

# **ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO NOS POSTOS REVENDEDORES DE COMBUSTÍVEIS**

## **RESUMO**

Nos processos de tomada de decisões nas empresas, observa-se cada vez mais a utilização das ferramentas gerenciais do custeio variável em busca de soluções eficientes. É comum a análise da relação custo/volume/lucro com vistas a auferir margem de contribuição suficiente para cobrir todos os custos e despesas da empresa. Entretanto, em diversas situações podem ocorrer displicência por parte de alguns administradores em não considerar que um nível maior de atividade está diretamente ligado a necessidade de capital de giro, levando, muitas vezes a empresa a dificuldades financeiras. Diante do exposto, o objetivo foi identificar se os postos revendedores de combustíveis situados ao longo da BR 101 da cidade de Itajaí até Barra Velha (litoral norte de Santa Catarina) e também postos revendedores localizados na cidade de Itajaí/SC possuem em seus controles internos o cálculo do ponto de equilíbrio e o utilizam como ferramenta gerencial. Para realização desta pesquisa, utilizou-se bibliografia sobre o tema, consultando autores como Wernke (2005), Kaplan e Atkinson (2006), Leone (2005), Martins (2003) e, de forma aleatória aplicou-se um questionário com perguntas abertas e fechadas aos dirigentes dos referidos postos. A pesquisa classifica-se como levantamento e como um estudo de campo. Com relação a análise dos dados considerou-se como quantitativa e qualitativa. Os dados foram estruturados e apresentados em forma de gráficos e quadros. Através da análise dos dados, concluiu-se que 55% e 57% dos postos de cidade e rodovia respectivamente o calculam de forma correta o ponto de equilíbrio e, provavelmente o utilizam como ferramenta gerencial.

**PALAVRAS-CHAVE:** Custo/volume/lucro; Margem de contribuição; Ponto de Equilíbrio.

## **1 INTRODUÇÃO**

A competitividade cada vez mais acirrada no mundo dos negócios tem conduzido os gestores na busca por soluções acertadas que possibilitem otimizar os resultados melhorando a obtenção de lucros. Quando a concorrência é grande, preços competitivos são uma boa maneira de atrair e cativar clientes. Entretanto, não se pode deixar de lado alguns aspectos, como cumprimento dos prazos de entrega, garantia do produto, satisfação do cliente, entre outros, que no conjunto fidelizam o cliente.

A sustentabilidade do negócio também está relacionada aos elementos gerenciais e ferramentas para análise de informações, amplamente difundido de forma científica e estratégica por contadores e profissionais da área contábil, que tem o papel de assessorar as empresas

A competitividade comercial é muito presente em toda a cadeia de distribuição de produtos derivados de petróleo e etanol combustível por ser uma atividade de grande relevância no cenário econômico do estado de Santa Catarina. As empresas que estão

inseridas neste conjunto têm desafios importantes para se manter no mercado, pois os combustíveis, desde a sua extração, concentram altas cargas de impostos.

Outro ponto a considerar, segundo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e de Lubrificantes (SIDICOM) é que desde 1996 houve a liberação dos preços a partir das refinarias dos combustíveis como a gasolina, álcool hidratado e querosene de aviação. Com esta liberação, os preços praticados no mercado ao consumidor estão dentro de uma mesma linha de preços, formando uma média, onde a variação do preço final é pequena.

Conforme divulgado pela ANP (Agência Nacional do Petróleo) no final do ano de 2009 havia no Brasil 36.730 postos revendedores em operação. Destes, 21,2% (aproximadamente 7.787 postos revendedores) encontram-se na região sul. Segundo levantamento realizado junto ao Sindicato da Categoria, na cidade de Itajaí estão em funcionamento 42 postos revendedores.

No estado de Santa Catarina entre Itajaí e Barra Velha, ao longo da BR 101, estão instalados 11 postos revendedores, tendo estes um potencial expressivo na venda de óleo diesel. Dados da ANP informam que em 2008 a distribuição de óleo diesel pelas companhias distribuidoras atingiu o patamar de 44,8 milhões m<sup>3</sup>, sendo que 19,4% somente na região sul do país.

Diante de números elevados no consumo de combustíveis os proprietários dos postos revendedores têm encontrado dificuldades na gestão dos custos das operações. Observa-se, pela análise empírica desses empreendimentos, que, mesmo com a relevância econômica, a utilização de métodos e técnicas de gestão de controles, especialmente dos custos, não acompanhou a evolução deste segmento. Constatou-se, desta forma, que nos postos revendedores de combustíveis, as técnicas gerenciais, amplamente utilizadas em outras atividades econômicas, não têm sido utilizadas de forma eficiente pelos gestores desses negócios. Talvez, por isso, muitos dos novos empreendimentos nesta área têm curto prazo de duração e logo fecham as portas encerrando as atividades,

A análise do custo/volume/lucro (CVL), a qual pode fornecer subsídios quanto aos impactos causados por alterações no custo de aquisição, preços de comercialização e do volume de vendas necessários para cobrir os custos e despesas e gerar o lucro desejado. Encontrar o PE é de vital importância para a empresa. Essas informações podem ser consideradas imprescindíveis aos gestores de tais empreendimentos, visto que são constantes as oscilações de preços, motivadas principalmente pelo ônus tributário.

