



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

RODRIGO MONTEIRO CARNEIRO

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: UM ESTUDO DE CASO EM  
UMA MICROEMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DE AUTOPEÇAS EM  
FORTALEZA.**

FORTALEZA - CE, 2013

**RODRIGO MONTEIRO CARNEIRO**

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: UM ESTUDO DE CASO EM  
UMA MICROEMPRESA DE COMÉRCIO VAREJISTA DE AUTOPEÇAS EM  
FORTALEZA.**

Monografia apresentada a Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Ciências Contábeis e Secretariado Executivo, como requisito para obtenção do Título de Bacharel em ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Danielle Peres

FORTALEZA-CE, 2013

## RESUMO

A formação do preço de venda dos produtos tem se transformado em uma ferramenta indispensável para as decisões gerenciais de uma empresa. Com o mercado cada vez mais competitivo e dinâmico torna-se essencial o uso de artifícios contábeis e mercadológicos para conseguir sobrepor-se em relação à concorrência imposta pelo mercado. A contabilidade de custos apresenta-se como peça fundamental para o auxílio a precificação. Durante muito tempo a contabilidade de custos foi a base da formação de preços, porém, com o acirramento do mercado e o aparecimento de novos concorrentes, surgiram novas bases para a formação dos preços de venda, como: preço baseado na concorrência e baseado no mercado. O estudo aprofundado da contabilidade de custos juntamente com informações retiradas do mercado e dos concorrentes acabou por fazer com que a precificação se tornasse um diferencial estratégico para o sucesso das organizações. Logo, a capacidade técnica dos gestores em mesclar as informações internas da empresa com as informações retiradas do meio em que a empresa está relacionada é um diferencial na continuidade da empresa. A metodologia utilizada no trabalho foi um estudo bibliográfico seguido por um estudo de caso em uma empresa do ramo de autopeças no Ceará. O presente trabalho pretende analisar como uma precificação baseada nos custos da empresa e nas informações retiradas do meio em que a empresa está presente pode auxiliar nos resultados da empresa.

**Palavras-chave:** Contabilidades de Custos, Formação de Preços, *Mark-up*

## ABSTRACT

The formation of the selling price of products has become an indispensable tool in the management decisions of a company. With the market increasingly competitive and dynamic becomes essential to use accounting gimmicks and marketing to achieve overlap in relation to competition imposed by the market. Cost accounting is presented as a key to the aid pricing. For a long time the cost accounting was the basis of pricing, however, with the worsening of the market and the emergence of new competitors, new bases for forming sales prices, as price-based competition and market-based. The detailed study of cost accounting information along with withdrawals of competitors and eventually cause the pricing to become a strategic differentiator for the success of organizations. Therefore, the technical ability of managers merge the internal company information with the information taken from the environment in which the company is related is a gap in business continuity. The methodology used in a bibliographic work was followed by a case study on a company's auto sector in Ceará. This paper aims to analyze how a cost-based pricing of the company and the information taken from the environment in which the company is present may help the company's results.

**Keywords:** Cost Accounting, Formation of Price, Mark-up

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| 1 INTRODUÇÃO.....                           | 8  |
| 1.1 Objetivos do Trabalho.....              | 9  |
| 1.1.1 Objetivo Geral.....                   | 9  |
| 1.1.2 Objetivos Específicos.....            | 9  |
| 1.2 Justificativa.....                      | 9  |
| 1.3 Metodologia.....                        | 10 |
| 1.4 Estrutura do Trabalho.....              | 11 |
| 2 CUSTOS.....                               | 13 |
| 2.1 Terminologia.....                       | 13 |
| 2.2 Classificação.....                      | 14 |
| 2.2.1 Quanto a Tomada de Decisão.....       | 16 |
| 2.2.2 Quanto a Apuração.....                | 17 |
| 2.2.3 Quanto a Natureza.....                | 18 |
| 2.2.4 Quanto a Função.....                  | 18 |
| 2.2.5 Quanto a Contabilização.....          | 19 |
| 2.2.6 Quanto a Formação.....                | 19 |
| 2.2.7 Quanto a Ocorrência .....             | 22 |
| 2.3 Sistemas de Custeio.....                | 23 |
| 2.3.1 Custeio por Absorção.....             | 24 |
| 2.3.2 Custeio Direto ou Variável.....       | 25 |
| 3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....           | 26 |
| 3.1 Métodos de Formação do Preço.....       | 27 |
| 3.1.1 Método Baseado no Mercado.....        | 28 |
| 3.1.2 Método Baseado na Concorrência .....  | 29 |
| 3.1.2.1 Método preço Concorrente.....       | 29 |
| 3.1.2.2 Método de Imitação de Preços.....   | 29 |
| 3.1.2.3 Método de Preços Agressivos.....    | 30 |
| 3.1.2.4 Método de Preços promocionais ..... | 30 |
| 3.1.3 Método Baseado nos Custos.....        | 30 |
| 3.1.3.1 Formação <i>Mark-up</i> .....       | 31 |

|           |   |    |
|-----------|---|----|
| 3.1.3.1.1 | <i>Mark-up</i> Multiplicador.....                           | 33 |
| 3.1.3.1.2 | <i>Mark-up</i> Divisor.....                                 | 33 |
| 3.1.3.2   | Margem de Contribuição Desejada.....                        | 33 |
| 3.1.4     | Método Misto.....   | 34 |
| 4         | ESTUDO DE CASO – ANÁLISE DA PRECIFICAÇÃO.....               | 35 |
| 4.1       | Estrutura Organizacional da Empresa.....                    | 36 |
| 4.2       | Coleta de Dados da Empresa.....                             | 37 |
| 4.3       | Definição do Lucro Líquido da Empresa.....                  | 39 |
| 4.4       | Calculo do <i>Mark-up</i> e do Lucro Líquido Projetado..... | 41 |
| 4.5       | Preço x Mercado.....  | 43 |
| 4.6       | Considerações Sobre a Seção.....                            | 44 |
| 5         | CONCLUSÃO.....  | 45 |
|           | REFERÊNCIAS.....  | 46 |

**LISTA DE TABELAS**

|          |   |    |
|----------|---|----|
| Tabela 1 | Composição de Funcionários.....                   | 37 |
| Tabela 2 | Custos Operacionais.....                          | 38 |
| Tabela 3 | Relação Faturamento Bruto e Descontos.....        | 39 |
| Tabela 4 | Demonstração Resultado Exercício .....            | 40 |
| Tabela 5 | Estrutura <i>Mark-up</i> Proposto.....            | 40 |
| Tabela 6 | Demonstração Resultado do Exercício Proposto..... | 41 |
| Tabela 7 | Variação <i>Mark-up</i> e Lucro Líquido.....      | 42 |
| Tabela 8 | Variação Preço.....                               | 43 |

## 1 INTRODUÇÃO

O mercado automobilístico do Brasil, de acordo com a revista Webmotors (2011), é o quinto maior do mundo e com uma grande perspectiva de crescimento, pois a relação carro/habitantes no Brasil ainda é baixa em relação aos países desenvolvidos. Nesse contexto, o crescimento do setor automobilístico brasileiro vem ganhando força e destaque na economia nacional. Ações por parte do governo como incentivos fiscais e redução de alíquotas de impostos afetam positivamente a entrada de novas empresas do setor no Brasil. Paralelamente a esse progresso as empresas de varejo de autopeças veem crescendo cerca de 10% ao ano de acordo com pesquisa feita pelo Sindicato Nacional da Indústria de Componentes para Veículos Automotores - SINDIPEÇAS (2012).

Nesse cenário a concorrência que decorre boa parte do crescimento do mercado, cobra das organizações alguns instrumentos de diferenciação entre uma empresa e suas concorrentes. Assim, gestores ficam obrigados a tomar decisões para que as empresas sobrevivam e se tornem cada vez mais competitivas. Essas decisões devem ser embasadas em fatores externos e internos a empresa. Dentre esses fatores, a gestão de custos agregada a uma política de formação de preços eficiente e eficaz, aparece como importante ferramenta a ser estudada.

A gestão de custos recebe lugar de destaque em uma organização, pois por meio dessa ferramenta a empresa consegue controlar gastos, despesas e custos de forma a auxiliar as tomadas de decisões dos gestores mais diretamente relacionada a formação dos preços de venda dos seus produtos.

