

A contribuição do custeio variável na comparação do preço de venda de mercado em relação à margem de contribuição

Resumo

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa bibliométrica realizada em uma empresa atacadista distribuidor, com objetivo de compor o preço de venda dos produtos de uma distribuidora de alimentos para animais domésticos por meio da abordagem do custeio variável com o auxílio da margem de contribuição objetivada. Este estudo de caráter descritivo e conceitual aplicado fez uso da abordagem quantitativa ao compor o preço de venda com o auxílio da margem de contribuição. Para a coleta de dados utilizou-se da pesquisa documental, investigando arquivos da empresa analisada. O presente artigo inicia com os conceitos de preço de venda e margem de contribuição, bem como afiliação teórica dos mesmos. É apresentado o processo de formação de preços de venda, bem como as variáveis que compõem a margem de contribuição objetivada. Após o cálculo do preço de venda pelo método utilizado neste trabalho e a comparação com o preço utilizado pela empresa analisada, foi possível verificar: (i) a empresa não considera para o cálculo do preço de venda alguns custos e nenhuma despesa variável; (ii) preço de venda formado pela margem de contribuição é maior em relação ao praticado pela empresa; (iii) o mercado competitivo faz com que a empresa utilize margens decrescentes e tenha despesas crescentes; e (iv) a margem de contribuição é adequada para formação de preço, principalmente no segmento de distribuidoras, por não apresentar custos de fabricação e sim, apenas custos variáveis.

Palavras-chave: Formação de preços. Custo variável. Margem de contribuição.

Abstract

Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa bibliométrica realizada em uma empresa atacadista distribuidor, com objetivo de compor o preço de venda dos produtos de uma distribuidora de alimentos para animais domésticos por meio da abordagem do custeio variável com o auxílio da margem de contribuição objetivada. Este estudo de caráter descritivo e conceitual aplicado fez uso da abordagem quantitativa ao compor o preço de venda com o auxílio da margem de contribuição. Para a coleta de dados utilizou-se da pesquisa documental, investigando arquivos da empresa analisada. O presente artigo inicia com os conceitos de preço de venda e margem de contribuição, bem como afiliação teórica dos mesmos. É apresentado o processo de formação de preços de venda, bem como as variáveis que compõem a margem de contribuição objetivada. Após o cálculo do preço de venda pelo método utilizado neste trabalho e a comparação com o preço utilizado pela empresa analisada, foi possível verificar: (i) a empresa não considera para o cálculo do preço de venda alguns custos e nenhuma despesa variável; (ii) preço de venda formado pela margem de contribuição é maior em relação ao praticado pela empresa; (iii) o mercado competitivo faz com que a empresa utilize margens decrescentes e tenha despesas crescentes; e (iv) a margem de contribuição é adequada para formação de preço, principalmente no segmento de distribuidoras, por não apresentar custos de fabricação e sim, apenas custos variáveis.

Keywords:

1. Introdução

Qualquer organização com fins lucrativos apresenta como principais objetivos o crescimento do seu patrimônio líquido, através da obtenção de lucro e a capacidade de arcar com as obrigações assumidas. Porém, estes objetivos estão cada dia tornando-se um desafio

maior para os empresários, principalmente para os micros e pequenos negócios, devido à concorrência e a exigência do consumidor.

Por isso, é importante que toda empresa, indústria, atacado ou varejo, tenha no mínimo um sistema de custeio adequado ao seu tipo de atividade, e assim, saiba formar o seu preço de venda de forma a obter retorno mínimo para o patrimônio da empresa.

Entretanto, a influência do mercado leva as empresas a terem dificuldade em formar o preço de venda de seus produtos. O mix de produtos, a concorrência crescente e os diferentes tipos de clientes são fatores que dificultam a adequada formação do preço de venda.

Assim, o conhecimento do custo do produto não é suficiente para determinar o preço de venda, pois é preciso avaliar o mercado que o produto está inserido. Dessa maneira, os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado ou na combinação de ambos (MARTINS, 2006).

Para determinar o preço com base nos custos, diferentes métodos são propostos. Segundo Santos (2005), cinco métodos são enunciados: custeio por absorção, variável, RKW, custeio baseado em atividade e marginal. Sendo que nenhum método é “melhor” que o outro, pois cada método apresenta um perfil que se enquadra no tipo da empresa analisada.

Neste trabalho será utilizado o método do custeio variável, que consiste em atribuir os custos e despesas variáveis para a obtenção da margem de contribuição, sendo esta a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto. A margem de contribuição é um auxílio para o método do custeio variável, porém, conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006) a margem de contribuição é o elemento mais importante para a tomada de decisões. Desse modo, o tema deste trabalho consiste na formação do preço de venda a partir do método do custeio variável com o auxílio da margem de contribuição.

Neste contexto, este estudo procura responder a seguinte questão: Como o método do custeio variável, com o auxílio da margem de contribuição, pode contribuir para a prática gerencial de empresas no que diz respeito à formação dos preços de venda de seus produtos?