Diante do exposto, o presente estudo buscou resposta ao seguinte questionamento: Os postos revendedores de combustíveis possuem, em seus controles internos o cálculo do PE e o utilizam como ferramenta gerencial?

Nessa direção, e com a finalidade de responder ao questionamento acima, a presente pesquisa objetiva analisar a existência de controles internos para o cálculo do PE com a utilização da análise da relação custo/volume/lucro na avaliação do desempenho das atividades. Para tanto, etapas foram executadas: efetuar revisão da literatura sobre o assunto abordado, aplicar questionário, tabular e analisar os dados coletados.

É sabido que os postos revendedores trabalham com estruturas enxutas como forma de manter seus custos e despesas no patamar mais baixo possível. Vê-se, pois a importância do estudo e a aplicação da relação custo/volume/lucro na busca pela melhor lucratividade nas vendas. Se os preços forem reduzidos e os custos já estiverem no limite mais baixo, a dificuldade encontra-se em saber qual a rentabilidade da empresa após o PE para garantir sustentabilidade do negócio. Ou seja, trabalhando-se com preços menores, as margens de lucros da empresa tendem a reduzir, limitando o seu crescimento.

Os postos revendedores de combustíveis trabalham orientados pelo custo, pois os combustíveis são produtos adquiridos das distribuidoras, a preços já elevados e ainda com os impostos embutidos por substituição tributária.

Como não se pode ganhar mais por unidade vendida, aumentando-se o volume de vendas, a margem líquida final também crescerá. Uma das alternativas para sanar esta dificuldade consiste em aumentar o volume de vendas. Portanto, essa é a relevância para esta análise e estudo dos controles internos.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A fundamentação teórica dá sustentação ao trabalho científico de pesquisa e levantamento de dados.

A literatura utilizada está direcionada ao estudo de custos, análise e planejamento financeiro, que alicerçam a implantação de pesquisas e análises empresariais, com objetivo de resguardar os ativos aplicados no negócio do ramo comercial, ou seja, gerar informações que direcionem as deliberações dos administradores.

A contabilidade como ciência oferece dentro do campo de custos variadas formas de análise e levantamento de dados que originam informações gerenciais para a tomada de decisão, dentre estes, a análise custo/volume/lucro, margem de contribuição, ponto de equilíbrio e preço de venda.

### **2.1 Análise custo/volume/lucro**

Entre as várias ferramentas gerenciais da área de custos, aplicáveis ao cotidiano dos administradores que lidam com preços e custos, talvez a de maior importância seja a relação custo/volume/lucro.

A análise do CVL é uma ferramenta valiosa para calcular o impacto de preços, custos e volume sobre o lucro operacional. Uma importante dimensão do trabalho da administração é gerenciar cada variável que afeta o lucro operacional, para aumentar a lucratividade da companhia (MAHER, 2001).

Kaplan e Atkinson (2006) colocam que as decisões gerenciais exigem uma análise criteriosa do comportamento de custos e lucros em função das expectativas do volume de vendas. No curto prazo (menos de um ano), a maioria dos custos e preços dos produtos pode, em geral ser determinada. A principal incerteza não está relacionada com custos e preços dos produtos, mas com a quantidade que deverá ser faturada. Nesse sentido, segundo tais autores, a análise custo/volume/lucro (CVL) aponta os efeitos das mudanças nos volumes de vendas na lucratividade da organização.

A análise CVL, segundo Wernke (2005), é um modelo que possibilita prever o impacto, no lucro do período ou no resultado projetado, de alterações ocorridas (ou previstas) no volume vendido (quanto ao número de unidades), nos preços de vendas vigentes (como descontos ou majorações) e nos valores de custos e despesas (fixos ou variáveis).

Segundo Martins (2003) a análise CVL responde questões relacionadas ao que acontecerá com o lucro da empresa em situações de aumento ou diminuição do preço de compra dos insumos; diminuição ou aumento nas despesas variáveis de venda; redução ou

aumento de custos e despesas fixas; diminuição ou aumento do volume de vendas e redução ou majoração dos preços de venda, por ação voluntária da empresa ou forçada pela concorrência.

Adicionalmente, esta análise permite averiguar, para atingir um determinado montante de lucro desejado, quais os valores devem ser praticados quanto aos preços de venda, qual o custo de fabricação ou aquisição e quantas unidades devem ser vendidas.