Um dos grandes desafios do mercado competitivos é a correta transposição dos custos da empresa e os fatores mercadológicos para a formação dos preços de venda.

Diante dessas circunstâncias, o objetivo dessa monografia é analisar se a formação de preços dos produtos pela empresa esta de acordo com os métodos de precificação existentes no mercado, levando em conta os custos, o mercado e a concorrência. Foi realizado um estudo bibliográfico seguido de um estudo de caso. O desenvolvimento do trabalho foi dividido em três partes: um estudo bibliográfico sobre gestão de custos, realização de um estudo sobre precificação e um estudo de caso feito em uma empresa através de uma coleta de dados.

## **1.1 Objetivos do Trabalho**

### **1.1.1 Objetivo Geral**

A presente monografia tem como objetivo geral analisar a política de formação de preço dos produtos pela empresa e como uma nova estratégia de precificação poderia melhorar os seus resultados.

### **1.1.2 Objetivos Específicos**

No sentido de viabilizar o alcance do objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar os principais conceitos e definições relacionados com a contabilidade de custos;
- Discutir políticas de formação de preços como ferramenta de gestão;
- Analisar o método de precificação utilizado na empresa e propor melhorias.

## **1.2 Justificativa**

Uma contabilidade bem organizada deve conter uma área voltada aos custos da empresa que é denominada contabilidade de custos. Essa área da contabilidade é responsável pelo assessoramento dos valores usados pela empresa nas suas diversas atividades, da precificação dos produtos ou serviços e da análise dos resultados de uma empresa. Muitos trabalhos foram produzidos com o objetivo de mostrar a importância da gestão de custos para a continuidade da empresa. Dessa forma, segundo Leone (2000) a contabilidade de custos age como um processador de dados, que recebe informações, acumula de forma organizada, analisa e interpreta, produzindo informações de custos para diversos níveis gerenciais.

Segundo Santos (2005) uma análise de custos organizada tem por objetivo mostrar caminhos a serem percorridos na prática da gestão profissional de um negócio. A ausência de informações e a falta de técnicas para a geração de preços dos produtos pode resultar em um fracasso do negócio.

Diante da importância da temática em discussão, e tendo em vista as necessidades informacionais da empresa em estudo, no sentido de rever suas políticas de precificação frente seus custos operacionais, a concorrência a que se submete, e o contexto mercadológico em que esta se insere, faz-se relevante o desenvolvimento do presente estudo.

### 1.3 Metodologia

Para Lakatos (1996, p.83), “metodologia é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo - conhecimentos válidos e verdadeiros -, traçando o caminho a ser seguido, detectando erros e auxiliando as decisões do cientista”.

Quanto ao objetivo, essa pesquisa é enquadrada como pesquisa exploratória, pois proporcionará maiores informações sobre o assunto, investigando e servindo de base para a escolha de critérios a serem adotados.

Para Oliveira (2009):

A pesquisa exploratória é o primeiro passo de todo o trabalho científico. São finalidades de uma pesquisa exploratória, sobretudo quando bibliográfica, proporcionar maiores informações sobre determinado assunto; facilitar a delimitação de um tema de trabalho; definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa ou descobrir novo tipo de enfoque para o trabalho que se tem em mente.

Quanto ao método de abordagem da pesquisa, a técnica utilizada foi desenvolvida sobre a análise qualitativa, pois não serão empregados dados estatísticos na pesquisa e irá se desenvolver sobre conceitos e ideias encontradas em fontes de pesquisas. Martins e Theóphilo (2007) indicam a diferença entre pesquisas quantitativas e qualitativas. Afirmam que pesquisas qualitativas são aquelas em que os dados coletados podem ser quantificados, mensurados e preparados para testes estatísticos. Já as pesquisas qualitativas pedem descrições, interpretações e análises de dados e fatos que não podem ser mensurados nem expressos em números.

A metodologia da presente monografia foi desenvolvida por uma pesquisa bibliográfica embasada em livros, teses, artigos revistas e *sites* da internet, onde as informações foram coletadas com o objetivo de ampliação do conhecimento e como subsídio para a análise e veracidade das argumentações. Para Oliveira (2001) a pesquisa bibliográfica é mais ampla que a pesquisa documental e é geralmente feita em bibliotecas ou locais que

servam como fonte de informação. Oliveira (2001) afirma, ainda, que a pesquisa bibliográfica não pode ser confundida com a pesquisa de documentos e ela tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto.

O segundo procedimento utilizado foi um estudo de caso em uma empresa do setor varejista de autopeças situada em Fortaleza. O estudo de caso foi feito através de uma pesquisa de campo onde foram coletados dados por um período de 12 meses, compreendendo de agosto de 2011 a julho de 2012. Após a coletas dos dados foram tiradas medias dos valores encontrados para facilitar a compreensão do estudo. Os dados foram usados para formação de uma meta que auxiliasse a formação de preços.

A escolha da empresa para a realização do estudo de caso deu-se pela facilidade na obtenção de dados e pelo interesse profissional do pesquisador.

### **1.3 Estrutura do Trabalho**

Essa monografia está dividida em cinco sessões e várias subpartes que procuram dar uma visão dinâmica e completa ao conteúdo, englobando conceitos, definições e parâmetros julgados necessários ao objeto de estudo e o seu uso em um estudo de caso.

A parte da introdução do trabalho aborda-se a contextualização do tema estudado, contemplando os objetivos geral e específicos, a justificativa e a metodologia aplicada, terminando com a estrutura da monografia.

A segunda sessão esta relacionada com o estudo teórico de pontos importantes da contabilidade de custos, como: classificação dos custos, terminologias e sistemas de custeio.

Na terceira sessão do trabalho se desenvolve uma abordagem quanto a precificação dos produtos abordando o conceito de formação de preço, o *mark-up*, estrutura do *mark-up* e estratégias relacionadas aos preços.

Na quarta sessão desenvolve-se um estudo de caso baseado nas etapas 2 e 3, onde será abordado o funcionamento da empresa e o seu processo de formação dos preços dos produtos.

Encerrando-se com a conclusão do trabalho exposto e sequenciadas pelas as referencias utilizadas como base para o trabalho.

## **2 CUSTOS**

O controle de uma empresa deriva de vários fatores de auxílio. “Uma organização necessita ter uma Contabilidade de Custos bem estruturada para acompanhar e atingir seus objetivos em um mercado dinâmico e globalizado” (CREPALDI, 2004, p.13).

Uma entidade tem por objetivo produzir lucros através de suas atividades, dando retorno para sócios e acionistas. Várias estratégias são usadas para a continuação e obtenção de resultados positivos pela empresa, entre elas está a contabilidade, posicionada como ferramenta gerencial de auxílio a tomada de decisões independentemente do tamanho da empresa ou a economia que ela esteja inserida.

Conforme Oliveira (2002) não importando a economia que se encontra a empresa, seja desenvolvida, subdesenvolvida ou emergente, a análise e o acompanhamento do sistema empresarial em que está inserida são peças fundamentais para a sobrevivência da empresa.

Devido à globalização e o crescimento do número de empresas o mercado está muito dinâmico e acirrado. A concorrência entre as empresas faz com que os gestores busquem formas viáveis de aumentar atuação no mercado através da diminuição de custos e a maximização de lucros, assim, a política de formação de preço adotada pela empresa combinada com uma contabilidade de custos se torna uma ferramenta importantíssima para o auxílio nas tomadas de decisões gerenciais.

A utilização de um sistema de custos por uma empresa não está limitada apenas para manutenção de um estoque, mas sim, de uma ferramenta essencial para dar aos gestores subsídios importantes para avaliação de desempenho da entidade (BEUREN, 1999).

### **2.1 Terminologia**

No sentido de facilitar a comunicação e para um melhor entendimento da contabilidade de custos é necessário definir alguns conceitos e diferenciar os principais termos utilizados nos processos de custeamento.

Para Oliveira, Perez e Costa (2008), “a primeira providencia da contabilidade é efetuar a separação dos gastos em três grandes grupos: investimentos, custos e despesas”. Assim Gastos, Investimentos, Custo e Despesas estão entre os termos mais importantes para a contabilidade de custos, pois a classificação dos valores concedidos a cada um deles é peça fundamental para realização de um estudo de custos.

Segundo Martins (2003) “Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento”. Logo, o gasto é um sacrifício financeiro realizado por uma entidade para uma obtenção direta de um produto ou serviço inerente a função da empresa.

