

FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA: UMA ANÁLISE DA MENSURAÇÃO DE PREÇO DE VENDA EM UM RESTAURANTE

SALES PRICE FORMATION: AN ANALYSIS OF THE SALES PRICE MEASUREMENT IN A RESTAURANT

Emanuel Souza de Almeida¹
Jeissy Leal de Castro Aguiar²
Joslane Cardoso da Cunha³
Galthiery Alves de Sousa Lopes⁴

RESUMO: O exposto artigo teve como objetivo a formação do Preço de Venda de pratos feitos e marmitas em um restaurante, localizado na região norte da cidade de Palmas - TO, observando assim, as ferramentas essenciais para a elaboração deste objetivo. Com informações disponibilizadas pela empresa, foi possível realizar um estudo de caso, e a pesquisa tendo características exploratórias e bibliográficas. No que se diz a respeito da coleta de dados, foi realizado um acompanhamento no processo produtivo e administrativo da empresa nos meses de março e abril de 2018, com o levantamento da matéria prima, mão de obra e os custos indiretos de fabricação das marmitas e pratos feitos. A primórdio a empresa relatou que não calculava seu preço de venda de forma adequada e com isso não poderia afirmar seus custos de produção, no desenvolvimento do artigo foi feito um mapeamento dos custos para a formação do preço de venda e foi observado que a empresa está recebendo um lucro acima do que ela pretende receber nos produtos, assim, foi dado ênfase na importância do esclarecimento dos critérios que envolvem a formação do preço de venda, para um melhor controle e levantamento de dados para tomada de decisão, garantindo melhor eficácia no controle das alterações dos custos, deixando o preço de venda sempre atualizado com o momento econômico e financeiro da empresa e do País.

2124

Palavras-chave: Preço de venda. Tomada de decisão. Custos de produção.

ABSTRACT: The aforementioned article had as objective the formation of the Sale Price of dishes made and lunchboxes in a restaurant, located in the northern region of the city of Palmas -TO, thus observing the essential tools for the elaboration of this objective. With information provided by the company, it was possible to conduct a case study, and the research had exploratory and bibliographic characteristics. With regard to data collection, a follow-up was carried out on the company's production and administrative process in the months of March and April 2018, with the survey of raw materials, labor and the indirect costs of manufacturing lunchboxes and dishes done. In the beginning, the company reported that it did not calculate its sales price properly and therefore could not assert its production costs. receiving a profit above what it intends to receive in the products, thus, emphasis was placed on the importance of clarifying the criteria that involve the formation of the sale price, for better control and data collection for decision making, ensuring better control efficiency changes in costs, leaving the sales price always updated with the economic and financial moment of the company and the country.

Keywords: Sale price. Decision making. Production costs.

¹Contador, estudante do Curso de Pós-graduação em Auditoria e Planejamento Tributário da Faculdade ITOP.

²Contadora, estudante do Curso de Pós-graduação em Auditoria e Planejamento Tributário da Faculdade ITOP.

³Bacharel em Ciências Contábeis, estudante do Curso de Pós-graduação em Auditoria e Planejamento Tributário da Faculdade ITOP -

⁴Advogado, Contador, Consultor Tributário, Professor Universitário e de Pós-graduação. Mestrando em Direito Internacional pela Universidade Autónoma de Asunción, Especialista com MBA em Controladoria e Planejamento Tributário pela Universidade Federal do Tocantins, Especialista em Direito do Trabalho e Previdenciário pela Faculdade Legale.

I. INTRODUÇÃO

A contabilidade gerencial assim como a contabilidade de custos, juntamente com as outras ferramentas já existentes na contabilidade, tem por objetivo auxiliar as decisões gerenciais nas organizações, como forma de colaborar com os gestores no controle de seus custos gerenciais e tomados de decisões coesas, no sentido de maximizar seus lucros, que é o objetivo principal de todas as empresas.

De acordo com Martins (2010, p. 19) “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

A partir desse momento irradia-se a Contabilidade de Custos, que surge depois da contabilidade financeira, ou seja, da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Atualmente, o controle e decisão é o novo campo da Contabilidade de Custos a auxiliar no controle e nas tomadas de decisões. Conforme ensina Martins, a contabilidade de custos tem duas funções, vejamos:

Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções

relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. Em se tratando de controle, a sua missão de maior destaque é: fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos. (ROQUE, VILELA E CAVENAGHI 2014 apud, MARTINS 2010 p.21 e 22)

2125

Por outro lado, no que diz respeito à decisão, seu objeto é de real importância.

Pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc. (NASCIMENTO; CORRÊA 2018 apud, MARTINS 2010 p.21 e 22).

Em resumo, “a Contabilidade de Custos acabou por passar, nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais” (MARTINS, 2010, p. 22).

Atualmente para garantir a competitividade, seja em preços, produtos ou serviços, toda e qualquer empresa, indústria ou comércio buscam minimizar seus custos para obter maior lucratividade.

Com o crescente aumento da competitividade nos mercados, os custos tornam-se muito relevantes em se tratando da tomada de decisões. Sendo assim, não dá mais para definir seus preços levando em conta apenas os custos incorridos.

Devido à alta competição existente, as empresas já não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim, também, com base nos preços praticados no mercado em que atuam (MARTINS, 2010, p.22).