Para responder a essa pergunta, o objetivo geral deste trabalho é compor o preço de venda dos produtos de uma distribuidora de alimentos para animais domésticos por meio da abordagem do custeio variável com o auxílio da margem de contribuição. Os objetivos específicos relacionados são: (i) levantar os dados requeridos para elaboração da margem de contribuição objetivada dos produtos alimentícios para animais domésticos e formar o novo preço de venda dos produtos; e, (ii) comparar os resultados obtidos anteriormente, com o que existe hoje na distribuidora.

Em relação à importância do estudo, consideram-se dois aspectos: (i) por oferecer contribuição teórica, a partir dos artigos identificados pela bibliometria e mapeamento para realizar a fundamentação teórica, e contribuição prática, por oferecer à empresa, que servirá de base para o estudo, para uma das mais importantes e nobres atividades empresariais, a formação do preço (BRUNI, 2006); e, (ii) por oferecer, para as distribuidoras de diferentes segmentos a comparação se o valor da margem de contribuição da empresa com base no mercado está além ou aquém do valor encontrado pela aplicação prática do trabalho.

2. Referencial teórico

Para compor a revisão da literatura, serão abordados os seguintes tópicos: (i) conceitos de preço de venda encontrados nos artigos analisados; (ii) afiliação teórica do preço de venda; (iii) formação do preço de venda; (iv) método do custeio variável e os conceitos de margem de contribuição encontrados na literatura; (v) afiliação teórica da margem de contribuição; e, (vi) variáveis que compõem a margem de contribuição.

2.1 Preço de venda

Por ser um assunto bastante estudado, vários são os conceitos encontrados na literatura. Antes de definir a afiliação teórica para este estudo, o Quadro 1 apresenta os conceitos de preço de venda encontrados nos artigos analisados, juntamente com a análise crítica desses conceitos.

Conceito encontrado na literatura	Análise Crítica
O Preço de venda de um produto ou serviço deve considerar três elementos: os custos, os preços dos concorrentes e o comportamento dos consumidores em relação a várias faixas de preços alternativos (ROSADAS; MACEDO, 2004, Apud KOTLER, 2000).	Esse conceito está mais para a formação do preço de venda, onde deve considerar três elementos para a construção do preço, do que a definição de preço.
O preço de venda apresenta uma forte correlação com o capital de giro das organizações (BEM; GARZIERA, 2004).	Está voltado para o capital de giro e não para o conceito de preço.
O preço é um dos elementos do composto de marketing que, juntamente com os demais, estabelece a percepção que os consumidores criam sobre a oferta (SOUZA <i>et all</i> , 2005, Apud FASTI, 2003).	Esse conceito aborda o preço como um dos elementos de marketing e não a definição de preço.
Preço é a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo (CALLADO <i>et all</i> , 2005, Apud SARDINHA, 1995).	Esse conceito define claramente o que é preço de venda, mostrando que há um valor que a empresa recebe em troca pelo bem.
Preço é o valor de troca de um bem físico ou serviço (OLIVEIRA, 2005, Apud BOONE; KURTZ, 1998).	Definição genérica somente do preço, não abordando o preço de venda e nem a formação do mesmo.
Preço é a quantidade de dinheiro, bens ou serviços que deve ser dada para se adquirir o uso ou a propriedade de um produto ou serviço (SOUZA <i>et all</i> , 2006, Apud CHURCHILL; PETER, 2000).	Muito parecido com o conceito de Callado <i>et all</i> (2005) Apud Sardinha (1995), apresentando a troca do consumidor para adquirir algo (produto ou serviço)
Preço é o único dos quatro elementos do composto de marketing que gera receita, e por consequência as empresas tentam elevar seus preços até onde o nível de diferenciação permite, mas reconhecem que devem considerar o impacto do preço no volume de vendas, para obterem um nível de receita que resulte em lucro (SOUZA <i>et all</i> , 2006 Apud KOTLER; KELLER, 2006; NEVES, 2003; KOTLER 2000; CHURCHILL; PETER, 2000).	Apesar de extenso, não define o conceito de preço de venda, e sim, explica que por ser um dos elementos do composto de marketing, há consequências para as empresas.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 1- Análise crítica dos conceitos de preço de venda

Conforme visto no Quadro 1, vários são os conceitos abordados sobre preço de venda de acordo com o mapeamento bibliométrico realizado para a pesquisa. Entretanto, analisando o contexto de cada um, este estudo assumirá apenas um ou no máximo dois conceitos para afiliação teórica.

2.2 Afiliação teórica do preço de venda

Entre os conceitos encontrados na literatura sobre preço de venda, o de Callado *et all* (2005) Apud Sardinha (1995) define o que é o preço de venda, primando no conceito à troca do consumidor com a empresa que está vendendo o produto, sendo assim definido como “quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo”.

Porém, na definição acima, o autor apresenta apenas a venda de produto, esquecendo que também poderia ser a prestação de um serviço, como Souza *et al* (2006) Apud Churchill e Peter (2000) abordaram “preço é a quantidade de dinheiro, bens ou serviços que deve ser dada para se adquirir o uso ou a propriedade de um produto ou serviço.”.