Para Santos (2005) investimentos são gastos que garantirão suporte a entidade com sua utilidade futura, podendo ser em função estrutural, financeira, operacional e gerencial. Estão sujeitos a amortização, consumo, desaparecimento perecimento ou desvalorização.

Custos são gastos usados para fabricação ou obtenção dos produtos da empresa.

Por convenção a NPC 2 do IBRACON (1999), temos que custo é:

A soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

Segundo Perez Jr., Oliveira e Costa (2008), “As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços”. Despesa é um bem ou serviço gasto ou consumido diretamente ou indiretamente para obtenção de receita.

As nomenclaturas usadas na contabilidade de custos permitem uma padronização dos sistemas gerenciadores de custos, de forma a atingir os objetivos definidos pela empresa.

## **2.2 Classificação**

Toda e qualquer empresa deve ter uma classificação de custos bem definida, com isso é necessário estar amplamente por dentro de cada custo, suas características e funções para que a mesma não perca competitividade no mercado onde atua.

Classificar nada mais é do que agrupar em classes, de acordo com um método ou sistema de custeio, trata-se apenas por assim dizer, de uma união por semelhanças, levando em consideração as particularidades que cada tipo de classificação possui.

Em alguns processos de produção mais simples, algumas classificações são mais que suficientes no fornecimento de informações possíveis análises. Em contrapartida existe situação mais complexas, onde essas classificações irão servir apenas como base para a aplicação de outros métodos de apuração e custeio.

Segundo Wernke (2004) existem varias formas de classificação de custos na literatura contábil, porem o que possui maior aplicabilidade é a classificação quanto à tomada de decisões, quanto à identificação e quanto ao volume produzido. A classificação quanto à tomada de decisões define duas características: relevantes e não relevantes. Quanto à identificação: custos diretos e indiretos. Quanto ao volume produzido: custos variáveis e fixos.

Os gestores controlam a classificação dos custos da empresa de forma a atender as necessidades estabelecidas por planejamentos estratégicos para melhorar resultados futuros. Cada entidade segue uma linha especifica de classificação de custos, dependendo da necessidade e do nível de informação que cada segmento precisa para obter retorno em suas atividades.

Conforme Martins (2003), os custos podem ser classificados por diversas formas, dependendo da necessidade da empresa de obter informações desejáveis para facilitar e embasar os processos decisórios.

Existem vários tipos de custos, alguns são conhecidos e sua determinação pela contabilidade é rotineira, já outros são estabelecidos dependendo da necessidade da organização. Devido a esse motivo não existe uma uniformidade quanto à classificação dos custos. Torna-se, assim, a importância do contador de custos em classificar os custos de tal maneira que os usuários das informações entendam e estejam de acordo com a classificação usual (LEONE, 2000).

Diante da quantidade de custos existentes e das formas de organização dos custos de cada empresa faz-se necessário à utilização de sistemas de custeios, em que os custos serão organizados da maneira mais eficaz para empresa, apresentando resultados esperados pela gestão.

Para Dutra (2003), toda produção necessita de comercialização e de administração, e não é possível produzir sem comercializar e administrar a produção. O que pode e deve ser feito é separar cada custo de acordo com as diversas classificações e finalidades de apuração de custos.

Toda produção está sujeita a comercialização e administração, para que isso seja possível é necessário separar os custos de acordo com a sua finalidade principal.

De acordo com Padoveze (1997), os custos são classificados como sendo diretos ou indiretos. Contudo, esses termos não terão nenhum significado, a menos que primeiro se identifique alguma atividade operacional ou segmento da organização para a qual os custos possam ser relacionados.

Para que os custos tenham algum significado é necessário que sua atividade operacional ou segmento da organização seja identificado primeiramente.

### **2.2.1 Quanto a Tomada de Decisão**

Wernke (2004) aponta que os custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos não relevantes são os que independem da decisão tomada. Assim, os custos realmente importantes como subsídio à tomada de decisão são os relevantes; os outros não necessitam ser considerados. Essa classificação é feita considerando-se uma única decisão a ser tomada, sendo válida apenas para aquela decisão.

Antes de qualquer decisão é necessário compreender o que realmente é relevante e o que não é relevante em relação aos custos e definir quais as informações a empresa necessita para auxílio a tomada de decisões.

### **2.2.2 Quanto a Apuração**

A classificação quanto à apuração tem sua principal função voltada para contabilidade gerencial, pois, com ela é possível alocar os custos de acordo com cada produto fabricado.

Werkn (2004) afirma que os custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou àquele produto. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputados por medições objetivas ou por controles individuais como a ficha técnica do produto, sem a necessidade de rateios.

Os custos diretos são facilmente identificados em relação à produção unitária, onde cada produto tem sua própria identificação.

Segundo Dutra (2003), até o advento da classificação de custos quanto à apuração, ou quanto ao objeto de custeio, todos os estudos e análises de custos eram desenvolvidos nas empresas em função do resultado global, sem possibilidade de ser avaliada a participação de cada produto ou de cada órgão específico nesse resultado global. Não era possível definir o produto mais e o menos vantajoso, ou o órgão mais e o menos eficiente para o resultado da empresa. As conclusões eram obtidas sempre de forma generalizada, do tipo “a empresa é boa” ou “a empresa é ruim”.

Os custos podem estar facilmente relacionados diretamente aos produtos, como por exemplo, custos de matéria-prima ou mão-de-obra, mas, existem outros custos que não são tão fáceis de serem associados tornando-os mais difíceis para mensurar.

Segundo Dutra (2003), entende-se como custo direto o que pode ser imediatamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo.

Custo direto é aquele que se pode identificar assim que nos deparamos com ele, de forma simples e objetiva conforme cada bem ou função de custo.

Padoveze (1997) explica que custos diretos são os custos que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular em consideração. Assim, ao analisar uma linha de produtos pode-se identificar facilmente o que é custo direto como, por exemplo, os materiais utilizados e a mão-de-obra.

Werkn (2004) versa que custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, serão mediante critérios de rateio.

Todo custo que não tem sua alocação objetiva ou direta aos produtos pode-se ser considerado como custo indireto. De acordo com Dutra (2003, p. 43), “Custo indireto é o que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência”.

Conforme Padoveze (1997), custos indiretos são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação.

Os custos indiretos são facilmente aplicados em dois ou mais produtos, eles participam simultaneamente de dois ou mais centros de custos ou departamentos da organização.

### **2.2.3 Quanto a Natureza**

Para Dutra (2003), naturalmente, os custos sofrem uma classificação, a fim de agrupá-los no momento dos lançamentos contábeis, com o objetivo de limitar o número de contas numa lista predeterminada que se constitui no elenco de contas de cada empresa.

A classificação é necessária para padronizar as contas de custos, fazendo com que sua utilização seja feita de forma eficiente e eficaz, independente do período ou pessoa que esteja realizando.

### **2.2.4 Quanto a Função**

Cada empresa possui um organograma específico conforme a necessidade da mesma, e dependendo de tal verdade haverá um número maior ou menor de funções ou centros de custos para classificar cada custo ou despesa.

Dutra (2003), na classificação de custos quanto à função, deve ser considerada a função que está consumindo o gasto, isto é, o órgão que está necessitando daquele custo ou daquela despesa.

Todo custo tem sua função e característica dentro das empresas, que corresponde à atividade no qual ele está inserido e, para melhor classificar os custos é necessário primeiramente identificar a função que está consumindo o gasto.

### **2.2.5 Quanto a Contabilização**

Dutra (2003), a contabilidade divide as contas em dois grandes grupos: Contas Patrimoniais e Contas de Resultado. Os custos e despesas, de acordo com sua contabilização, são alocados em um dos dois grupos e denominados custos realizados ou custos a realizar.

Os custos realizados nada mais são do que as contas que integram os resultados do período, e custos a realizar são os que integram as contas patrimoniais, isto é, os que, mesmo já tendo sido incorridos pela empresa, ou seja, já tendo sido adquiridos e até já aplicados fisicamente, ainda permanecem na empresa.

### **2.2.6 Quanto a Formação**

Na classificação quanto à formação os custos são tratados de acordo com a sua versatilidade e conforme os volumes produzidos, com isso, definidos como custos fixos e variáveis.