E para que as empresas possam definir os preços de seus produtos, as mesmas devem ter conhecimento e controle de seus custos, na qual segundo Martins (2010, p. 22) “o conhecimento dos custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não rentável, se é possível reduzi-los (os custos)”.

Entender o processo que perpassa as dificuldades em apresentar lucros sucessivos. Possibilitar a realização de controle gerencial com funções de eficiência nos resultados econômicos.

E objetivo geral desse artigo é analisar os métodos utilizados para mensurar os custos em atividades da empresa, com foco na formação do preço de venda de pratos feitos e marmitas, visando reduzir ao máximo esses custos e aumentar o lucro da empresa. E os objetivos específicos são identificar os custos de produção nos pratos servidos, marmitas e pratos feitos; verificar e analisar o método utilizado para identificar a margem de lucro; analisar o melhor método de controle de custos para uma melhor tomada de decisões para facilitar na hora de investir.

Percebe-se que evidenciar a gestão de custos como uma ferramenta indispensável para a formação de preço e apresentar em descrição alguns meios, como Mark-Up, no qual fazem parte da formação de preço, bem como propor aos pequenos e microempresários, a importância do conhecimento e controle dos processos de produção, bem como o gerenciamento dos custos para a tomada de decisões. “Quando o objetivo é o Controle de Custos, torna-se bastante válida a indagação relativa à fase à qual deve ser dada ênfase para melhor se atingir esse objetivo” (MARTINS, 2010, p. 306).

2126

Diante disso, apresenta-se como problema de pesquisa a seguinte questão: Como mensurar o preço de venda em uma empresa de comércio varejista de alimentação, visando a redução de custo e a manutenção da margem de lucro?

Justifica-se dessa forma que a pesquisa tem a intenção de coletar os dados em um restaurante com perspectivas de análises da gestão de custos e evidenciação dos resultados que serão obtidos para que se tenha noção de onde será melhor aplicar um investimento, ou se realmente o estabelecimento está dando lucro e se a margem de lucro esperada está de fato se consolidando, pois muitas empresas apenas estimam um lucro potencial sem saber a composição referente ao preço de venda e o quão benéfico ele é para a saúde financeira em qualquer empresa.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 Conceitos Gerais de Custos

A Contabilidade de Custos surgiu depois da Revolução Industrial, antes disso, praticamente só havia a Contabilidade Financeira (Geral), que era suficiente para suprir as atividades comerciais daquela época, o sistema mercantilista. Antes os produtos eram produzidos pelos artesãos e a entidade que comprava esses produtos sabia exatamente seu custo de compra.

Com o surgimento das indústrias, as mesmas teriam que saber quanto de matéria-prima e mão de obra estavam empregados para a fabricação de seus produtos. Surge-se então a necessidade de contabilizar seus custos e não apenas mensurar seus estoques.

De acordo com Santos (2009), a necessidade do controle exigiu que a apuração dos custos ganhasse relevante importância desde o início do Capitalismo, pois era por meio da contabilidade de custos que o comerciante evidenciava seu lucro, bastando confrontar as receitas com as despesas do período.

Martins (2010) reforça que a Revolução Industrial é um marco histórico para a Contabilidade de Custos, pois desenvolvida no mercantilismo, a Contabilidade Financeira tinha estrutura firme para suprir as necessidades das empresas comerciais.

2127

Com a competitividade do mercado e o crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser uma ferramenta de suma importância na área gerencial, e o seu conhecimento passou a ser vital para as empresas permanecerem no mercado de trabalho. Com isso também a contabilidade moderna vem criando mais sistemas de informações na área de custos que auxiliam as empresas a gerenciar seus custos, controle e a tomada de decisões.

Para Martins (2010, p. 25), custo é um “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Ainda Martins (2010), esse gasto só é reconhecido como custo apenas no momento da utilização para a fabricação de um produto. “Custo é definido como valor monetário dos bens e serviços expedidos para obter benefícios atuais ou futuros” (ATKINSON, 2011, p. 125). Já Dutra (2003, p. 33) Conceitua da seguinte forma: “custo é a parcela do gasto que é aplicada na produção ou em qualquer outra função de custo, gasto esse desembolsado ou não”.

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

Os custos estão sempre associados aos produtos ou serviços que qualquer entidade passa a produzir. Para Bruni e Famá (2008, p. 23), “custos representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”.

Esse conceito aproxima-se da definição apresentada anteriormente por Martins (2010). De acordo com o método de custeio adotado pela entidade, devem-se discriminar os custos. Caso for utilizar o método variável ou direto, temos que diferenciar custos fixos e variáveis, ou se for utilizar o método por absorção, classificam-se em custos diretos e indiretos.

Podemos definir custos de produção como todos os custos de transformar matérias-primas em produtos acabados e de acordo com o produto os custos são classificados em diretos ou indiretos. Vejamos a seguir:

2.1.1 Custos Diretos

É aquele que pode ser identificado e atribuído diretamente a um produto, sem a necessidade de rateio. Como exemplos, podemos destacar os materiais diretos usados na fabricação de um produto e a mão de obra direta. 2128

Segundo Martins (2010), custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos, bastando existir uma medida de consumo.

Custos diretos é todo custo relacionado diretamente a um bem (produto) ou serviço, o que foi gasto para processar esse produto ou realizar um serviço de maneira direta e exclusiva.