Para que estas informações estejam disponíveis aos gestores, alguns conceitos devem ser utilizados, entre eles a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, os quais serão detalhados na sequência.

### 2.1.1 Margem de contribuição

A expressão margem de contribuição designa o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis associados ao produto comercializado. Segundo Martins (2003, p. 179), “Margem de Contribuição por Unidade é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto o valor que cada unidade efetivamente traz a empresa entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro.”

Assef (2005, p. 133) registra que a margem de contribuição unitária “representa a parcela do preço de venda que resta para a cobertura dos custos e despesas fixas e para a geração do lucro por produto”. Assim, o conhecimento e a análise da margem de contribuição são elementos fundamentais para que sejam tomadas decisões corretas.

Entre as vantagens do conhecimento da margem de contribuição, Wernke (2005) destaca:

- a) permite avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais;
- b) auxilia a administração a decidir que produtos devem merecer maior prioridade de divulgação;
- c) identificar quais são os produtos que geram resultados negativos, mas que devem ser considerados pelos benefícios de vendas que possam trazer a outros produtos;
- d) facilitar a decisão a respeito de quais segmentos produtivos (ou de comercialização) deve ser ampliada, restringida, ou até abandonada, pois quanto maior a margem de contribuição total proporcionada, mais interessante se torna o produto por sua capacidade de geração de caixa;
- e) auxiliar os gestores a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, fundamentando tecnicamente as decisões de vendas.

### 2.1.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio (PE) nas colocações de Bórnica (2002) é conceituado como o nível de vendas, em unidades físicas ou em valor, no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. O número de unidades vendidas no PE é o suficiente para a empresa cobrir seus custos e despesas fixas e variáveis, sem gerar qualquer resultado positivo (lucro).

Vanderbck e Nagy (2005, p. 102) mencionam que “o ponto de partida usual na análise CVL é a determinação do ponto de equilíbrio de uma empresa”. A informação do PE, tanto global como por produto individual, é importante porque identifica o nível mínimo de atividade em que a empresa deve operar.

O PE, de acordo com Bórnica (2005), mostra o ponto mínimo em que a empresa pode operar para que tenha lucro zero. Nesse ponto mínimo de capacidade de operação, a empresa consegue cobrir os custos variáveis das unidades vendidas ou produzidas, e também todos os custos fixos.

Wernke (2005) mostra que o ponto de equilíbrio pode ser calculado de três formas:

a) ponto de equilíbrio contábil em unidades: informa a quantidade de produtos que deve ser vendida para que o resultado do período seja nulo (não haja lucro nem prejuízo);

b) ponto de equilíbrio econômico: por esta modalidade de cálculo pode ser determinada uma meta de vendas que propicie um valor de lucro desejado pelos administradores;

c) ponto de equilíbrio financeiro: deve ser empregado quando se deseja conhecer o volume de vendas que é suficiente para pagar os custos e despesas variáveis, os custos fixos e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período.

### 2.1.3. Preço de venda

Historicamente, os preços foram formados adicionando-se o lucro aos custos. No ambiente de mercado atual, caracterizado por concorrência acirrada e queda real nas margens de lucro, não é mais possível a fixação de preços somente nos custos.

Conforme Wernke (2005, P. 146) “A adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou área de atuação”. Contudo, na prática é comum observar empresas que não certeza da rentabilidade proporcionada pelos seus produtos e serviços, bem como das necessidades quanto aos volumes de venda para atingir os respectivos equilíbrios operacionais.

Quando se trata de fixar os preços de venda, conforme orientações de Santos (2002), existem dois caminhos básicos que podem ser escolhidos:

a) formação do preço de venda: a empresa estipula um preço de venda orientativo, aplicando uma taxa de marcação – *mark-up* – sobre o custo unitário do produto ou mercadoria. Essa modalidade de precificação é mais utilizada pelos empreendimentos que têm poder para impor preços ao mercado consumidor. Em geral, enquadram-se nesta categoria as empresas que conseguem cobrar um preço desejado dos compradores por inexistir produtos similares quanto as características específicas do bem comercializado; empresas que se aproveitam das peculiaridades de monopólio ou oligopólio do segmento em que atuam e podem praticar os que preços que lhes sejam convenientes e empresas que desejam determinar um preço de venda mínimo, no qual já está embutida a margem de lucro almejada, como intuito de compara-lo com os preços concorrentes do mercado.

b) análise dos preços de venda praticados: no contexto atual, contudo, e o que a maioria das empresas pratica, ou seja, identificam a rentabilidade obtida com os preços de venda constantes da tabela vigente para decidir se estes continuarão a ser praticados ou sofrerão alterações (majorações ou descontos). Isso é pertinente porque a determinação do

preço de venda está sendo cada vez mais influenciada por fatores de mercado e menos por fatores internos.