Analisando de uma forma mais abrangente, pode-se afirmar que sob o ponto de vista de gestão os custos fixos e variáveis possuem um tratamento diferenciado. Enquanto os custos fixos são diretamente vinculados a recursos comprometidos com a atividade, em contrapartida, os custos variáveis são diretamente ligados ao seu nível de utilização, que definimos no exato momento da sua utilização.

Segundo Santos (2005), os custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda.

Os custos variáveis estão relacionados conforme a quantidade produzida ou vendida. Conforme Werkn (2004, p. 14), “Custos variáveis são os que estão diretamente relacionados

com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais”.

Dutra (2003) afirma que define os custos variáveis como os custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período. Com isso pode-se definir que custos variáveis são ligados diretamente com a quantidade produzida ou orçada.

São os custos que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa, ou seja, os custos sempre serão diferentes dependendo da produção.

Segundo Bernardi (1998, p. 156), “Custos variáveis são todos os custos de natureza variável, em relação aos volumes produzidos ou vendidos (comércio), usualmente identificados diretamente, ou seja, sem rateios, no produto, mercadoria ou serviço, portanto inexistentes quando não há volume”.

Padoveze (1997) explica que os custos variáveis são assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades.

Os custos fixos podem ser facilmente identificados dentro de uma empresa conforme sua particularidade, ou seja, ele será aquele que independente do volume de produção da empresa, sempre será um gasto fixo, como por exemplo, o aluguel de imóvel, independente da quantidade produzida seja ela inexistente ou não ele terá um gasto mensal a ser considerado.

Segundo Santos (2005), os custos estruturais fixos são os que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que uma empresa possui para produzir e vender bens, serviços e mercadorias. Esses custos independem da produção da empresa, são custos que financiam a estrutura física da empresa.

Para Werkn (2004), custos fixos são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produção.

Dutra (2003) diz que os custos fixos como os custos de estrutura que ocorrem período após período sem variações ou cujas variações não são consequência de variações do volume de atividade em períodos iguais. São custos que período após período geram um gasto estrutural para empresa, independente da sua produção.

Custos fixos são custos de natureza fixa que não têm relação com os volumes produzidos ou vendidos. São custos indiretos aos produtos, mercadorias ou serviços, existindo mesmo com volume de produção inexistente. (BERNARDI 1998),

Para Santos (2005), os custos semivariáveis são os que variam em função do volume de produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos costumam ter um valor fixo, que por algum motivo passam a tornarem-se variáveis.

Werkn (2004) versa que os custos semifixos são aqueles que permanecem constantes dentro de certos intervalos, alterando-se em degraus até atingir um novo patamar de atividade.

São custos que permanecem fixos por um bom período, mas que por ventura venham a sofrer alguma alteração, um bom exemplo disso é comparar os salários dos supervisores de produção em um determinado período de tempo, assim percebesse que em um certo período ele era constante, ou seja, um custo fixo, mas devido à demanda da produção teve-se que ser contratado ou dispensado um ou mais supervisores, esse valor altera-se por um período, tornando-se um custo variável, mas em seguida volta a se tornar um custo fixo.

Dutra (2003), os custos e despesas são estudados em função das variações que podem ocorrer no volume de atividade, ou seja, na quantidade produzida pela empresa no período.

A principal característica latente da classificação de custos quanto à formação é sua variabilidade estando ligada ou não em função da quantidade produzida dentro de um determinado período, e a mesma é classificada em custo fixo, variável e misto.

Ainda Dutra (2003) versa que os custos mistos são os que possuem, em seu total, uma parcela fixa e outra variável que permitem considerá-los, caracteristicamente, como custo total (global), já que este é a soma dos outros dois. Os custos mistos nada mais são em sua totalidade uma soma dos custos fixos mais os custos variáveis.

### **2.2.7 Quanto a Ocorrência**

Dutra (2003), eles são classificados quanto à ocorrência em: básico, de transformação, direto ou primário, indireto ou geral, fabril, dos produtos fabricados e dos produtos vendidos.

São custos que possuem diversos estágios de elaboração, levando em conta o que pode e o que devem ser determinados e acumulados.

Conforme Crepaldi (2004), o custo básico é determinado em função do inventário efetuado no final de cada período e das aquisições durante o mesmo, e a fórmula é “estoque inicial mais compras menos estoque final”.

Através do inventário efetuado podemos determinar o custo básico dentro de uma organização.

O custo direto nada mais é do que a soma de valor da matéria-prima, do material e mão-de-obra, é considerado direto porque se torna exclusivo de um determinado bem ou serviço.

Os custos gerais ou indiretos representam a soma de todos os custos ocorridos na produção e não classificáveis como material e mão-de-obra. São todos os custos classificados como gastos, cuja sua maioria é determinada como custo indireto.

Segundo Dutra (2003), o custo fabril é o total de recursos colocados à disposição da área de elaboração de bens e serviços e se constitui da soma dos três grupos (matéria-prima ou custo básico, mão-de-obra e custos gerais de fabricação), ou da soma dos custos básicos e de transformação, ou da soma dos custos direto ou primário e gerais ou indiretos.

Ainda para Dutra (2003), o custo de produtos vendidos refere-se ao valor da quantidade efetivamente saído do estoque para a venda e pode ser constituído pelos produtos fabricados no período (transferidos para o estoque), podendo ainda contar com saldos remanescentes de produtos fabricados em períodos anteriores.

Os custos de produtos vendidos é simplesmente o valor da quantidade saída do estoque para venda, podendo contar com saldos de produtos fabricados dentro do mesmo período ou de períodos anteriores.

### **2.3 Sistemas de Custeio**

O mundo vem passando por processos constante de aperfeiçoamento no que se diz respeito à competitividade, muitas empresas estão fazendo melhorias para poder ter alguma chance dentro do mercado onde atuam, mas às vezes essas melhorias não são suficientes se a

mesma não tiver um sistema de custeio bem definido e funcionando de forma coesa, objetiva e eficaz.

Segundo Wernke (2004), atualmente as organizações inseridas num ambiente econômico globalizado preocupam-se com seus fatores de produção. Buscam constantemente mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para otimizar a gestão, no sentido de que possam competir no mercado com o nível de qualidade imprescindível a sua continuidade operacional.

As organizações atualmente estão tendo um grande trabalho para acompanhar seus processos de forma ininterrupta e eficaz, mesmo contando com sistema de informação dentro das mesmas, a sua utilização ainda não são 100% eficaz.

Apesar de o mundo apresentar-se altamente tecnológico, algumas empresas ainda estão atrasadas quando se trata em sistemas de informação e com isso, estão perdendo cada dia mais espaço dentro do mercado onde atuam.

Para Crepaldi (2004) “Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procedemos à acumulação e apuração dos custos”.

Métodos de apuração dos custos são definidos através da necessidade de informação da empresa, pois os sistemas são criados para atender aos objetivos da empresa. Quanto maior for à sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. (WERNKE, 2008, p. 19).

Muitos métodos de custeamento foram criados e evoluídos de acordo com as necessidades das empresas, entre eles: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC), Custeio Direto ou Variável e Esforço de Produção.

Dutra (2003) diz que o estudo de custos de produção pode ser feito sob dois enfoques: o econômico e o contábil. O primeiro diz respeito aos custos para tomada de decisões, e o segundo trata dos custos voltados para a apuração do resultado.

Através do enfoque econômico e contábil, a empresa terá em suas mãos um estudo de custos de produção mais eficaz, fazendo com que a mesma tenha uma consciência maior em relação a sua tomada de decisões e a apuração do resultado.

### 2.3.1 Custeio por Absorção

De acordo com Santos (2005, p. 82), “O sistema de custeio por absorção é falho em muitas circunstâncias, como instrumento gerencial de tomada de decisão, devido aos rateios dos custos fixos que podem levar a alocações arbitrárias e até enganosas”.

Wernk (2004) versa que este é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custos ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Nada mais é do que a apropriação de todos os custos envolvidos na produção de um determinado produto seja ele de forma direta ou indireta.

Ainda segundo Wernk (2004), a principal desvantagem do custeio por absorção consiste na utilização dos rateios para distribuir os custos entre os departamentos e/ou produtos.

Os critérios envolvidos no custeio por absorção às vezes não são tão objetivos quanto deveriam, fazendo com que os resultados sejam apresentados de forma distorcida, consequentemente prejudicando alguns produtos e beneficiando outros.