Nesse contexto, os dois conceitos apresentados acima se completam, e juntos definem o conceito que esta pesquisa assume como afiliação teórica para preço de venda e que informará o estudo na distribuidora de alimentos, qual seja: Preço é a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um bem ou serviço e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo.

2.3 Formação do preço de venda

Para compor o preço de venda, é necessário considerar vários fatores internos e externos à empresa, destacando principalmente como fatores internos a estrutura de custos da empresa, apresentando custos fixos e variáveis. No entanto, o conhecimento dos custos não é suficiente para a construção do preço, pois a análise de fatores externos à empresa também é de fundamental importância à medida que esta convive com as imposições do mercado, do governo, da concorrência e da restrição orçamentária do consumidor (ROSADAS; MACEDO, 2004; SOUZA *et al*, 2005).

Dessa maneira, conclui-se que não existe uma “formula mágica” para determinar o preço de venda. Porém, três influências incidem sobre o preço e são essenciais para a formação do preço de venda, principalmente se analisadas juntas: concorrência, custos e valor percebido pelo consumidor (ROSADAS; MACEDO, 2004; SOUZA *et al*, 2005; CALLADO *et al*, 2005; SOUZA *et al*, 2007).

A influência da concorrência é determinada quando há produtos substitutos ou alternativos no mercado que podem afetar a demanda e forçar uma empresa a baixar seus preços. Assim, a concorrência que estabelece os preços, que pode ser de oferta – quando a empresa “imita” os preços dos concorrentes, ou de proposta – quando a empresa julga os preços de seus concorrentes determinando o seu preço. Dessa maneira, as ações dos concorrentes devem ter sempre uma atenção especial de seus administradores (CALLADO *et al*, 2005).

A determinação do preço de venda com base nos custos é o mais comum pelo fato de ser um método sem muito questionamento por parte da empresa. Basicamente, é colocar sobre os custos (custos variáveis ou totais) uma margem de lucro desejada, denominada de *mark-up*.

A terceira e última influência para a formação do preço de venda emprega a análise dos clientes. Estes influenciam os preços de acordo com a demanda de um produto ou serviço, assim como os benefícios que poderão vir a ter se adquiri-los. Esse valor percebido pelos clientes está se tornando um fator-chave para determinação do preço de venda, sendo que o preço de venda deve ser suficientemente atrativo ao consumidor (BEM; GARZIERA, 2004; ROSADAS; MACEDO, 2004).

Porém, todos esses fatores devem ser analisados no ambiente em que a empresa atua, ou seja, no tipo de mercado que a empresa está inserida. Segundo Martins (2006) o mercado concorrencial, na maioria dos casos, utiliza o método baseado nos concorrentes, enquanto que em situações de monopólio ou oligopólio a formação do preço é com base nos custos mais a margem de lucro (*mark-up*).

Assim, cada empresa possui seu método de formar o preço, pois não existem regras universalmente válidas ou aceitas para tal. Cada método influencia de modo diferente, então, cabe a organização escolher de forma correta o método utilizado para atender não somente os seus objetivos, como também o ambiente em que atua.

2.4 Método do custeio variável e margem de contribuição

O método do custeio variável caracteriza-se por apropriar aos produtos e serviços somente os custos e despesas variáveis, enquanto que as despesas e os custos fixos ficam separados. Assim, os gastos fixos são considerados despesas do período, indo diretamente para o resultado. Dessa forma, cabem aos produtos apenas os elementos variáveis (MARTINS, 2006; SARAIVA; RODRIGUES; COSTA, 2008).

Do método do custeio variável, surge a margem de contribuição, sendo que os custos fixos são subtraídos desta margem de contribuição para se obter o lucro operacional líquido.

Vários são os conceitos da margem de contribuição. Dessa forma, o Quadro 2 apresenta os principais conceitos de margem de contribuição encontrados na literatura, bem como uma breve análise crítica.

Conceito de Margem de Contribuição	Análise Crítica
Diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda (OLIVEIRA, 2005 Apud BERNARDI, 1998).	Define como é elaborada a margem de contribuição, porém, não toma nenhuma posição quanto ao que vem depois.
Diferença entre o preço de venda e a soma das despesas e custos variáveis de um produto ou serviço (FISCHER; MELO, 2006 Apud OLIVEIRA; HERNANDEZ, 2005).	Conceito resumido como os anteriores, mas o uso da palavra soma das despesas variáveis e custos variáveis fazem desse conceito mais completo.
É calculada pela diferença entre o preço de venda e os custos variáveis, e desse valor podemos retirar a margem de contribuição unitária e percentual de cada produto (WERNKE; LEMBECK, 2006)	Conceito bem definido, pois esclarece o que vem depois da diferença do preço e dos gastos variáveis. A única crítica, é que esqueceu que os gastos variáveis também incluem as despesas, enfatizando apenas os custos.
É a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, fazendo com que seja evidenciado o valor que cada unidade produzida, linha de produto, pedido ou cliente proporciona a empresa de sobra entre a sua receita e o custo que de fato tenha provocado (MARTINS, 2003).	Conceito completo, onde destaca a soma dos variáveis e também esclarece a importância da margem de contribuição após a elaboração da mesma.
Visa identificar o que sobrou da receita de vendas depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação (BARTZ, 2009).	Além de ser um conceito muito resumido, mostra que os custos e despesas variáveis têm que ser de fabricação, o qual não precisa ser.

