequenas-e-medias-empresas/71076/>. Acesso em: 25 maio 2017.

MORAIS, Jhonattan Ferreira. **Estratégias de precificação para empresas comerciais**. 2013. Disponível em: <http://bibliodigital.unijui.edu.br>. Acesso em: 25 maio 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

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