Caso a rentabilidade apurada pela análise de preços seja inferior à desejada, Wernke (2005) orienta que cabe verificar, a possibilidade de agregar algo que diferencie o produto dos concorrentes, permitindo cobrar preços maiores e aumentar a rentabilidade; aumentar o valor total do resultado do período com o acréscimo da quantidade vendida, pois o volume de vendas maior, compensaria a menor rentabilidade unitária dos produtos ocasionados pela prática de preços mais baixos que os inicialmente pretendidos e empregar medidas visando reduzir gastos associados à fabricação ou a comercialização, otimizando os recursos empregados.

A análise de rentabilidade de preços de venda pode ser efetuada pela margem de contribuição (abordada no item anterior), complementada pela consideração dos custos financeiros, recebimentos de clientes, pagamentos a fornecedores, entre outros.

### **3 METODOLOGIA**

Esta parte do trabalho ocupa-se dos procedimentos metodológicos aplicados à presente investigação. Ao tratar sobre a importância da metodologia, Demo (1998, p.19) aduz que a “metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos. A finalidade da ciência é tratar a realidade teórica e praticamente. Para atingirmos tal finalidade, colocam-se vários caminhos.”

A busca por delineamentos que orientem o trabalho de pesquisa envolve a definição do método e dos procedimentos a serem aplicados. É preciso que se desenvolvam mecanismos que possam conferir maior nível de precisão aos fatos. Assim, é fundamental estabelecer uma metodologia de pesquisa para a coleta, a análise e a interpretação dos dados.

Esta pesquisa teve como público alvo os postos revendedores de combustíveis situados ao longo da BR 101 da cidade de Itajaí até Barra Velha (litoral norte de Santa Catarina) e também postos revendedores localizados na cidade de Itajaí/SC.

Os postos que estão inseridos em rodovias, atendem normas dos departamentos de estradas e rodagem e os postos de cidades são aqueles autorizados pelas prefeituras que têm competência para estabelecer os locais e as distâncias para a sua construção.

Revendedor varejista é a pessoa jurídica autorizada para o exercício da atividade de revenda varejista de combustível automotivo, conforme resolução ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis) N° 12, DE 21.3.2007. Seguem regras rígidas de segurança ditadas por leis e normas da ANP, órgãos federais, estaduais e municipais, que visam a proteção de clientes, funcionários, áreas vizinhas e meio ambiente.

Esta pesquisa, de acordo com os procedimentos utilizados, foi classificada como exploratória. Estas pesquisas, de acordo com Gil (2002, p. 41), “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

A pesquisa foi delineada como do tipo levantamento que de modo geral, especifica-se os objetivos da pesquisa; faz-se a elaboração do instrumento de coleta de dados; a seleção da amostra; a coleta e verificação dos dados; a análise e interpretação dos dados. Sobre levantamentos, Gil (2002, p. 50) afirma que, “As pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.”

Também pode ser classificada como um estudo de campo, pois, conforme coloca Richardson (2007), “possibilita a abordagem para a coleta de informações usadas na investigação e análise dos dados encontrados na realidade gerencial, possibilitando aos acadêmicos do curso de ciências contábeis construir material de pesquisa com dados que confrontados com a bibliografia, resultam na interpretação dos fatos.”

O instrumento de coleta de dados foi composto por um questionário com perguntas abertas e fechadas, aplicados pessoalmente ao empresários responsáveis pelos postos revendedores de combustíveis situados ao longo da BR 101 da cidade Itajaí até Barra Velha (litoral norte de Santa Catarina) e também postos revendedores localizados na cidade de Itajaí.

A população foi composta por 11 postos revendedores da BR 101, dos quais, selecionou-se aleatoriamente 7 para amostra e, na cidade de Itajaí encontram-se estabelecidos 40 postos, tendo como amostra 12 o que representou, em ambos os casos, 30% da população.

Os questionamentos aplicados ficaram separados em Postos de Cidade e Postos de Rodovia, pois o cenário em que atuam neste segmento é completamente diferente um do outro, tanto no âmbito operacional como estrutural.

Com relação a análise dos dados considera-se que em virtude do instrumento utilizado, define-se que a mesma utilizou-se do método quantitativo e qualitativo, que segundo Oliveira (2000, p. 68), “O método quantitativo na pesquisa científica está sempre associado à experimentação e à manipulação de um objeto estudado em uma população ou universo”. Para Richardson (2007, p. 80), “As pesquisas qualitativas podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.”

Os resultados da pesquisa foram organizados em itens e subitens, de acordo com os tópicos abordados na fundamentação teórica e posteriormente apresentados e analisados por meio de gráficos e quadros, conforme se detalha na sequência.