Fonte: Elaborado pelo autor

Quadro 2 - Análise crítica dos conceitos de margem de contribuição

Após a análise dos conceitos sobre margem de contribuição mais encontrados na literatura pelo mapeamento realizado na pesquisa, a próxima seção irá apresentar o conceito que será adotado como afiliação teórica da pesquisa.

2.5 Afiliação teórica da margem de contribuição

Este estudo vai adotar como afiliação teórica da margem de contribuição a de Martins (2003), o qual define claramente como é elaborada a margem de contribuição, bem como sua utilização e importância depois de encontrada a margem.

Dessa maneira, o conceito da margem de contribuição para este estudo:

É a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, fazendo com que seja evidenciado o valor que cada unidade produzida, linha de produto, pedido

ou cliente proporciona a empresa de sobra entre a sua receita e o custo que de fato tenha provocado (MARTINS, 2003).

Este conceito, conforme análise crítica no Quadro 2, além de explicar como é formado a margem de contribuição, também esclarece que a margem evidencia o valor que cada unidade de produto proporciona a organização de sobra entre a receita e o custo.

2.5.1 Margem de contribuição objetivada

De acordo com Martins (2006), a margem de contribuição torna a potencialidade de cada produto mais visível, mostrando como cada um contribui para amortizar os custos e despesas fixas, para depois, formar o lucro. No entanto, esta definição é utilizada para a margem de contribuição tradicional, ou seja, o conceito de Martins (2003), sendo a diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis (...).

Porém, segundo Oliveira (2005), a margem de contribuição pode ser utilizada de duas formas, a partir da margem de contribuição objetivada, que utiliza para a formação do preço de venda um percentual desejado pelo gestor de preços, e a partir da margem do preço de venda fixado pelo mercado onde a empresa se insere.

Dessa maneira, a margem de contribuição objetivada não parte do preço de venda para encontrar a margem e sim de uma margem desejada para chegar ao preço de venda que será utilizado pela empresa.

Para melhor explicação da margem de contribuição objetivada vamos supor o seguinte exemplo para determinada mercadoria:

Preço de custo (PC): R\$ 100,00

Impostos e demais despesas: 20%

MC desejada: 40%

Primeiro, se calcula a taxa de marcação de preço (TMP), sendo apresentada a seguinte fórmula:

$TMP = 100\% (-) \% \text{ despesas variáveis } (-) \% \text{ margem de contribuição desejada}$

$TMP = 100\% (-) 20\% (-) 40\%$

$TMP = 40\%$

Após chegar a um percentual da taxa de marcação de preço, o segundo passo é calcular o preço de venda (PV):

$PV = PC / TMP$

$PV = 100 / 40\%$

$PV = R\$ 250,00$

Assim, com uma margem de contribuição desejada pelo gestor da empresa, e com o conhecimento das variáveis, como preço de custo e despesas variáveis, chega-se ao preço final de venda.

2.5.2 Margem de contribuição fixada pelo mercado

Enquanto que a margem de contribuição objetivada utiliza um percentual desejado, a margem de contribuição fixada pelo mercado é realizada a partir do preço de venda do produto praticado pelo mercado. Assim, o preço de venda deduzido das despesas variáveis e do preço de custo do produto, chega-se uma margem de contribuição praticada pelo mercado (OLIVEIRA, 2005).

Dessa maneira, com a margem de contribuição aplicada pelo mercado, não é o gestor que atribui uma margem desejada para ganhar mais ou menos no produto, e sim o mercado é quem estipula a margem de acordo com a concorrência e com o valor percebido pelo cliente.

2.6 Variáveis que compõem a margem de contribuição

A margem de contribuição, como abordado anteriormente, é composta por elementos variáveis, ou seja, os custos e despesas fixas não entram para a formação da margem, e sim, vão direto para o resultado do exercício.

Este estudo tem como foco a atividade comercial, apresentando assim três categorias de gastos segundo Oliveira (2005), a primeira refere-se à aquisição do produto; a segunda categoria é relacionada às despesas fixas – ou despesas de funcionamentos; e a terceira categoria, as despesas variáveis – ou despesas de comercialização. No entanto, Oliveira (2005) aborda esses gastos a uma empresa comercial varejista, porém, não deixa de servir também para empresa atacadista.