Para Dutra (2003), o Método de Custeio por Absorção, também chamado como Custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços.

Custeio por Absorção é o custeio mais comum e é usado quando se atribui aos produtos todos os custos do departamento de fabricação, sendo diretos ou indiretos, variáveis ou fixos. Por ter permissão da legislação brasileira é o método mais usado nas empresas brasileiras, porém para auxílio na tomada de decisões gerenciais o Custeio por Absorção não é eficiente.

Para Padoveze (1997), é o método tradicional de custeamento, onde, para se obter o custo dos produtos, consideram-se todos os gastos industriais, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

É o método mais utilizado dentro das empresas, pois, ele leva em consideração todos os gastos industriais relevantes ao custo de produção de um determinado produto, sejam eles, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

### **2.3.2 Custeio Direto ou Variável**

A premissa básica do custeio direto é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos devem ser apropriados. Os demais custos para manter a capacidade instalada devem ser desconsiderados em termos de custo do produto.

Segundo Werkn (2004, p. 29), “O sistema de custeio direto ou variável prevê uma apropriação de caráter gerencial, considerando apenas os custos variáveis dos produtos vendidos, enquanto os custos fixos ficam separados e são considerados como despesas do período”.

Conforme Dutra (2003, p. 229), “O custeio direto é baseado na margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucros”.

De acordo com Santos (1995, p. 30), “a ênfase dada por este método aos custos variáveis advém das críticas a respeito dos custos fixos”.

Padoveze (1997) expressa que apesar de serem conceitualmente fixos, tais custos podem aumentar ou diminuir em função da capacidade ou do intervalo de produção. Os custos fixos podem aumentar ou diminuir dependendo da capacidade de produção ou do intervalo do período.

## **3. FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA**

A determinação do preço de venda é uma questão fundamental para a empresa. Quando a empresa pratica um preço muito alto ela poderá perder mercado, e se o preço praticado for mais baixo que os padrões poderá não cobrir os custos e as despesas da empresa. No mercado globalizado, a escolha do preço correto é um diferencial para a sobrevivência da entidade, muitas técnicas são usadas e desenvolvidas com o objetivo de aprimorar essa ferramenta.

Segundo Assef (1997, p. 15), “Somente através de uma política eficiente de preços, as empresas poderão atingir seus objetivos de lucro, crescimento em longo prazo, desenvolvimento de seus funcionários, atendimento qualificado a seus clientes etc.”.

Nota-se que o processo de formação do preço de venda é uma ferramenta de extrema importância para a continuação da atividade de uma empresa. A determinação dos preços a serem praticados depende de uma série de fatores internos e externos, o administrador deve saber conciliar a contabilidade de custos com outras técnicas desenvolvidas para o cálculo do preço de venda final.

Segundo Crepaldi (2007), a formação do preço de venda é um fator determinante para a sobrevivência de uma empresa sendo um trabalho que envolve bastante técnica, não podendo levar em conta apenas um fator para sua determinação, pois pode ser um risco para a empresa. Dessa maneira, para uma eficácia na formação dos preços de venda dos produtos, faz-se necessário que se compreenda o funcionamento das estratégias envolvidas no processo de precificação bem como os métodos de determinação dos preços de venda.

### **3.1 Métodos de Formação de Preços**

Bernardi (1998) afirma que a atribuição de preços aos produtos e serviços depende diretamente de vários fatores interdependentes. Assim, fica claro que a aplicação das estratégias de precificação utilizada pelos gestores nas empresas depende de alguns fatores pré-definidos pela empresa.

Existem vários métodos para formação de preços, porém cabe a cada empresa definir o melhor método a ser utilizado na gestão de seus preços. Os métodos de precificação devem ser guiados juntamente com o objetivo de cada empresa observando

Na definição de Martins (2003, p. 156), a precificação é diretamente ligada ao conhecimento técnico dos custos da empresa e de outras técnicas inerentes a precificação:

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a

empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopósonio até a concorrência perfeita, mercado de commodities etc.

Muitos autores citam algumas estratégias como primordiais para a formação dos preços de venda. Para Santos (1994), existem algumas maneiras de precificação adotadas pelas empresas, como: método baseado no mercado, método baseado nos custos, método baseado na concorrência e método misto, que envolve uma mistura de todos os métodos.

Ainda com relação aos métodos de política de formação de preços Martins (2003) define os métodos como sendo três: com base nos custos, com base no mercado e com base numa combinação de ambos.

Logo, pode-se definir que existem vários métodos e estratégias de precificação, ficando evidente a importância dos custos, do mercado, da concorrência e da combinação de algumas políticas de formação de preços.

### **3.1.1 Método Baseado no Mercado**

Para Santos (2007), o atual cenário competitivo em que as empresas estão alocadas, os preços dos produtos estão sendo influenciados cada vez mais pelo mercado. Nesse contexto a margem de contribuição aparece como ferramenta indispensável para o gerenciamento do desempenho da empresa.

Devido a expansão da concorrência na economia, o comportamento do mercado vem afetando cada vez mais os preços dos produtos. As empresas estão se preocupando em manter seus preços dentro dos padrões mercadológicos para não perder espaço ajustando os custos para o enquadramento dos preços dentro do lucro esperado. Assim, Bernardi(1998), coloca que com as mudanças no mercado, varias regras que antes eram usadas para a precificação dos produtos hoje são obsoletas, e a política de precificação da empresa deve se posicionar de fora para dentro, ou seja, o mercado deve influenciar diretamente o preço de venda, fazendo com que a empresa controle os custos para a adequação ao preço de venda.

$$(i) \quad \text{Preço de Mercado} - \text{Custos adequados} = \text{Lucro}$$

“O método de formação de preços baseado nas características do mercado exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa.” SANTOS (1994, p. 122).

Segundo Padoveze (2008), existe uma nova fórmula de precificação, em que a empresa deve definir seus preços através do mercado e após a definição deve controlar seus custos e despesas para poder se adequar aos preços e assim obter um lucro.

### **3.1.2 Método Baseado na Concorrência**

Warren, Reeve e Fess (2002) afirmam que o método baseado na concorrência permite que as empresas tomem os preços de seus concorrentes como exemplo, e a partir daí utilizem ferramentas de gestão para definição de seus preços.

Crepaldi (2007) versa que é papel da empresa identificar o tipo de comportamento competitivo que ela está inserida. Com a identificação da concorrência o próximo passo é posicionar-se de forma a procurar uma estratégia de preço para se destacar em relação à concorrência.

Para Santos (1994), a adoção de algumas técnicas para o uso em mercados baseados na concorrência é importante. Santos (1994) define essas técnicas em quatro métodos diferenciados: método do preço corrente; método de imitação dos preços; métodos dos preços agressivos; método preços promocionais.

#### **3.1.2.1 Método Preço Corrente**

Nesse método o preço é o mesmo usado por outros concorrentes que vendem o mesmo produto, isso acontece quando por diversos motivos mercadológicos, como um oligopólio, por um convênio entre as empresas revendedoras ou pressão por parte da empresa que fabrica o produto.

### **3.1.2.2 Método de Imitação dos Preços**

Esse método decorre da imitação dos preços feita por outra, geralmente quem forma o preço nesse método é a empresa com maior capacidade de produção do mercado. Empresas imitam os preços devido à falta de conhecimento técnico na formação de seus preços ou pelos custos adicionais para formação individual do preço.

### **3.1.2.3 Método dos Preços Agressivos**

Preços agressivos é uma ferramenta usada para diminuição drástica dos preços dos produtos. Geralmente essa política é constituída para zerar grandes estoques de produtos obsoletos ou perto do vencimento. Ou por um grupo de empresas dominantes com o intuito de baixar de maneira acirrada seus preços, algumas vezes colocando os preços abaixo do valor de seus custos variáveis para prejudicar seus concorrentes.

### **3.1.2.4 Método Preços Promocionais**

Acontece com a oferta de alguns produtos com preços atraentes, menores que os normais, com o intuito de aumentar a circulação de consumidores.