## **4 RESULTADOS E ANÁLISE DOS DADOS**

A presente parte dessa pesquisa cuida da apresentação dos resultados do estudo, bem como de sua conseqüente análise. De acordo com Sellitz et al. (1967, p. 503), “a regra básica na apresentação dos resultados é apresentar todas as provas significativas para a pergunta proposta na pesquisa”.

O questionário foi elaborado com 08 questões, classificadas e apresentadas de acordo com as categorias citadas na fundamentação teórica, conforme apresentados a seguir.

### **4.1 Custos e dados contábeis**

Na primeira pergunta, o questionamento foi se os dirigentes possuem controles internos dos seus custos. 100% dos respondentes afirmaram possuir controles, tanto dos postos de cidade, quanto dos postos de rodovia. Para complementar esta questão, indagamos como classificam os custos apurados em seus empreendimentos.

As respostas dos dirigentes dos postos de cidade foram as seguintes:

- a) 27,27% apresentaram que possuem custos baixos;

- b) 27,27% consideram médios e,
- c) 45,45% consideram ter custos altos.

Ao passo que, nos postos de rodovia, 14,29% consideram médios os seus custos operacionais e um total de 85,71% consideram seus custos altos. Salienta-se que, talvez, os custos operacionais dos postos de rodovia são maiores por realizarem suas atividades em cenários diferentes conforme já relatado anteriormente.

Na sequência, a questão aplicada foi se os valores dos controles internos que a empresa possui conferem com os valores existentes na Contabilidade. De acordo com os dados obtidos, verificou-se que nos postos de rodovia e da cidade, 63,63% e 71,43%, respectivamente, afirmaram que existe coerência nos dados informados.

Através desta análise, verifica-se que ainda é alto o número de postos que divergem as informações com a contabilidade, pois, praticamente 35% responderam que não há coerência nos dados. Isto, talvez se deva ao fato do profissional contábil ainda não ter reconhecimento como importante assessor para a gestão das empresas. Para alguns empresários, o profissional contábil é visto apenas como um mero apurador de impostos.

Na terceira questão, apresentamos aos proprietários dos postos, sete opções de gastos que comumente ocorrem nestes empreendimentos: custos com pessoal, tributos, material de expediente, *marketing*, custos fixos, custos financeiros e *softwares*. Solicitamos que de acordo com a sua representatividade, selecionassem três destes gastos.

De acordo com os dados obtidos, observou-se que tanto nos postos de rodovia quanto nos de cidade os gastos relacionados foram os mesmos, a saber:

- a) custos com pessoal: 57,14% (rodovia); 63,64% (cidade);
- b) tributos: 28,57% (rodovia); 27,27% (cidade) e;
- c) custos fixos: 14,20% (rodovia); 9% (cidade).

Observa-se que os custos com pessoal, os quais, em média representam 60% da totalidade dos gastos são os mais altos em ambos os casos. Isto, provavelmente ocorre pela necessidade de contratação de vários colaboradores e também pela alta incidência de encargos sobre a folha de pagamento.

Diante de uma das maiores cargas tributárias do mundo, o que nos gastos pesquisados representou quase 30%, os profissionais da contabilidade, juntamente com os empresários, tem o desafio de realizar o planejamento tributário. Para isto, é fundamental levar em conta as particularidades da atividade, analisar dados, fazer projeções, pois esse planejamento tornou-se ferramenta essencial para a manutenção da competitividade diante do mercado globalizado.

#### 4.2 Ponto de equilíbrio

Os resultados obtidos referentes ao conhecimento e cálculo do PE estão demonstrados nos quadros 01 e 02 para postos de cidade e de rodovia, respectivamente.



Quadro 1 – Ponto de equilíbrio – Postos de cidade

Volume de vendas em litros	Ponto de Equilíbrio em litros					
	70.000 a 80.000	80.001 a 90.000	90.001 a 100.000	100.001 a 120.000	120.001 a 150.000	Mais de 150.000
70.000 a 100.000	X		X			
100.001 a 130.000						
130.001 a 160.000					X - X	
160.001 a 190.000						X
190.001 a 220.000				X	X	X
Mais de 220.001					X	- X
	Cálculo do PE Incorreto					
	Cálculo do PE Duvidoso					
	Cálculo do PE Correto					

Conforme se visualiza no quadro acima, a maioria dos postos de cidade, ou seja, 55% possui seu cálculo do PE de acordo com a venda que vem realizando. Observa-se, também que 45% dos postos deixam em dúvida a forma como calcula seu PE, já que a diferença apontada entre o seu PE e o seu volume de vendas é pequena.

A pesquisa deixa claro que um posto revendedor, está calculando erradamente o seu PE, pois o mesmo respondeu ter um PE de 90.001 há 100.000 litros, e o mesmo disse vender de 70.000 há 100.000, ou seja, ou ele está somente vendendo para cobrir seus custos e não está tendo lucro algum, ou, por lado, pode ser que ele não tenha conhecimento do seu PE.