2.1.2 Custos Indiretos

No que diz respeito a custos indiretos, Dutra (2003, p. 43), destaca que no momento de sua ocorrência não pode ser apropriado a cada tipo de bem ou função de custo, pois não se sabe o quanto foi gasto em cada um, necessitando de um rateio.

Ao contrário, o custo direto é aquele que não pode ser apropriado diretamente a cada produto no momento de sua ocorrência. Há necessidade de rateio, uma vez que este custo faz parte de vários produtos ou bens em produção. Alguns exemplos em destaques: mão de obra do gerente de produção, materiais indiretos irrelevantes ao produto, seguros contra incêndios da fábrica.

2.2 Quanto a Departamentalização

Para Martins (2010, p. 65) “departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas”.

A departamentalização se classifica em Departamentos de Produção (contribuem diretamente alguma modificação no produto) e Departamentos de Serviços (executam apenas serviços auxiliares).

Neste artigo em específico trataremos dos custos e despesas fixas e variáveis no departamento de produção, por se tratar de entidade de transformação de matéria-prima em produtos.

Os motivos para a departamentalização dos custos, segundo Leone (2000) se dá pelo desejo de eliminar o maior número de custos indiretos e também de se apurar o custo de cada componente, podendo ser produtos ou serviços, dando assim maior confiabilidade de na apropriação dos custos indiretos.

Conforme relata Bruni e Famá (2008) as principais razões da gestão de custos trata-se da determinação do lucro e do controle das operações. E para ter controle dos custos incorridos as entidades os alocam em departamentos, assim facilitando e melhorando a apropriação dos gastos aos produtos.

2129

Os custos fixos, são parte da produção em que seu custeio não varia, já é fixado uma quantia em um determinado período.

Segundo Dutra (2003, p. 47) “definem-se custos fixos como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequências de variações do volume de atividade em períodos iguais”.

Pode-se dizer que custos fixos são aqueles que independentemente da quantidade produzida permanecem o mesmo, ou seja, não alteram seu valor. Citamos alguns exemplos como: o aluguel, a depreciação, o imposto predial. Uma característica a ser destacada é que quanto maior for o nível de produção, os custos fixos unitários menores ficam.

Os custos variáveis são aqueles que mudam ou variam proporcionalmente em relação a quantidade dos produtos produzidos. Sua principal característica é: quanto maior o volume de produção, maiores serão os custos.

Um exemplo concreto é a matéria-prima na área de produção. De acordo com Martins (2010), os custos variáveis são aqueles que têm seu valor determinado em função das oscilações da atividade.

Conforme Dutra (2003) resume que os custos variáveis aumentam ou diminuem em função do volume de atividade produzida no período, isto é, quanto maior for o volume de produção, maior será o custo variável no período e assim vice e versa.

2.3 Elementos de Custos

2.3.1 Matéria-Prima

A matéria-prima para o setor de produção quando estocado é um investimento, já quando está sendo usada na elaboração de produtos passa a ser um gasto. Podemos dizer que matéria-prima é um produto primário ou insumo usado na produção de um bem.

Matéria-prima para Dutra (2003, p.28), “é o elemento que sofrerá transformação ou agressão para o surgimento de outro bem diferente”. Segundo Santos (2009, p. 21) “matérias-primas correspondem aos materiais diretamente aplicados para a obtenção de um produto final”.

Esse material primário pode ser transformado em outro produto, passando por um processo de transformação, ou também apenas adicionado a um montante de matéria-prima modificado ou não.

2130

2.3.2 Mãos de Obra

Quando se fala em mão de obra trata-se de salários e encargos trabalhistas dos funcionários que estão trabalhando na produção e elaboração dos produtos, podendo incorrer direta ou indiretamente.

Conforme Martins (2010) mão de obra direta diz ao pessoal que trabalha diretamente sobre o produto em fabricação, com a possível mensuração do tempo e de quem o executou. Já a mão de obra indireta refere-se aos salários pagos aos supervisores dessa produção.

Em se tratando de Mão de Obra, Dutra (2003, p. 29) define assim: “é o elemento que atua sobre a matéria-prima para a obtenção de outro bem, quer transformando, quer agregando várias matérias-primas”.

A Mão de Obra Direta (MOD), é o custo atribuído a um produto referente a parte de produção realizada por serviço dos funcionários, sendo de forma direta na fabricação desses produtos e custeado a partir do custo pelos serviços prestados.

2.3.3 Custos Indiretos de Fabricação

Conhecido também como Gastos Gerais de Fabricação, os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) são os custos auxiliares que mantém a fábrica em operação, mas que não são apropriados diretamente ao produto e necessita de um rateio para integrar ao produto.

Desse modo destaca Bruni e Famá (2008, p. 81) “os custos indiretos de fabricação são os gastos identificados com a função de produção ou elaboração do serviço a ser comercializado e que, como o próprio nome já revela, não pode ser associado diretamente a um produto ou serviço específico”.

Nesse mesmo sentido, Santos (2009, p. 22) define custos indiretos de fabricação “são os outros custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados”.

São exemplos de Gastos Gerais de Fabricação os materiais indiretos, a mão de obra indireta, a energia elétrica da fábrica, o seguro e o aluguel da fábrica, a depreciação das máquinas.

2.4 Custos para Tomada de Decisão

2.4.1 Margem de Contribuição

A margem de contribuição é o que sobra quando vendo um produto ou serviço e subtrai os custos e despesas variáveis, ou seja, preço de venda menos os custos variáveis de cada produto. Martins (2010) reforça que o conceito de Margem de Contribuição é a diferença entre a receita e a soma dos custos e despesas variáveis e, que a receita deve ser líquida, isto é, já deduzidos os tributos incidentes nela.