### **3.1.3 Método Baseado nos Custos**

Uma correta aplicação dos custos na precificação dos produtos é essencial para a continuidade de uma empresa. Apesar dos preços estarem cada vez mais sendo gerenciados em função do mercado, a empresa necessita saber quais são os custos envolvidos na venda de um produto para definir qual o preço mínimo a ser usado. Martins (2008) afirma que a forma de precificação baseada na utilização dos custos como parâmetro é uma técnica em que os

preços são definidos de dentro para fora, ou seja, após a apuração dos custos através de uma forma de custeamento definida pela empresa, é adicionado uma margem chamada de *mark-up*, que deve ser necessário para cobrir os custos, despesas e gastos que não foram absorvidos pelos produtos adicionados a uma margem específica de lucro.

A precificação dos produtos com baseando-se nos custos é um dos métodos mais utilizados pelas empresas devido a praticidade e a simplicidade. A apuração do preço de venda decorre da aplicação de um índice que pode ser multiplicado ou dividido pelos custos e despesas absorvidos pelo produto, esse índice é chamado de *mark-up*. Segundo Padoveze (2008) para uma formação de preço baseada nos custos pressupõe que o mercado está disposto a absorver os preços de venda determinados pela empresa que são calculados em função dos custos reais apurados pela contabilidade de custos ou orçados pelos gestores.

Para Hansen e Mowen (2001) o mecanismo para definição de preços baseado no custo é um mecanismo direto, geralmente existe um custo base dos produtos e uma margem que é chamada de *mark-up*. Esse *mark-up* é um percentual aplicado ao custo base e é produzido através do lucro desejado e qualquer outro custo não absorvido pelo custo base.

Vários autores são unânimes com relação ao uso do *mark-up* para formação do preço baseado nos custos. Bernardi (1998), Santos (1991), Garrison e Noreen (2001) baseiam seus estudos através de duas vertentes para a precificação com base nos custos. O *mark-up* que é definido como um valor que é adicionado ao custo e o preço-meta que é definido através de uma meta de retorno para a empresa.

### **3.1.3.1 Formação do *Mark-up***

*Mark-up* é um método baseado numa taxa de remarcação sobre os custos absorvido pelos produtos. Após a apuração dos custos do produto é definido um percentual baseado em todos os outros custos e despesas que não fazem parte do custo do produto, adicionados a uma margem de lucro desejada pela empresa, pois o preço tende a ser formado de maneira a cobrir todos os custos e despesas da empresa. Muitos autores trazem em seus livros definições de *mark-up*.

Bernardi (1998) define *mark-up* como “um índice ou percentual que irá adicionar-se aos custos e despesas, o que não significa que deva ser aplicado linearmente a todos os bens e serviços”. Logo, *mark-up* é entendido como sendo um percentual definido através de um estudo feito pela contabilidade de custos, com o objetivo de aumentar, ao custo absorvido pelo produto, uma parcela referente aos custos e despesas operacionais e uma margem de lucro definida pela gerencia da empresa, para a formação do preço final de venda aos consumidores.

Para Santos (1991) o *mark-up* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço com a finalidade de formar um preço de venda.

Segundo Padoveze (2008) o *mark-up* é um multiplicador sobre os custos e sua metodologia é rápida e simplista baseada nos custos absorvidos pelo produto.

Logo, entende-se que *mark-up* é um índice de acréscimo ao custo do produto, estruturado conforme outros custos e despesas da entidade que não estejam inseridos no custo do produto tal como impostos, comissões, despesas operacionais e o lucro desejado na venda. No comercio o custo dos produtos é o valor das mercadorias compradas para comercialização.

Os objetivos do *mark-up* são: o de cobrir fatores, como as despesas administrativas, os impostos, os percentuais sobre o valor da venda, as despesas e custos fixos e uma margem de lucro definida. Para santos (2005) o *mark-up* tem por objetivo cobrir as seguintes contas:

1. Impostos e contribuições sociais sobre venda;
2. Comissão sobre vendas;
3. Margem de lucro sobre vendas.

Conforme Bernardi (1998) o cálculo do *mark-up* deve ser o suficiente para cobrir os custos, despesas, impostos e propiciar um lucro. Assim a estrutura do *mark-up* deve ser definida como:

$$\begin{array}{l}
 (+) \text{ Custos} \\
 (+) \text{ Despesas} \\
 (+) \text{ Impostos} \\
 (+) \text{ Lucro}
 \end{array}
 \left. \vphantom{\begin{array}{l} (+) \text{ Custos} \\ (+) \text{ Despesas} \\ (+) \text{ Impostos} \\ (+) \text{ Lucro} \end{array}} \right\} \text{Mark-up}$$

(=) Preço de Venda

Quanto a elaboração do *mark-up* existem duas maneiras distintas de utilização do marcador, *mark-up* divisor e *mark-up* multiplicador. Porém o *mark-up* multiplicador é o mais usado entre as empresas. Wernke (2004) cita as duas formas em sua produção.

#### **3.1.3.1.1 *Mark-up* Multiplicador**

Para a formação do *mark-up* multiplicador deve-se, em ordem:

1. Listar todas as despesas variáveis de venda;
2. Somar todas as despesas variáveis de venda;
3. Subtrair a soma das despesas variáveis de um total de 100%;
4. Encontra o *mark-up* multiplicador dividindo a subtração das despesas variáveis por 100% com um valor cheio de 100.
5. O preço de venda é achado multiplicando o resultado da divisão pelo custo da mercadoria.

#### **3.1.3.1.2 *Mark-up* Divisor**

Para formação do *mark-up* divisor deve-se, em ordem:

1. Listar todas as despesas variáveis de venda;
2. Somar todas as despesas variáveis de venda;
3. Dividir o resultado da soma por um valor cheio de 100;
4. Subtrair o valor da divisão de “1”;
5. O preço de venda é achado dividindo o resultado da subtração pelo custo da mercadoria.

#### **3.1.3.2 Margem de Contribuição Desejada**

Para Crepaldi (2007) a margem de contribuição expressa o potencial de cada elemento em gerar recursos para responder aos custos operacionais da empresa. Ou seja, a margem de contribuição demonstra qual a parcela que a empresa recebe, de maneira genérica ou individual, para o pagamento dos custos operacionais da empresa.

Com o uso do método da margem de contribuição tem-se uma divisão mais significativa entre os custos e despesas variáveis e os gastos fixos. Ainda segundo Crepaldi (2007) com o confronto entre as vendas e os gastos variáveis encontra-se a margem de contribuição, que pode definir o preço da seguinte maneira:

$$(i) \quad \text{Preços} = \text{Gastos Variáveis} + \% \text{ Margem de Contribuição}$$

### 3.1.4 Método Misto

Com a conformidade que as empresas têm de sempre procurar um destaque no seu cenário competitivo, a forma de atuação no mercado é essencial para a continuação de sua atividade. Uma escolha errada em relação aos preços praticados no mercado pode gerar inúmeros fatores perigosos para a empresa, como prejuízos, perda de espaço no mercado e desencaixes financeiros. Já uma relação acertada nos preços pode contribuir para o alcance dos objetivos da empresa, assim como aumentar o espaço de atuação no mercado e criar uma estabilidade operacional para a organização.

Cada método de precificação carrega benefícios e malefícios particulares. O uso desapropriado de um método em particular sem a devida atenção aos outros métodos pode acarretar transtornos para a saúde da empresa. Devendo o gestor fazer uma correlação entre os métodos existentes e de forma mista criar uma política de precificação moldada nos objetivos da empresa. Para Santos (1991) o uso do método misto para formação dos preços evita a ocorrência de erros por parte dos gestores e dificulta o aparecimento de consequências perigosas com relação a política de formação de preços adotada pela empresa.

De acordo com Giorge (2002), o método misto é formado pela união de fatores importantes para a empresa para formação dos preços: custos envolvidos, decisões da

concorrência e pelas características do mercado. Ainda Giorge comenta que o método misto é a maneira mais adequada para formação do preço de venda, pois pressupõe a redução da margem de erro na decisão final dos preços.

Cabe aos gestores analisar todo o universo em que a empresa esta inserida além dos custos, o mercado e a concorrência que são fatores decisivos na conquista de espaços, assim, as estratégias devem ser traçadas em cima de todo e qualquer fato que possa influenciar na demanda de seus produtos. Wernke (2004) afirma que em primeiro plano a empresa deve criar um preço de venda com relação aos fatores interno, dedicando-se aos custos. Após a criação do preço de venda sobre a óptica dos custos, a empresa deve correlacionar esse preço com fatores externos, como os preços dos concorrentes, as características do mercado, volume de vendas e etc.