A primeira categoria refere-se ao custo do produto, ou seja, os elementos que formam o preço de custo do produto, dentre eles destacam: preço de tabela do fornecedor, descontos comerciais, frete, impostos sobre produtos industrializados – IPI, ICMS – substituição tributária e crédito de ICMS. Assim, o preço do fornecedor, juntamente os descontos e acréscimos de tributos e fretes é que formam o custo da mercadoria que será estocada (OLIVEIRA, 2005 Apud AZEVEDO, 1989).

As despesas fixas são aquelas relacionadas ao funcionamento da empresa, independente se houver vendas ou não. Por ser um estudo com foco na área comercial e no método do custeio variável, não serão abordados os custos fixos, sendo que no comércio atacadista não existe custos fixos de produção, visto que não há produção e sim revenda de mercadorias. Dessa maneira, as despesas fixas são salários, luz, telefone, aluguéis, material de expediente, entre outros (OLIVEIRA, 2005).

As despesas variáveis compõem a terceira e última categoria dos gastos em uma empresa de atividade comercial. Essas despesas estão ligadas diretamente com as vendas da empresa, são as chamadas despesas de comercialização. Exemplos de despesas variáveis: comissões de venda, PIS – programa de integração social, COFINS – contribuição para financiamento da seguridade social, entre outros (OLIVEIRA, 2005).

Dessa maneira, para formar a margem de contribuição objetivada será utilizado a primeira e a terceira categoria – custo do produto e despesas variáveis respectivamente, não entrando para o cálculo da formação de preço as despesas fixas.

3. Metodologia

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, segundo Castro (1977), uma vez que os elementos que compõem a margem de contribuição são observados e analisados para formar o preço de venda final com a utilização do método do custeio variável.

Em relação à natureza do artigo, o estudo se classifica em teórico e dos três tipos de teórico, conceitual, ilustrativo e conceitual aplicado, a presente pesquisa se enquadra em conceitual aplicado. Esse tipo de classificação – conceitual aplicado – se caracteriza na combinação de conceitual – definição de modelos, estruturas – com o ilustrativo – como um guia prático (CASTRO, 1977).

Os dados obtidos na coleta de dados são secundários, ao utilizar informações de preços, tributos, e despesas variáveis da empresa analisada. Dessa forma, os dados foram extraídos por meio de relatórios que a empresa disponibilizou.

A abordagem utilizada no trabalho, de acordo com Castro (1977), é quantitativa, já que busca compor o preço de venda pela abordagem do custeio variável, com o auxílio da margem de contribuição.

3.1 Procedimentos para revisão do referencial teórico

O referencial teórico deste estudo teve como principal suporte a utilização de um estudo bibliométrico e um mapeamento, o qual foi identificado 46 artigos com as palavras-chaves formação de preços e margem de contribuição.

Desses 46 artigos encontrados, apenas 20 foram utilizados para a bibliometria, devido a uma análise crítica em cada tópico do artigo, principalmente no referencial teórico do mesmo. Por isso a pesquisa se utiliza de vários Apud para o referencial teórico. Dessa maneira, a base para a formulação do referencial teórico foi composta por 20 artigos científicos encontrados nos quatro principais eventos de contabilidade no Brasil - Congresso Brasileiro de Custos, Encontro da ANPAD, Congresso ANPCONT e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade - nos anos de 2004 a 2009.

Excluído: ¶

No entanto, foram utilizados três livros além da bibliometria. O livro de Martins (2003 e 2006) e Santos (2005) é justificado por serem os autores mais citados no mapeamento, sendo que Martins - de diferentes edições - foi citado em dez artigos dos vinte analisados e Santos - com diferentes obras - foi citado em cinco artigos.

O livro de Dubois, Kulpa e Souza (2006) por ser um livro mais atual, foi utilizado pelo fato de apresentar uma visão mais moderna, não mais importante que as demais, da formação do preço e da margem de contribuição.

3.2 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados

Entre os tipos de pesquisa e técnica de coleta de dados, de acordo com Castro (1977) – documental, de campo e bibliográfica – a presente pesquisa se caracteriza como pesquisa documental. Esse tipo de pesquisa (documental) foi definido por conter na sua coleta de dados, informações registradas e que permite uma “investigação” das mesmas.

Como fonte de documentos, o estudo investiga arquivos particulares da empresa analisada, ou seja, dados sobre o preço dos produtos comprados, a margem desejada pela empresa para esses produtos, bem como as despesas variáveis para compor a margem de contribuição.

O procedimento e tratamento de dados desta pesquisa será ilustrado por meio da construção de uma matriz, sendo que para cada objetivo específico terá uma matriz vinculada.

4. Análise dos resultados

A seção de resultados está subdividida da seguinte forma: (i) formação do preço de venda por meio da margem de contribuição objetivada; (ii) aplicação dos preços pela empresa analisada; e, (iii) comparação da margem de contribuição objetivada com o preço fixado pelo mercado.

4.1 Formação do Preço de Venda por meio da Margem de Contribuição Objetivada

A margem de contribuição pode ser utilizada de duas maneiras, a margem de contribuição objetivada e a margem através do preço de venda fixado pelo mercado. Para este estudo, será utilizada a objetivada, partindo dessa maneira, do percentual desejado pelo gestor para a formação do preço.