Portanto, a margem de contribuição é o resto subtraído entre o total da receita e a soma dos custos e despesas variáveis.

2.4.2 Ponto de Equilíbrio

Podemos dizer que ponto de equilíbrio acontece quando uma entidade tem Lucro Zero, ou seja, não tem lucro e nem prejuízo, ou melhor, quando a Receita Total se iguala aos Custos e Despesas Totais.

É uma quantidade produzida e vendida que leva a empresa a não ter lucro ou prejuízo. Chegamos a essa quantidade dividindo os Custos e Despesas Fixas Totais pela Margem de Contribuição Unitária. “O Ponto de Equilíbrio (também denominado Ponto de Ruptura —

Break-even Point) nasce da conjugação dos Custos e Despesas Totais com as Receitas Totais” (MARTINS, 2010, p. 257).

Podemos classificá-los em Ponto de Equilíbrio Contábil, Econômico e Financeiro. Em resumo, Martins (2010) classificam em Contábil, quando, Receitas menos Custos e Despesas Totais dão resultado nulo; Econômico, quando dão como resultado o Custo de Oportunidade do Capital Próprio empregado, esse que se trata de um fator de produção que representa a renda líquida gerada por fator em seu melhor uso alternativo e por último o Financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independentemente de haver resultado contábil ou econômico.

O ponto de equilíbrio mais comum é o mais usado nas análises. Conforme dito anteriormente, o valor das receitas totais iguala-se aos dos custos e despesas totais, ou seja, é o quociente dos custos e despesas fixas totais pela margem de contribuição unitária.

E nesse caso, o lucro será zero. Não há lucro e nem prejuízo contábil. Para Bruni e Famá (2008), nesse ponto de equilíbrio o lucro é igual ao zero, ou as receitas totais são iguais aos custos totais.

Ponto de equilíbrio contábil é o nível de operações em que a empresa iguala custos e despesas com receitas, considera os aspectos contábeis, ou seja, custos e despesas fixos divididos por margem de contribuição. (Dutra 2003, p. 340).

2132

O ponto de equilíbrio econômico é aquele em que as despesas e as receitas financeiras, mais o saldo da correção monetária, seja suficiente para cobrir o capital próprio da entidade a uma taxa que satisfaça aos acionistas e que seja evidente no mercado.

De acordo com Santos (2009, p. 44) “o ponto de equilíbrio econômico é aquele em que as receitas totais são iguais aos custos totais acrescidos de um lucro mínimo de retorno de capital investido”.

Chega ao seu valor somando os custos e despesas fixas totais com o valor de um lucro mínimo desejado e o resultado é dividido pela margem de contribuição unitária. Tem como principal objetivo gerar informações aos investidores sobre o retorno do capital investido, possibilitando ainda saber o lucro visado pela organização.

O conceito de ponto de equilíbrio financeiro para Brini e Famá (2008, p. 205) “corresponde à quantidade que iguala a receita total com a soma dos gastos que representam desembolso financeiro para a empresa”.

Nota-se que as depreciações, por exemplo, são apropriadas e não há desembolso por parte da empresa, ou seja, não representam saída de caixa. Então, o ponto de equilíbrio financeiro é

calculado subtraindo aos custos fixos e despesas fixas totais os valores não desembolsáveis divididos pela margem de contribuição unitária.

Dessa forma, os custos e despesas não desembolsáveis devem ser retirados para se determinar o ponto de equilíbrio financeiro.

2.4.3 Análise da Relação Custo/Lucro/Volume

Essa análise é relevante devido ser uma ferramenta muito utilizada pelos gestores no planejamento de curto prazo, pois estuda o que pode acontecer entre os custos, lucro, volume de vendas e receitas.

Então, quem está gerindo a entidade procura saber quais serão os efeitos que irão acontecer com o comportamento dessas variáveis, que pode causar essas mudanças no lucro. “A relação entre custos fixos e variáveis consiste em importante etapa na análise de formação de preços e projeção de lucros obtidos a diversos níveis possíveis de produção e vendas” (BRUNI E FAMÁ, 2008, p. 190).

Sobre essa análise Santos (2009) diz que essa ferramenta é de suma importância gerencial, pois propicia mecanismos de análise das relações custos, volume e lucro da empresa, dando respostas concretas quando se altera qualquer das variáveis, o que acontecerá com o resultado.

2133

Consiste na comparação de diversos resultados que podem ser apresentados por um empreendimento, de acordo com a seleção da alternativa a ser adotada entre as variáveis disponíveis e que podem envolver diferentes restrições. (Dutra 2003, p. 335)

A análise dos custos, do lucro e do volume de vendas e de fabricação é indispensável em qualquer empresa, pois ela irá mencionar se o volume de vendas irá superar os gastos com os volumes de fabricação para averiguar se o preço de venda está de acordo para gerar o lucro desejado.

2.4.4 Custeio por Absorção ou Pleno

Derivado de um sistema chamado RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), desenvolvido na Alemanha no início do século XX, o Custeio por Absorção apropria todos os custos (fixos e variáveis, diretos e indiretos) causados pelo consumo dos meios de produção aos bens elaborados ou serviços. Martins (2010, p. 37) reforça que custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os

gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Destaca-se como uma característica relevante que é a distribuição de todos os custos aos produtos produzidos, sendo muito útil em empresas que produzem poucos produtos. Já conforme a definição de Leone (2000, p. 242), “o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao custo dos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses custos definidos como custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais”.