## **4. ESTUDO DE CASO – ANÁLISE DA PRECIFICAÇÃO DOS PRODUTOS**

Esta etapa do trabalho tem como objetivo reunir e desenvolver informações sobre os sistemas de custeamento e o processo de formação do preço de venda dos produtos pela administração da empresa em estudo, assim, fazer um levantamento das melhorias que uma gestão de custos organizada e eficaz traria para a precificação dos produtos comercializados nas autopeças, propondo uma melhoria para o sistema de formação de preços.

No desenvolver desta seção serão apresentados resultados que foram coletados através de informações fornecidas pelo sistema operacional da empresa e pelo administrador da autopeças. Foram coletadas informações sobre a importância e a utilização do gerenciamento dos custos para a determinação dos preços de venda adotados e o processo utilizado para a formação de preços. A empresa define seu preço de venda através de um *Mark-up* adicionado ao custo de aquisição da mercadoria para revenda, com um índice de 1,55. Esse índice foi definido através de metas feitas pelo administrador na abertura da empresa em 2003, englobando os impostos sobre venda, comissões, possíveis descontos, despesas operacionais e uma margem de lucro desejada de 8%.

### **4.1 Estrutura Organizacional da Empresa**

A organização em estudo trata-se de uma empresa de pequeno porte no ramo de varejo de autopeças. A empresa foi constituída no ano de 2003 por dois sócios limitados por uma cota de 50% cada, na forma de uma microempresa e é optante pelo SIMPLES NACIONAL com a alíquota de 9,12% sobre o faturamento bruto. Estabelecida em prédio alugado de 96m<sup>2</sup>, localizado na Praia do Futuro, bairro de Fortaleza e com o funcionamento de segunda a sexta de 8:00 horas da manhã até as 5:30 da tarde e sábado de 8:00 da manhã até as 2:00 da tarde. A clientela da empresa é baseada em particulares que residem nos bairros próximos a região da autopeças e por oficinas mecânicas cadastradas. São comercializadas peças de três linhagens: original de montadora, peças de 1<sup>a</sup> linha e peças de 2<sup>a</sup> de linha para carros nacionais e importados atendendo aos diversos tipos de clientes.

A política de venda da empresa é definida de três maneiras: venda para particulares a prazo realizado pelo preço do produto; venda a vista para particulares com desconto de 10%; venda para oficinas cadastradas com recebimento mensal e com descontos de 15%. Os vendedores possuem uma gratificação de 1% sobre o valor bruto de suas vendas. Segundo a empresa, seus preços estão abaixo do preço praticado pelos concorrentes de 5% a 10%.

A estrutura organizacional da autopeças é composta por três áreas de interesse: administração, compras e venda. A área administrativa é composta por 01 funcionário com objetivo de realizar funções financeiras e administrativas. O setor de compra é formado por 01 funcionário responsável pelas compras dos produtos a serem comercializados, sempre com o objetivo de pesquisa por melhores preços, convênios com distribuidoras e conhecimento de novos fornecedores. O setor de vendas tem 03 vendedores, 01 estoquista, 01 caixa e 03 entregadores.

Tabela 1 - Composição de Funcionários

| FUNÇÃO            | QUANTIDADE DE FUNCIONARIOS |
|-------------------|----------------------------|
| ADMINISTRADOR     | 01                         |
| GERENTE COMERCIAL | 01                         |
| VENDEDOR          | 03                         |
| CAIXA             | 01                         |
| ENTREGADOR        | 03                         |
| ESTOQUISTA        | 01                         |
| TOTAL             | 10                         |

Fonte: Dados da Pesquisa (2013)

#### 4.2 Coleta de Dados da Empresa

Foram coletados os custos e despesas da empresa em um período de agosto de 2011 a julho de 2012, porém para fins de cálculo das ferramentas de auxílio a precificação, como: DRE, impostos, *Mark-up* e etc., foram utilizados nos cálculos a média aritmética dos doze

meses coletados. Esses dados foram coletados do *software* usado pela empresa e por meios de recibos e notas arquivados pela administração.

Depois de somado e calculado os gastos incorridos em cada mês, foi feito uma média aritmética entre os valores, pois como se trata de uma empresa comercial, existem oscilações entre os valores, entretanto por ser uma empresa que não sofre sazonalidade, essas variações são mínimas e a média pode ser tirada sem prejuízo ao resultado.

Na tabela a seguir estão expostos os gastos da Empresa.

Tabela 2 - Gastos Operacionais

| GASTOS OPERACIONAIS                 | MEDIA DOS 12 MESES |
|-------------------------------------|--------------------|
| ALUGUEL                             | 550,00             |
| CONDOMINIO                          | 320,00             |
| IPTU                                | 23,31              |
| TELEFONE (TELEMAR)                  | 137,36             |
| CONTRATO TELEFONIA MOVEL            | 520,00             |
| TELEFONE (EMBRATEL)                 | 150,00             |
| ENERGIA ELETRICA                    | 152,54             |
| MANUTENÇÃO DO <i>SOFTWARE</i>       | 60,00              |
| CONTRATO DE INTERNET                | 90,00              |
| CONTADOR                            | 240,00             |
| CONTRATO DE ALUGUEL DE MOTOCICLETAS | 600,00             |
| CONTRATO DE SEGURANÇA               | 290,00             |
| FOLHA SALARIAL                      | 16.336,95          |
| DESPESAS COM ESCRITORIO             | 98,62              |
| DESPESAS COM LIMPEZA                | 82,17              |
| DESPESAS COM ENTREGAS               | 680,00             |

|       |           |
|-------|-----------|
| TOTAL | 20.330,95 |
|-------|-----------|

Fonte: Elaboração Própria

O faturamento foi obtido através do relatório de vendas mensal retirado do sistema informatizado da autopeças. Juntamente com o faturamento bruto, foi calculado o percentual médio de cada modalidade de venda para o cálculo dos descontos sobre o faturamento. Como no cálculo dos gastos da empresa, o faturamento bruto também foi pesquisado pelos doze meses e retirado sua média aritmética para uso nas ferramentas gerenciais estudadas. A média do faturamento bruto e os percentuais médios de cada modalidade de vendas está descrito no quadro abaixo.

Tabela 3- Relação Faturamento Bruto e Desconto

| MÉDIA DO FATURAMENTO BRUTO   | VENDA A VISTA PARA PARTICULAR | VENDA A PRAZO PARA PARTICULAR | VENDA PARA OFICINA CADASTRADA |
|------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|-------------------------------|
| 146.677,80                   | 33.442,54                     | 64.098,20                     | 49.137,06                     |
| 100%                         | 22,8%                         | 43,7%                         | 33,5%                         |
| DESCONTO SOBRE O FATURAMENTO | (3.344,25)                    | -                             | (7.370,56)                    |

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com a pesquisa de campo feita na empresa, o *Mark-up* utilizado pela empresa é usado de forma generalizada, ou seja, é um único índice, e é calculado para todos os produtos da empresa na obtenção dos preços dos produtos a serem vendidos. Esse *Mark-up* é multiplicador de índice 1,55, e ele foi definido no começo das atividades da empresa, é utilizado até hoje e nunca foi atualizado. Na época da construção do *Mark-up* a empresa tinha como objetivo a margem de lucro de 8%.

#### 4.3 Definição do Lucro Líquido da Empresa

O método de custeio seguido pela Empresa é caracterizado pelo custeio por absorção, onde as gastos com as despesas operacionais são separados dos custos da produção do período, logo o custo do produto confundi-se com o CMV. O custeamento por absorção é o método aceito na legislação fiscal e comercial brasileira e o mais simples de ser realizado, não precisa ter conhecimento técnico para realiza-lo, motivo principal pelo qual a autopeças utiliza esse sistema.

O Custo da Mercadoria Vendida (CMV) é retirado através do calculo do preço de venda, pois segundo a política de formação de preços da empresa o CVM é multiplicado pelo *Mark-up* de 1,55 para a obtenção do preço bruto da mercadoria a ser vendida.

Na tabela abaixo, com os dados retirados da empresa, apresenta-se uma Demonstração do Resultado (DRE) do período em análise.