Quadro 2 – Ponto de equilíbrio – Postos de rodovia

Volume de Vendas – em litros	Ponto de Equilíbrio em litros				
	450.000 a 500.000	500.001 a 550.000	550.001 a 600.000	600.001 a 650.000	Mais de 650.000
300.000 a 500.000	X				
500.001 a 700.000					
700.001 a 900.000		X			X - X
900.001 a 1.000.000					
Mais de 1.000.001					X - X - X
	Cálculo do PE Incorreto				
	Cálculo do PE Duvidoso				
	Cálculo do PE Correto				

Ao analisar os postos de rodovia, observa-se que 57% estão calculando corretamente seu PE, já que apresentou um PE com uma boa relação ao seu volume de vendas. Por outro

lado, 28% das respostas evidenciam dúvidas em relação aos cálculos, pois apontaram ter um PE de mais de 650.000 e relatam vender de 700.001 há 900.000, ou seja, a venda pode estar muito perto do PE indicado.

Em outro caso o operador demonstrou que não está calculando corretamente seu PE, já que, apontou ter um PE entre 450.000 há 500.000, e uma venda de 300.000 há 500.000. Desta forma, é certo dizer que como nos casos de posto de cidade, os de rodovia também podem estar tendo um prejuízo a ser sentido somente a longo prazo.

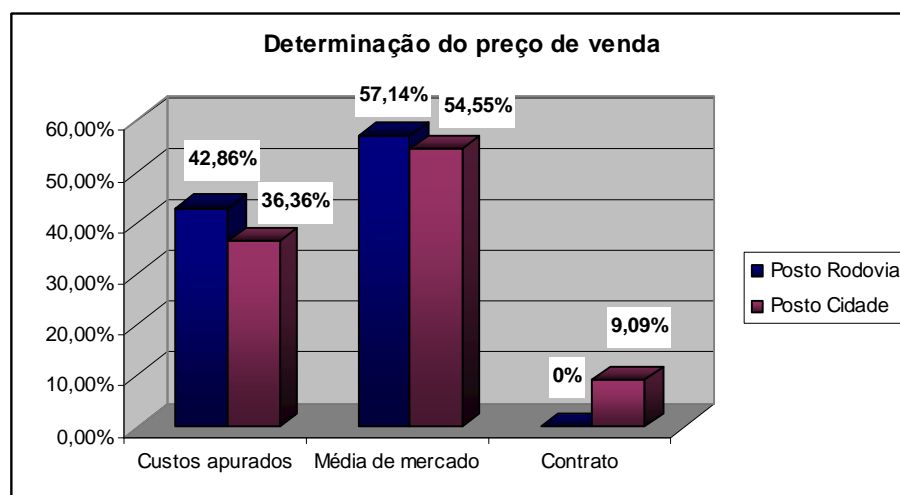
Diante deste cenário encontrado, constata-se que em um contexto empresarial, entre algumas informações que merecem destaque diante de sua importância de dados produtivos e financeiros de uma organização, está o ponto de equilíbrio. Como visto na teoria de Wernke (2005), o conceito de PE auxilia os gestores na definição de lucro, pois objetiva mostrar o ponto mínimo em que a empresa pode operar, ou seja, onde o lucro é zero.

#### 4.3 Formação do preço de venda

Na sequência, os respondentes, ao serem questionados sobre se eles têm conhecimento que, neste ramo de atividade, quem determina os preços é o mercado, 100% dos entrevistados, tanto dos postos de rodovia como de cidade, afirmaram que o mercado é quem dita o preço.

O Gráfico 01 demonstra os resultados sobre como os operadores determinam seus preços de venda, se pelos custos apurados, pela média de mercado, ou se seus preços são forçados por contrato.

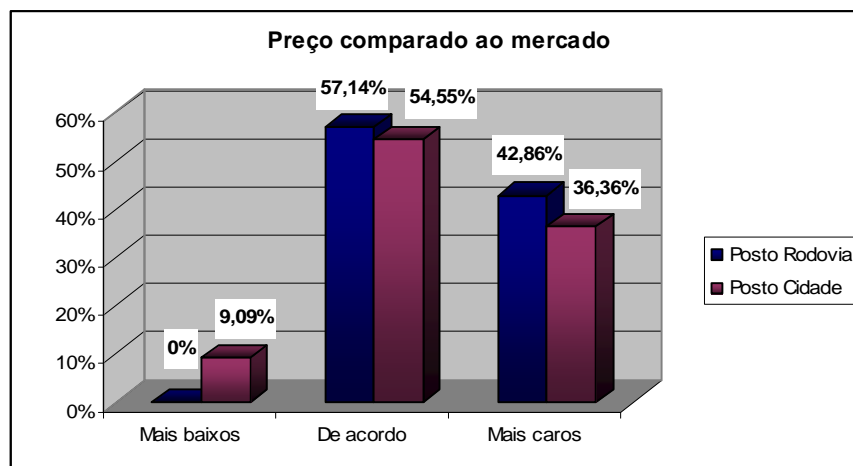
**Gráfico 01 – Determinação do preço de venda**



Percebe-se, na análise do gráfico, que a média de mercado é o fator que mais influencia na formação do preço de venda, ou seja, 57,14% nos postos de rodovia e 54,55% nos postos de cidade. Em relação aos custos apurados, 42,86% e 36,36% dos postos de rodovia e de cidade, respectivamente, adotam este método.