Sua metodologia é considerada básica e falha em alguns aspectos, principalmente na tomada de decisão por se tratar de rateios que podem levar a alocações muitas vezes arbitrárias e enganosas.

2.4.5 Custeio Variável ou Direto

O Método de Custeio Variável tende apenas em analisar e classificar os custos em: custos fixos e custos variáveis para assim atribuir apenas os custos variáveis aos produtos elaborados.

Segundo Martins (2010), no custeio variável alocam-se apenas os custos variáveis aos produtos e os custos fixos são separados e considerados despesas naquele período.

2134

Dutra (2003) resume que o custeio variável ou direto, envolve todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, necessários para se obter produtos ou serviços e este método baseia-se na margem de contribuição.

Este método aqui no Brasil não é permitido para fins contábeis e fiscais, de valoração de estoques e de determinação do resultado do período, pois fere os Princípios da Contabilidade. Somente pode ser utilizado para fins gerenciais, de tomada de decisão, principalmente em curto prazo.

2.4.6 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Toda empresa está sempre interagindo com o meio ambiente, conseguindo recursos, convertendo estes em produtos ou serviços, conseguindo assim alcançar seus anseios econômicos e sociais.

No entanto, cabe ressaltar que o processo total de produção existe vários níveis menores de transformação, podendo chamá-los de atividades. “O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é um método de custeio que procura reduzir

sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos” (MARTINS, 2010, p. 87).

Assim, o Custeio Baseado em Atividades (ABC) é um sistema de custeio que se utiliza da discriminação de atividades para a atribuição de custos. Conforme Martins (2010, p.93) “Uma atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzirem bens ou serviços”.

Nesse modelo, quem consome recursos são as atividades e são elas que causam os custos. Uma de suas características é o direcionamento dos custos de produção.

Segundo Bruni e Famá (2008, p. 142) o custeio baseado em atividades é diferente do sistema de custeio tradicional, pois ao invés de rateio usam-se as atividades elaboradas dentro da entidade para alocar os custos, sendo dessa forma, mais coerente.

Destaca ainda que uma atividade “é composta por um conjunto de tarefas necessárias a seu desempenho, sendo fundamental para a concretização de um processo, cadeia de atividades correlatas, inter-relacionadas” (BRUNI e FAMÁ, 2008, p. 143).

Em relação ao custeio ABC, Dutra (2003) indaga que esse método atribui aos produtos, serviços e clientes etc. todos os custos e despesas, diretos ou indiretos. Este não pode ser utilizado para a distribuição de dividendos e nem apuração de impostos, pois é um método exclusivamente gerencial. Ainda Dutra (2003, p. 236) “atividade é o conjunto de recursos de qualquer natureza necessários à execução de tarefas que geram bens e serviços”.

2135

O ABC é um método de custeio que não utiliza formas de rateio, pois ele se baseia nas atividades desenvolvidas no decorrer do processo produtivo, não averiguando, por exemplo: as matérias primas diretas e indiretas.

2.5 Preço de Venda

É importante saber que a formação de preço é um fator determinante para resistência da atividade empresarial na qual explora. Devemos saber que preço de venda de um produto ou serviço é apenas a soma dos custos incorridos mais o lucro que deseja obter. “Preço é o valor estabelecido e aceito pelo vendedor para efetuar a transferência de propriedade de um bem” (DUTRA, 2003, p. 33).

Pode-se destacar que existem muitos fatores que influenciam na fixação do preço de venda, como: a concorrência, o comportamento do mercado, as demandas por produtos e serviços, os preços dos produtos substitutos.

Bruni e Famá (2008) destaca que existem três processos para definirem preços: baseados nos custos - onde procuram incrementar valor aos custos; no consumidor - estima quanto ele está disposto a pagar pelo produto; ou na concorrência - sem prestar atenção em seus custos e demandas é a concorrência que define os preços a praticar.

Uma empresa jamais poderá funcionar com um preço de venda abaixo dos custos de produção. Na contabilidade, indaga-se que preço é um valor monetário de uma mercadoria, serviço ou patrimônio, expresso numericamente.

Como já mencionado anteriormente, para fixar o preço de venda devemos levar em consideração todos os componentes que contribuem para sua formação:

Custo do Produto: é o custo unitário de cada produto produzido;

Margem de Lucro: é o percentual de lucro desejado sobre o custo de produção;

Tributos Incidentes na Venda: são os tributos que incidem no faturamento.

Sobre os tributos são eles: o ICMS, o PIS s/ Faturamento, e a COFINS s/ Faturamento. A fórmula para calcular o preço de venda levando em consideração a margem de lucro sobre o custo de produção é:

$$\text{Preço de venda} = \text{Custo} \times [1 + (\text{Lucro} / 100)] / 1 - [(\text{Impostos}) / 100].$$

Para que a empresa possa continuar ativa deve-se ter um lucro. Então para o preço de venda ser o suficiente a tal ponto para cobrir as despesas, os custos, as comissões e os tributos é necessário ter um *Mark-up*.