Para o cálculo da formação de preço desse método é utilizado o custo dos produtos e as despesas variáveis. Dessa maneira, o método utilizado é com base nos custos, não tendo influência da concorrência, e nem do valor percebido pelos clientes.

4.1.1 Descrição das variáveis que compõem o custo do produto

a) Preço do fornecedor

O preço de custo é fornecido pelo fornecedor do produto, sendo verificado por meio de cotação, ou pela tabela do fornecedor. O valor passado pelo fornecedor ao gerente da empresa pode sofrer alterações quando da realização da negociação da compra do produto devido a descontos comerciais e até mesmo bonificações para a empresa.

b) Frete

Os produtos comprados, que nesse caso é alimentos para animais domésticos, são transportados por uma empresa terceirizada que cobra um valor fixo para cada 15.000 kg do produto. Dessa maneira, o valor do frete R\$ 1.345,50 é dividido por 15.000 kg para saber o valor de 1 kg, que é R\$ 0,090. Assim, para a razão de 8 kg temos R\$ 0,090 x 8 kg = R\$ 0,72.

c) IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

Tem como fato gerador a saída de produtos industrializados. O percentual é aplicado sobre o valor do produto, e como a empresa analisada atua no ramo atacadista, a empresa não é industrial ou equiparada, sendo que o valor pago desse imposto é embutido no custo do produto. O percentual é 10% sobre o preço do fornecedor.

d) ICMS – Substituição Tributária

De acordo com a legislação, a Substituição Tributária pode ser conceituada como sendo o regime pelo qual a responsabilidade pelo ICMS devido em relação às operações ou prestações de serviços é atribuída a outro contribuinte. A comercialização de alimentos para animais domésticos está enquadrada na Lei do ICMS Substituição Tributária conforme Art. 11. do Anexo 3 do RICMS/SC, aplicando sobre o produto um percentual da margem de valor agregado de 46% para as operações internas e 54,80% para as operações interestaduais conforme art. 119 do Anexo 3 do RICMS/SC.

Tabela 1 – Demonstrativo do Cálculo do ICMS ST (Substituição Tributária)

Descrição	Valor Unit.	Quantidade	Valor Total
Preço praticado pelo substituto	3,530	550	1.941,50
Imposto de produtos industrializados (IPI)	0,353	550	194,15
Frete	0,720	550	396,00
Seguro	-	0	-
Impostos e outros encargos	-	0	-
Base de Cálculo para o ICMS ST Total	4,603	550	2.531,65
Margem de valor agregado definido no Anexo 3 RICMS/SC (54,80%)	2,522	550	1.387,34
Base de Cálculo para Cálculo de ICMS	7,125	550	3.918,99
Alíquota de ICMS	17%		-
Valor do ICMS Total	1,211	550	666,22
(-) Parcela do ICMS Próprio	0,423	550	232,98
Valor do ICMS ST	0,787	550	433,24

Fonte: Adaptado da Art. 119 Anexo 3 do RICMS/SC e dados da Empresa pelo autor

Desta forma, o valor de R\$ 0,79 é o ICMS – Substituição Tributária que irá compor o custo da mercadoria analisada, juntamente com as demais variáveis apresentadas anteriormente.

4.1.2 Descrição das despesas variáveis que incidem sobre o preço de venda

a) Comissão de venda

A comissão sobre o preço de venda que é paga aos vendedores da empresa é de 4%. As empresas em geral não possuem um percentual fixo para pagamento de seus vendedores, variando de empresa a empresa.

b) Repouso remunerado

Em média, a distribuidora tem 25 dias úteis no mês, sendo 4 domingos e 1 feriado, considerados como descanso remunerado. Dessa forma, temos como cálculo: 25 dias como 100% e 5 dias como X, sendo $X = 20\%$. Aplica-se 20% sobre o percentual da comissão de venda, obtendo o percentual de repouso remunerado de 0,80%.

c) Encargos sociais sobre comissão e repouso remunerado, por ser enquadrada no SIMPLES NACIONAL a empresa não oferece a cobrança dos encargos sociais (INSS e FGTS) o valor da comissão e repouso.

d) Percentuais do Simples Nacional

A empresa analisada se enquadra no Simples Nacional, por ser Empresa de Pequeno Porte (EPP), e tem como percentuais extraídos da tabela do Simples, Anexo I:

- Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – 0,38%
- Contribuição Social sobre o Lucro (CS) – 0,38%
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – 1,15%
- Programa de Integração Social (PIS) – 0,27%
- Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – 3,28%

O ICMS que está incluso na tabela do Simples Nacional Anexo I não entra no cálculo, pois os produtos em estudo estão enquadrados no regime de substituição tributária.

4.1.3 Margem desejada

O gerente responsável pelas compras determina a margem de lucro desejada. A empresa analisada não possui uma margem fixa para os produtos, pois ela trabalha de acordo com o mercado, sendo uma limitação para a presente pesquisa, pois dessa maneira será utilizada uma média do percentual desejado pelo gestor para o produto analisado de 35%.