Com isso, os gestores dos postos, para sobreviver no atual ambiente econômico, devem estar atentos aos sinais de mercado e se antecipar às mudanças e seus impactos sobre os seus empreendimentos.

Os questionamentos sobre o preço adotado em comparação ao mercado estão evidenciados no Gráfico 02.

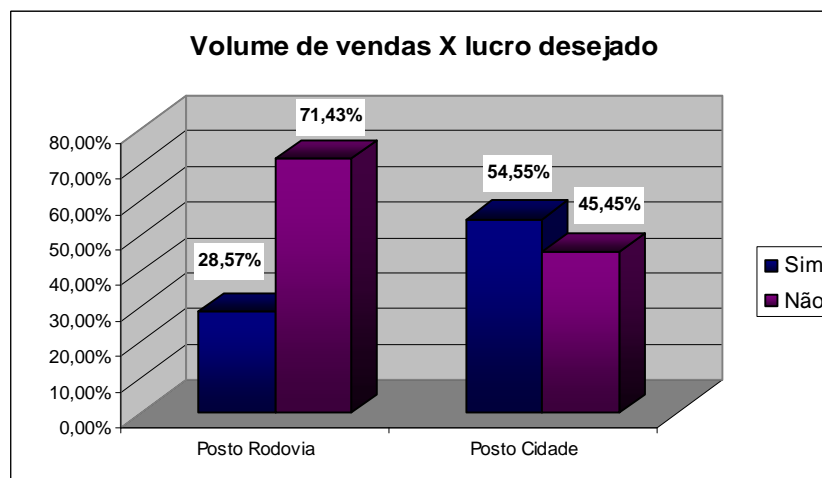
**Gráfico 02 – Preços comparados ao mercado**

Neste gráfico podemos ver que a maioria, ou seja, 57,14% dos postos de rodovia e 54,55% dos postos de cidade demonstram que seus preços estão de acordo com a concorrência.

Ao analisar estes dados, percebe-se que existe uma forte ligação com o Gráfico 01, ou seja, apresentam os mesmos percentuais em relação a forma de fixação do seu preço. Nos postos que existe uniformidade de valores, são aqueles que determinam seus preços com base no mercado, já os postos que levam em consideração seus custos na hora da precificação, atuam com preços mais caros que os concorrentes.

#### 4.4 Relação custo/volume/lucro

Na sétima pergunta os entrevistados foram questionados se o volume de vendas mensal lhes proporciona o lucro desejado. O Gráfico 03 apresenta os resultados obtidos.

**Gráfico 03 – Volume de vendas x lucro desejado**

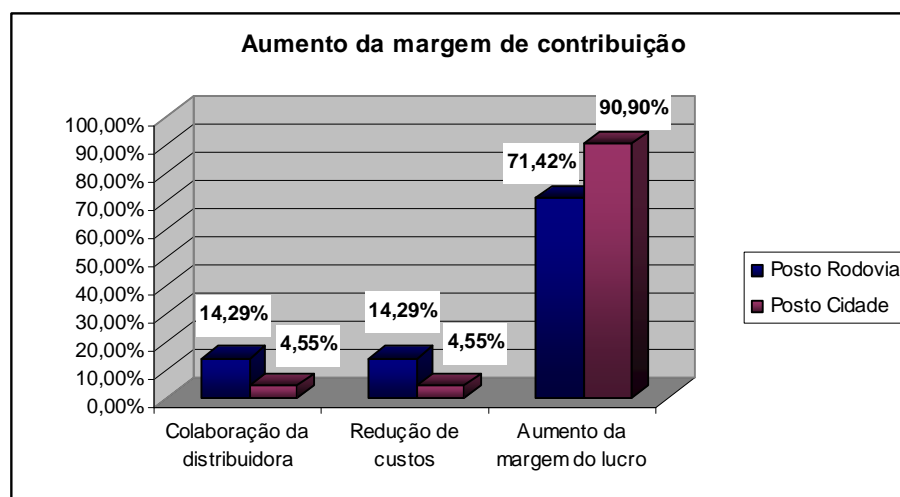
A análise deste gráfico demonstrou que 71,43% dos postos de rodovia; 54,55% dos postos de cidade não estão satisfeitos com o resultado mensal obtido em seus empreendimentos.