Para Santos (2009, p. 139) “o *Mark-up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”. Simplificando sua estrutura, o *Mark-up* é preço igual à soma dos custos, despesas, tributos, inclusive o lucro desejado.

Segundo Martins (2010), *Mark-up* é uma margem estimada para cobrir gastos fora do custo do produto, compreendendo os impostos, as comissões de vendas, as despesas com vendas e o lucro almejado.

O *Mark-up* de uma forma simplificada é um índice no qual se aplica sobre o custo de um produto ou serviço para a formação do preço de venda.

3. METODOLOGIA

A pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso, onde ocorreram análise e extração dos custos de produção e margem de lucro de marmitas e pratos feitos da empresa em estudo. O estudo de caso é a investigação de um fenômeno atual dentro de seu contexto da realidade.

Quanto à abordagem do problema foram realizados análises e acompanhamento no processo de produção dentro empresa juntamente com análise inflacionária brasileira.

Com base nos objetivos, foi utilizada a pesquisa exploratória, visto que se realizou uma análise nos custos, margens de lucro dos itens utilizados para formular o preço de venda dos produtos durante os meses de março e abril do ano de 2018. Segundo Pinheiro (2008), a pesquisa exploratória possibilita ao pesquisador aumentar sua experiência em torno de determinado problema, podendo assim, encontrar elementos necessários para obter os resultados que deseja.

Em relação aos procedimentos, primeiramente, houve uma revisão bibliográfica em artigos, monografias, livros, publicações e outras referências sobre o tema em estudo. Em seguida realizou-se pesquisa exploratória de campo através do acompanhamento no processo de produção e analisando documentos de entrada de mercadorias, documentos relacionados aos custos com mão de obra e de custos indiretos relacionados à produção, informações sobre suas receitas totais do estabelecimento durante o período de análise, visto que a empresa abdica de outras fontes de renda como, por exemplo, o restaurante serve almoço no quilo no modo self service e vende também algumas bebidas não alcoólicas.

A população alvo da pesquisa foi uma empresa do segmento alimentício, localizada na região norte do município de Palmas, Estado do Tocantins. A empresa atua na prestação de serviços de alimentação (restaurante), atendendo a cidade de Palmas e outros municípios em torno da capital.

2137

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Em relação ao instrumento de coleta de dados realizou-se um cronograma específico junto ao gestor da empresa, onde foi realizado acompanhamento no processo de produção de pratos feitos e marmitas da empresa, pelo qual foi possível verificar os itens utilizados para formular os produtos, bem como o tempo de mão de obra utilizado durante o processo de produção.

Tabela 1: Produção x Vendas.

PRATOS	MARÇ O UND.	PREÇO	TOTAL MARÇO	ABRI L UND	PREÇO	TOTAL ABRIL	VALOR TOTAL
PF Frango	159	R\$ 12,00	R\$ 1.908,00	177	R\$ 12,00	R\$ 2.124,00	R\$ 4.032,00
PF Carne	144	R\$ 12,00	R\$ 1.728,00	140	R\$ 12,00	R\$ 1.680,00	R\$ 3.408,00

Marmitta Frango	83	R\$ 12,00	R\$ 996,00	91	R\$ 12,00	R\$ 1.092,00	R\$ 2.088,00
Marmitta Carne	79	R\$ 12,00	R\$ 948,00	61	R\$ 12,00	R\$ 732,00	R\$ 1.680,00
TOTAL	465	R\$ 12,00	R\$ 5.580,00	469	R\$ 12,00	R\$ 5.628,00	R\$ 11.208,00

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Em seguida, foram solicitadas ao gestor as notas fiscais de entrada, onde foi possível verificar o custo de cada item utilizado na fabricação dos produtos. Após coleta, os dados foram analisados, e em seguida, convertidos em tabelas para melhor representação quantitativas.

De acordo com os dados extraídos da empresa nos meses de março e abril de 2018, a empresa teve total de aproximadamente 20 mil reais em receitas, considerando outras fontes de receitas somadas às que são matérias de estudo neste artigo presentes na tabela 1.

Para obter os custos de produção dos pratos feitos e marmitas nesse mesmo período de março e abril de 2018, foram feitas análises dos custos de matéria prima unitário pesando todos os ingredientes utilizados para fabricar os pratos feitos de frango e carne e também as marmitas de carne e frango, logo após foi multiplicado pelos valores de aquisições atuais.

Tabela 2: Matéria Prima.

PRATOS	MATÉRIA PRIMA
PF de Frango	R\$ 4,15
PF de Carne	R\$ 4,08
Marmitta de Frango	R\$ 3,83
Marmitta de Carne	R\$ 3,76

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Após a apuração da matéria prima, foram realizados os rateios da mão de obra e dos custos indiretos de produção, referente a proporção das receitas dos pratos feitos e marmitas perante a receita total de outras fontes de receita do restaurante, como almoço no modo self service, referente aos meses de março e abril como pode ser observado na tabela 3.

Tabela 3: Receitas Totais x Porcentagem

PRATOS	RECEITA PARCIAL	%
PF Frango	R\$ 4.032,00	9,76%
PF Carne	R\$ 3.408,00	8,25%
Marmitta Frango	R\$ 2.088,00	5,06%
Marmitta Carne	R\$ 1.680,00	4,07%
Outras Receitas	R\$ 30.085,34	72,86%
TOTAL	R\$ 41.293,34	100%

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Para elaborar a mão de obra, além da proporção da receita, foi feita a análise do valor das horas médias de cada funcionário e estagiário da empresa.