4.2 Determinação do Preço de Venda

Para determinar o preço de venda por meio da margem de contribuição objetivada, é necessário obedecer três etapas, conforme visto anteriormente. Na primeira etapa são analisadas as variáveis que compõem o custo do produto.

Na segunda etapa, se calcula a taxa de marcação de preço (TMP), sendo composta pelo preço de venda igual a 100%, menos a % das despesas variáveis e menos a % da margem de contribuição desejada. Dessa maneira, após chegar a um percentual da TMP, a terceira etapa consiste em calcular o preço de venda através da fórmula $PV = PC / TMP$.

Na Tabela 2, apresentamos as variáveis que compõem a margem de contribuição objetivada, com dados do produto mais vendido pela empresa: Ração Pastel dog adulto de 8 kg:

Tabela 2 – Modelagem do processo de formação de preço de venda: Produto = Acrílico Primeira Linha – ICMS Substituição Tributária

Primeira etapa: Custo unitário		
Preço do fornecedor		R\$ 4,71
(+) IPI	10%	R\$ 0,47
(+) Frete		R\$ 0,72
(+) ICMS ST		R\$ 0,79
(=) Preço do custo unitário		R\$ 6,69
Segunda etapa: Cálculo da taxa de marcação de preço (TMP)		
Comissão de venda	4%	
Repouso remunerado	0,80%	
IRPJ	0,38%	
CS	0,38%	
COFINS	1,15%	
PIS	0,27%	
INSS	3,28%	
(=) Total das despesas variáveis	10,26%	
Margem desejada	35%	
TMP = % PV - %DV - %MD		
TMP = 100% - 10,26% - 35%		
TMP =		54,74%
Terceira etapa: Cálculo do preço de venda		
PV = PC / TMP		
PV = 6,69 / 54,74 x 100		
PV =		12,22

Dessa maneira, obtivemos um preço de venda de R\$ 12,22 pelo método do custeio variável, ou seja, utilizando apenas as despesas e custos variáveis. A margem desejada pela empresa de 35% vai servir para cobrir os custos e despesas fixas da empresa.

4.3 Aplicação dos preços pela empresa analisada: Distribuidora Martins

A formação de preços, como apresentada anteriormente, é uma decisão de suma importância para o gestor e fundamental para a obtenção de lucro nas empresas. Porém, o conhecimento dos custos não é suficiente para a elaboração do preço, sendo necessário nos dias de hoje uma análise externa do mercado.

A empresa analisada, Distribuidora Martins, utiliza atualmente como forma de elaborar o seu preço, principalmente a análise com base no mercado, verificando o preço concorrente e o preço que o cliente está disposto a pagar. A empresa considera principalmente a influência da concorrência, pois o mercado de alimentos para animais domésticos é bastante competitivo, com produtos substitutos ou alternativos.

Porém, este estudo não tem o intuito de saber como a empresa forma o seu preço através da influencia da concorrência, ou seja, se faz pesquisa de mercado, utiliza o benchmarking, enfim, para a pesquisa em questão, será utilizado apenas a margem utilizada e seu preço final.

Tabela 3 – Formação do preço de venda da Distribuidora Martins

Itens	Valores R\$
Preço do fornecedor	4,71
Frete	0,72
IPI 10%	0,47
Custo do produto	5,90
Preço final	8,55
Margem de lucro	45%

A distribuidora de alimentos para animais domésticos utiliza para o cálculo do custo do produto o preço do fornecedor, o frete e o IPI, não incluindo o ICMS – ST, e nem as despesas variáveis, como comissão de venda. Como não há conhecimento do processo de formação de preço, e sim apenas dos dados como preço do fornecedor, frete, IPI e preço final, foi formulado a ilustração apresentada na tabela 3 (na página anterior).

Dessa maneira temos o preço de venda utilizado pela empresa atualmente de R\$ 8,55 para a ração Pastel adulto de 8 kg.

4.4 Comparação da margem de contribuição objetivada com o preço fixado pelo mercado

Os resultados da pesquisa mostram que houve uma significativa diferença de R\$ 3,67 entre o preço formulado pelo estudo e o preço que a empresa pratica. Essa diferença se deve a empresa estudada não considerar para a formação de seus preços o ICMS – Substituição Tributária, que deve fazer parte do custo do produto, e as despesas, não considerando as variáveis e nem as fixas.

A empresa Distribuidora Martins tem como estratégia de mercado preços baixos todos os dias, tendo como diferencial o custo das mercadorias devido a grande concorrência de mercado, gerando margens decrescentes e despesas crescentes. Dessa forma, a empresa deve trabalhar em cima de volume de mercadorias e formar parcerias com fornecedores para conquistar preço de custo mais baixo.

Vale ressaltar, que para o produto analisado, a empresa obteve uma margem de lucro de 45%, cobrindo as despesas variáveis e sobrando R\$ 1,17 para as despesas fixas, enquanto que pelo método do custeio variável houve folga de R\$ 4,84 para a empresa cobrir os fixos e usufruir do lucro. Porém, como visto, a empresa depende do mercado em que está situada, e a empresa estudada se encontra em mercado de concorrência.