Analisando estes resultados, com os gráficos anteriores, observa-se coerência nas respostas. Ao serem questionados sobre o cálculo do PE, de acordo com os quadros 01 e 02, a maioria (55% cidade e 57% rodovia) respondeu ter em seus controles internos este cálculo. Sabe-se, de acordo com a teoria estudada, que o PE é o volume de produção/vendas onde o lucro é zero, ou seja, as receitas são iguais às despesas.

Provavelmente, a insatisfação de 71,43% dos respondentes dos postos de rodovia, em relação ao lucro desejado, deve-se ao fato de que nestes postos, a maioria, ou seja, 57,14% trabalha com a precificação baseada no mercado, conforme evidenciado no Gráfico 01.

Em nosso questionário, com o intuito de saber quais medidas deveriam ser adotadas para aumentar sua margem de contribuição, apresentamos três opções, conforme evidenciadas no Gráfico 04.

**Gráfico 04 – Aumento da margem de contribuição**



Conforme se visualiza no gráfico acima, 90,90% dos postos de cidade, e 71,42% dos postos de rodovia responderam que o aumento da margem de lucro, contribuiria para aumentar o seu lucro.

O resultado desta pergunta nos leva a um questionamento em relação às respostas obtidas no Gráfico 01, onde a maioria, ou seja 57,14% (rodovia) e 54,55% (cidade), baseiam-se no mercado para fixar os seus preços. Desta forma, acredita-se que, com estas respostas, os mesmos utilizam o PE como ferramenta gerencial. Conforme visto na teoria, quando o mercado é quem dita o preço, é no aumento do volume de vendas, ou seja, na sua margem de contribuição total que está o seu ganho.

Em mercados altamente competitivos, onde, segundo mostra os dados desta pesquisa, que quem determina o preço é o mercado, as empresas têm pouca liberdade para decidir os preços dos produtos. Elas precisam procurar outras maneiras de aumentar a lucratividade de seus produtos agregando valor.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste trabalho foi identificar se os postos revendedores de combustíveis situados ao longo da BR 101 da cidade de Itajaí até Barra Velha (litoral norte de Santa Catarina) e também postos revendedores localizados na cidade de Itajaí/SC possuem em

seus controles internos o cálculo do ponto de equilíbrio e o utilizam como ferramenta gerencial.

Os resultados demonstraram que 100% dos postos, tanto de cidade quanto de rodovia possuem conhecimento e controles internos dos seus custos. 85,71% dos postos de rodovia afirmaram possuir custos altos. Acredita-se que isto ocorre pelo tipo de estrutura, tanto física, quanto organizacional.

Na relação de gastos, as despesas com pessoal atingiram os maiores patamares, em torno de 58% em ambos os postos. Observou-se, também que neste ramo de atividade quem determina os preços é o mercado quase 60%, dos postos analisados seguem método de precificação. 71,43% dos postos de rodovia e, 54,55% dos de cidade não estão satisfeitos com sua lucratividade. A maioria (90,90% - cidade e 71,42% - rodovia) respondeu que o aumento da margem de contribuição favoreceria o aumento no seu lucro.

Em relação ao cálculo do ponto de equilíbrio, 55% e 57% dos postos de cidade e rodovia respectivamente o calculam de forma correta e provavelmente o utilizam como ferramenta gerencial. Este dado, de certa forma é preocupante, pois ainda é alto o número de postos que calcula o PE de forma equivocada, ou seja, 45% para os postos de cidade e 43% para os postos de rodovia.

Se os gestores fizerem o uso de ferramentas gerenciais, especialmente aquelas ligadas a custos e a contabilidade gerencial, para otimizar o desempenho das organizações que dirigem, talvez conseguissem diminuir o elevado índice de mortalidade empresarial, atestado por diversas pesquisas de instituições como o IBGE e Sebrae.

Os administradores do negócio preocupam-se em manter a média de preço do mercado e não estão centrados aos seus custos reais, achando que isso garante a sobrevivência do negócio, onde o ideal seria procurar novas opções de produtos e serviços a oferecer ao cliente, independente de valor praticado entre a concorrência.

## 6 REFERÊNCIAS

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC-SP. **Custos:** ferramenta de gestão. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 2002.

DUTRA, René Gomes. **Custos:** uma abordagem prática. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas, 1996.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

OLIVEIRA, Gláudionor dos Santos. **Metodologia científica, planejamentos e técnicas de pesquisas.** São Paulo: LTr, 2000.

PASSARELI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos:** análise e controle. 3. ed. São Paulo: Thomson, 2004.

THEISS, José Reinaldo. **Custos e preços sugeridos de vendas**. Ed. Odorizzi, 2005.