Enfim, para elaborar a mão de obra unitária, foi comparada a proporção da receita dos pratos feitos e marmitas, com o total do valor dos salários/horas mencionados na tabela 3.

Assim como aconteceu com a mão de obra, os custos indiretos de produção também foram comparados com a proporção da receita dos pratos feitos e marmitas, com o valor/horas do custo indireto de produção referente ao gás.

Tabela 4: Valor x Horas dos Salários.

FUNCIONÁRIOS/ESTAGIÁRIO	SALÁRIOS	SALÁRIO/HORAS
Funcionário 1	R\$ 1.383,80	R\$ 7,86
Funcionário 2	R\$ 1.066,01	R\$ 6,06
Estagiário	R\$ 660,00	R\$ 3,75
TOTAL	R\$ 3.109,81	R\$ 17,67

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Tabela 5: Mão de Obra.

PRATOS	% RECEITA PROPORCIONAL	TOTAL SALÁRIOS/HORAS	TOTAL MOD
PF Frango	9,76%	R\$ 17,67	R\$ 1,73
PF Carne	8,25%	R\$ 17,67	R\$ 1,46
Marmita Frango	5,06%	R\$ 17,67	R\$ 0,89
Marmita Carne	4,07%	R\$ 17,67	R\$ 0,72
TOTAL	27,14%	R\$ 17,67	R\$ 4,80

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Tabela 6: Custos com Gás.

PRATOS	TOTAL GÁS/HORAS	% RECEITA	TOTAL GÁS
PF Frango	R\$ 2,74	9,76%	R\$ 0,27
PF Carne	R\$ 2,74	8,25%	R\$ 0,23
Marmita Frango	R\$ 2,74	5,06%	R\$ 0,14
Marmita Carne	R\$ 2,74	4,07%	R\$ 0,11
TOTAL	R\$ 2,74	27,14%	R\$ 0,74

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Com isso, foi somado todo custo indireto de produção unitário dos pratos analisados.

Tabela 7: Custo Indireto de Produção.

PRATOS	TOTAL CIP
PF Frango	R\$ 0,27
PF Carne	R\$ 0,23
Marmita Frango	R\$ 0,43
Marmita Carne	R\$ 0,40
TOTAL	R\$ 1,32

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Após a apuração da matéria prima unitária, a mão de obra unitária, os custos indiretos unitários dos pratos feitos e marmitas nas tabelas 2, 5 e 7, foram somados esses dados para formar o custo de produção unitário de todos os pratos.

Tabela 8: Custo de Produção.

Pratos	Matéria Prima	Mão de Obra	Custos Indiretos de Produção	Total
PF de Frango	R\$ 4,15	R\$ 1,73	R\$ 0,27	R\$ 6,14
PF de Carne	R\$ 4,08	R\$ 1,46	R\$ 0,23	R\$ 5,76
Marmita de Frango	R\$ 3,83	R\$ 0,89	R\$ 0,43	R\$ 5,15
Marmita de Carne	R\$ 3,76	R\$ 0,72	R\$ 0,40	R\$ 4,88

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Considerando que a empresa é enquadrada no regime de tributação Simples Nacional, e também considerando que o seu faturamento mensal é de em média R\$20.000,00, a alíquota efetiva dos impostos pagos pela empresa foi de 4,83%.

Posteriormente, foi elaborado o preço de venda ideal, com base nos custos unitários de produção presente na tabela 8, mais a margem de lucro de 50% em que a empresa considera a ideal para este fim, visando obter lucro referente a venda dos pratos feitos e marmitas.

Tabela 9: Preço de Venda.

Pratos	Custo de Produção	Margem de Lucro (%)	Tributo (%)	Total PV
PF de Frango	R\$ 6,14	50%	4,83%	R\$ 9,68
PF de Carne	R\$ 5,76	50%	4,83%	R\$ 9,07
Marmitas de Frango	R\$ 5,15	50%	4,83%	R\$ 8,11
Marmitas de Carne	R\$ 4,88	50%	4,83%	R\$ 7,69

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Ao concluir a tabela 9, identificamos que o lucro desejado não foi atingido, conforme tabela abaixo:

Tabela 10: Lucro do PV.

Pratos	Preço de Venda	(-) Custo de Produção	(-) Tributo (%)	LUCRO	LUCRO (%)
PF de Frango	R\$ 9,68	R\$ 6,14	R\$ 0,46	R\$ 3,08	31,82%
PF de Carne	R\$ 9,07	R\$ 5,76	R\$ 0,44	R\$ 2,87	31,64%
Marmitas de Frango	R\$ 8,11	R\$ 5,15	R\$ 0,39	R\$ 2,57	31,68%
Marmitas de Carne	R\$ 7,69	R\$ 4,88	R\$ 0,37	R\$ 2,44	31,72%

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Por fim, foi elaborado o mark-up utilizando o mark-up divisor como fórmula para saber por qual valor a empresa deverá vender os pratos visando o lucro de 50%.

Para isso, precisamos encontrar primeiro o fator mark-up utilizando os dados presentes na tabela 9, cujo a fórmula é:

$$\text{Fator Mark-up} = 100 - \text{lucro (\%)} - \text{tributo (\%)} / 100$$

$$\text{Fator Mark-up} = 100 - 50\% - 4,83\% / 100$$

$$\text{Fator Mark-up} = 0,4517$$

Após esse processo, dividimos o valor de custo de cada produto pelo fator mark-up, para demonstrar por quanto será necessário vender o produto para obter o lucro desejado.