5. Conclusões e Recomendações

O estudo teve o objetivo de compor o preço de venda dos produtos de uma distribuidora de alimentos para animais domésticos por meio da abordagem do custeio variável com o auxílio da margem de contribuição. A empresa analisada faz uso do preço de venda utilizado pelo mercado.

Os resultados da análise confirmam a importância do preço de venda e sua adequada formação para a continuação da empresa no mercado, bem como o correto conhecimento dos gastos que a empresa possui. Desse modo, a organização deve conhecer o custo da mercadoria, e as despesas para o funcionamento da mesma.

Pode-se constatar que a empresa analisada não admite seus reais gastos, e assim não sabe se o preço que está utilizando cobre todas as despesas que gera e a margem que o produto está trazendo. Por outro lado, o mercado competitivo faz com que os gestores baixem seus preços de acordo com o mercado.

Assim sendo, a empresa deve estar ciente dos gastos que possui e formar o preço de venda de forma adequada para que possa cobrir as despesas variáveis e buscar um equilíbrio

com o preço de mercado e seu real preço de venda de modo expandir seu volume de vendas e originar resultados positivos.

Conclui-se que a utilização da margem de contribuição como apoio a formar o preço de venda é adequado, principalmente se tratando de distribuidora que não possui custos para a produção de mercadorias, pois há somente compra e venda de produtos, ocasionando custos variáveis e não fixos.

Em relação às limitações da pesquisa proposta, convém ressaltar que, em função da indisponibilidade de dados, por se tratar de pesquisa documental, não houve conhecimento da maneira como a empresa Distribuidora Martins obtém o preço de mercado, pois a mesma disponibilizou apenas o preço final.

Para tanto, torna-se imprescindível que o estudo aqui proposto possa, no futuro, sofrer desdobramentos. Sugerem-se como futuros trabalhos: (i) ampliar o estudo, e fazer um levantamento de todo o mix de produtos da distribuidora para verificar a composição do preço de venda; (ii) verificar todas as despesas, variáveis e fixas, para saber se o preço utilizado realmente cobre as mesmas; e (iii) aplicar outros métodos de custeio na empresa analisada, ou em outras distribuidoras, para serem comparados e assim saber qual é o mais adequado nesse tipo de comércio.

Referências

BARTZ, Daniel *et all*. Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, 2009, Fortaleza, **Anais**. Fortaleza: 2009, p. 1 – 11.

BEN, Fernando; GARZIERA, Ângelo Antonio. Formação do preço de venda para micro e pequenas empresas industriais e a defasagem financeira dos tributos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11, 2004, Porto Seguro, **Anais**. Porto Seguro: 2004, p. 1 – 11.

CALLADO, Aldo Leonardo Cunha *et all*. Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindustriais paraibanas. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo, **Anais**. São Paulo: 2005, p. 1 – 13.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

FICHER, Marcio; MELO, Daniela. Desmistificando o conceito de margem de contribuição. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte, **Anais**. Belo Horizonte: 2006, p. 1 – 15.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

OLIVEIRA, Humberto Rosa. Formação de preço de venda no comércio varejista: um estudo de caso em uma rede de lojas de tintas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12, 2005, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2005. p. 1 – 13.

ROSADAS, Leandro Azevedo da Silva; MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva. Formação do preço de venda: uma análise do setor de material de construção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11, 2004, Porto Seguro, **Anais**. Porto Seguro: 2004, p. 1 – 8.

SANTA CATARINA. **Regulamento do ICMS: ANEXO 3 - Substituição Tributária**. Aprovado pelo Decreto 2870/2001.

SANTOS, Joel José. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5 ed. rev., ampl. e modificada. São Paulo: Atlas, 2005. 1 – 15.

SARAIVA, Abraão; RODRIGUES, Maxwell; COSTA, Reinaldo. Determinação da margem de contribuição de produtos com variabilidade de preços e custos diretos unitários. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba, **Anais**. Curitiba: 2008, p. 1 – 15.

SOUZA, Antonio Artur *et all*. Análise de sistemas de informações utilizadas como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. In: ENCONTRO DA ANPAD, 29, 2005, Brasília, **Anais**. Brasília: 2005, p. 1 – 16.

SOUZA, Antonio Artur *et all*. Gestão de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda: estudos de casos em ferramentarias. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa, **Anais**. João Pessoa: 2007, p. 1 – 15.

VICENTE, Ernesto; XISTO, José Gustavo. Análise da rentabilidade: um comparativo entre os métodos de custeio direto e por absorção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12, 2005, Florianópolis, **Anais**. Florianópolis: 2005. p. 1 – 12.

WERNKE, Rodney; LEMBECK, Marluce. Rentabilidade de segmentos de mercado: estudo de caso em distribuidora de bebidas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 13, 2006, Belo Horizonte, **Anais**. Belo Horizonte: 2006, p. 1 – 14.