Tabela 11: Mark-up

Pratos	Custo Comercialização	Fator Mark-up	Total
PF de Frango	R\$ 6,14	0,4517	R\$ 13,59
PF de Carne	R\$ 5,76	0,4517	R\$ 12,75
Marmitas de Frango	R\$ 5,15	0,4517	R\$ 11,40
Marmitas de Carne	R\$ 4,88	0,4517	R\$ 10,80

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Consolida-se que a empresa analisada não detinha de um conhecimento da composição correta do seu preço de venda, podendo atrapalhar sua competitividade com seus concorrentes, deixando de ter um valor de venda mais justo e competitivo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como uma importante ferramenta de gerenciamento das empresas, a formação do preço de venda é essencial para a vida ativa da empresa, sendo analisados os custos relacionados a cada

produto, pode se obter planejamentos estratégicos relacionados às fontes de renda da empresa, visando uma melhor competitividade.

A partir de um estudo feito em uma empresa tendo como base o objetivo deste artigo, foi analisado conforme os métodos utilizados para mensurar os custos e formar preço de venda de pratos feitos e marmitas em um restaurante local, cujo foi elaborado a partir de informações cedidas pela empresa e verificou a real situação do valor a ser cobrado pelos pratos selecionados, dando um objetivo ao efetivo lucro desejado sem deixar que o ultrapasse ou fique abaixo da formação do preço de venda real.

O levantamento do valor de venda foi feito nos meses de março e abril do ano de 2018 com foco na importância dos custos de produção real, para a tomada de decisão e controle de gastos visando o lucro.

Após o levantamento dos custos, na elaboração do preço de venda e do mark-up, foi possível observar uma diferença entre o valor cobrado pela empresa e o valor real no qual deveria ser cobrado pelos produtos selecionados, observando também o lucro no qual o proprietário considera o ideal para a venda desses produtos.

Tabela 12: PV Empresa x PV Rea x Mark-up.

Pratos	Preço de Venda (Atual)	Preço de Venda (identificado)	Mark-up (identificado)
PF de Frango	R\$ 12,00	R\$ 9,68	R\$ 13,59
PF de Carne	R\$ 12,00	R\$ 9,07	R\$ 12,75
Marmita de Frango	R\$ 12,00	R\$ 8,11	R\$ 11,40
Marmita de Carne	R\$ 12,00	R\$ 7,69	R\$ 10,80

Fonte: elaborado pelo autor com dados proporcionados pela empresa

Ao verificar a tabela 12, podemos perceber a diferença entre o preço de venda cobrado no restaurante por cada prato e o que de fato deveria ser cobrado, só que quando analisamos o mark-up, podemos verificar que nem com o preço de venda atual e nem o preço de venda identificado neste artigo atingem o lucro esperado de 50% sobre cada prato.

Não obstante disso, ao averiguar os fatos obtidos neste artigo, o valor correto a ser cobrado, visando o lucro de 50%, são os encontrados na tabela 11, lembrando que o valor é acima do cobrado atualmente, seria necessária uma consulta de mercado, analisando se realmente esse lucro almejado está dentro dos padrões comercial local.

Vale ressaltar, que além dos produtos analisados, a empresa também trabalha com almoço no self service, sendo pesado no quilo, e venda de bebidas não alcoólicas, que correspondem com 72,86% das receitas totais da empresa, podendo ser assunto de outro trabalho no futuro.

A prática de tornar evidentes os custos de produção, formação do preço de venda e a aquisição dos produtos de revenda, está cada vez mais escassa nas empresas em geral, aumentando assim a diferença de planejamento e competitividade entre as empresas que formalizam seus preços de venda corretos e as que não o fazem.

REFERÊNCIAS

ABRAS, Kátia; GONÇALVES, Marguit N.; LEONCINE, Maury. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista ConTexto**. Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2º semestre 2012.

ASSAF NETO, Alexandre; LIMA, Fabiano Guasti. **Fundamentos de Administração Financeira**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 5. ed. 5. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes, **Custos: uma abordagem prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de.; MARION, José Carlos. **Introdução a Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LEONE, George S. Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. 9. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

MARIANO, Fabrício.; MENESES, Anderson. **Administração financeira e finanças empresariais**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.
- NASCIMENTO, Roberta Pereira; CORRÊA, Michael Dias. A Importância do Custeio Variável para Fins Gerenciais. **Revista de Administração e Contabilidade-RAC**, v. 5, n. 10, p. 42-50, 2018.
- PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PINHEIRO, José Maurício dos Santos. **Da iniciação científica ao TCC**. Rio de Janeiro: Ed. Ciência Moderna, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, João Edson da. **Contabilidade Geral**. 2. ed. Curitiba: IESDE Brasil S.A. 2008.
- MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. ed. – São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011. PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.
- PEREZ JÚNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PINHEIRO, José Maurício dos Santos. **Da iniciação científica ao TCC**. Rio de Janeiro: Ed. Ciência Moderna, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROQUE, L. A.; VILELA, M. D.; CAVENAGHI, T. R. **Teoria das restrições como ferramenta da contabilidade gerencial**. In: 14º CONGRESSO NACIONAL DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA (CONIC-SEMP). 2014.
- SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.