Tabela 4 - Demonstração de Resultado

| DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO       |             |         |
|---------------------------------|-------------|---------|
| RECEITA BRUTA                   | 146.677,80  | 100,00% |
| Venda a Vista                   | 33.442,54   | 22,8%   |
| Venda a Prazo                   | 64.098,20   | 43,7%   |
| Venda para Oficinas             | 49.137,06   | 33,5%   |
| (-) DESCONTOS CONCEDIDOS        | (10.714,81) | 7,30%   |
| (-) IMPOSTOS                    |             |         |
| (-) Simples (9,12%)             | (12.399,82) | 8,45%   |
| (=) RECEITA OPERACIONAL BRUTA   | 123.563,17  | 84,25%  |
| (-) CMV                         | (94.630,83) | 64,52%  |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO | 28.932,94   | 19,73%  |
| (-) COMISSÃO (1,00%)            | (1.359,63)  | 0,93%   |
| (-) DESPESAS FIXAS              | (20.330,95) | 13,86%  |

|                   |          |       |
|-------------------|----------|-------|
| (=) LUCRO LÍQUIDO | 7.242,36 | 4,94% |
|-------------------|----------|-------|

Fonte: Elaboração Própria

#### 4.4 Cálculo do *Mark-up* Ideal e do Lucro Líquido Esperado

A partir das informações retiradas da DRE, que foi produzida com dados oriundos da empresa pode-se notar que a margem de lucro de 8% assumida pela empresa no ato de sua formação não está de acordo com a realidade que é 4,94%.

Considerando os dados retirados da DRE da empresa e com a margem se lucro assumida pela empresa o calculo do *Mark-up* proposto será de:

Tabela 5 - Estrutura *Mark-up* Proposto

|                          |               |
|--------------------------|---------------|
| PREÇO DE VENDA PRATICADO | 100%          |
| IMPOSTOS SOBRE VENDAS    | 9,12% (8,45%) |
| COMISSÃO                 | 1,00%         |
| DESPESES OPERACIONAIS    | 13,30%        |
| DESCONTOS CONCEDIDOS     | 7,30%         |
| MARGEM DE LUCRO          | 8,00%         |
| TOTAL                    | 38,05%        |
| 100% - 38,05%            | 61,95%        |
| 100/61,95                | 1,6144        |

Fonte: Elaboração Própria

Levando em consideração o *Mark-up* proposto, foi desenvolvido um novo valor para a média do faturamento bruto da empresa. Tomando por base o custo das mercadorias vendidas (cmv), que no sistema de custeamento aceito e utilizado na empresa, é multiplicado pelo *Mark-up* para a formação do preço de venda, formou-se um novo valor para o faturamento bruto:

- (i) Faturamento Bruto = CMV x *Mark-up*
- (ii) Faturamento Bruto = 94024,24 x 1,6144
- (iii) Faturamento Bruto = 152772,02

Usando o faturamento bruto proposto foi desenvolvida uma nova DRE que segue no quadro abaixo.

Tabela 6 - Demonstração Resultado Proposto

| DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO PROJETADA |             |         |
|-------------------------------------|-------------|---------|
| RECEITA BRUTA                       | 152.772,02  | 100,00% |
| Venda a Vista                       | 34.832,02   | 22,8%   |
| Venda a Prazo                       | 66.761,38   | 43,7%   |
| Venda Para Oficinas                 | 51.178,62   | 33,5%   |
| (-) DESCONTOS CONCEDIDOS            | (11.152,36) | 7,30%   |
| (-) IMPOSTOS                        |             |         |
| (-) Simples                         | (12.915,71) | 8,45%   |
| (=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA     | 128.703,12  | 84,25%  |
| (-) CMV                             | (94.630,83) | 61,94%  |
| (=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO     | 34.073,12   | 22,31%  |
| (-) COMISSÃO                        | (1.527,72)  | 1,00%   |
| (-) DESPESAS FIXAS                  | (20.330,95) | 13,30%  |
| (=) LUCRO LIQUIDO                   | 12.214,45   | 8,00%   |

Fonte: Elaboração Própria

Com esse novo modelo de DRE utilizando o *Mark-up* proposto, definido de acordo com as intenções da empresa, tornou-se evidente uma margem de lucro de 8,00%, que é o esperado pela empresa. Isso ocorreu por causa do aumento do faturamento bruto devido a reestruturação do cálculo do *Mark-up* da empresa. Com a nova forma de precificação, a empresa passa a manter uma taxa de 8,00% de lucro obedecendo ao esperado pelos gestores. Fazendo uma comparação com os resultados obtidos com a utilização do modelo de *Mark-up* proposto e com o *Mark-up* praticado tem-se uma variação de aproximadamente 4,15% no índice do *Mark-up* e um aumento de mais de 70,00% no Lucro Líquido.

Tabela 7 - Variação Mark-up e Lucro Líquido

|                | <i>MARK-UP</i><br>UTILIZADO | <i>MARK-UP</i><br>PROPOSTO | VARIAÇÃO |
|----------------|-----------------------------|----------------------------|----------|
| <i>MARK-UP</i> | 1,55                        | 1,6144                     | +4,15%   |
| LUCRO LÍQUIDO  | 7.241,76                    | 12.214,45                  | +71,19%  |

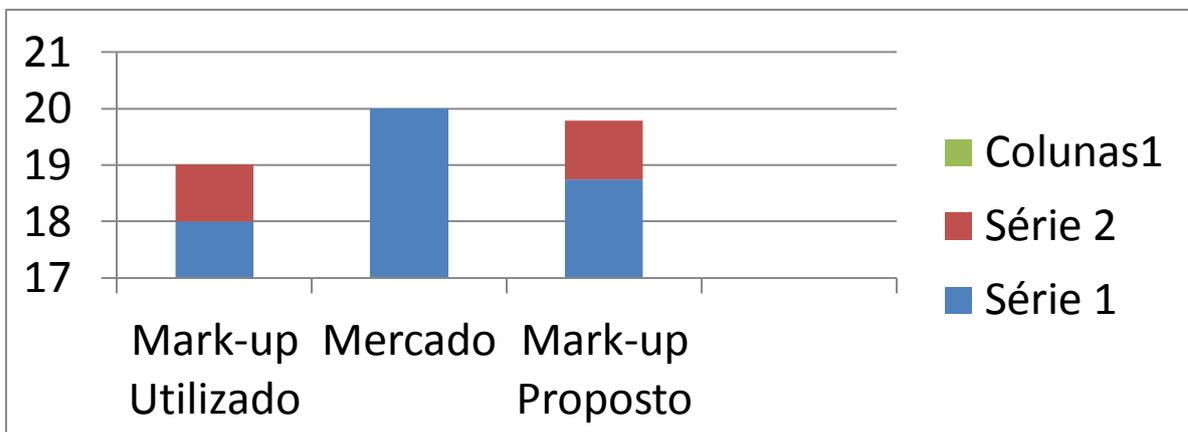
Fonte: Elaboração Própria

Usando o novo *Mark-up* como ferramenta de precificação, a empresa provavelmente obterá um lucro mais robusto em relação ao *Mark-up* que esta sendo utilizado, maximizando os lucros e agregando valor a firma.

#### 4.5 Preço x Mercado

Utilizando o *Mark-up* proposto pelo modelo os preços dos produtos da empresa irão sofrer um aumento podendo impactar negativamente com o volume de vendas, pois se o valor dos produtos da empresa superar o valor dos produtos no mercado, provavelmente a empresa perderá o poder de venda.

Com essa problemática é primordial fazer uma comparação com os preços usados pela empresa e seus concorrentes. A administração da empresa mantém os preços praticados por ela mais baixo dos que os concorrentes, entre 5% e 10%, logo se pode fazer uma análise sobre a variação dos preços dos produtos com o *Mark-up* proposto.



Nota-se que com o uso do *Mark-up* proposto a variação de preço fica dentro do intervalo de que a empresa tem como referência do preço praticado no mercado, conseqüentemente com o aumento nos preços os produtos ainda terão preços dentro do limite imposto pelo mercado.

#### **4.6 Considerações Sobre a Seção**

O objetivo proposto por essa seção do trabalho de analisar o processo de formação dos preços de venda dos produtos da empresa com base no *Mark-up* utilizado sobre o custo dos produtos foi atingido. A empresa, objeto do estudo, atualmente utiliza um *Mark-up* que não satisfaz os objetivos de rentabilidade assumidos pelos gestores. O uso do atual *Mark-up* diminui os ganhos da empresa podendo limitar alguns decisões gerenciais de investimento. Com o uso do *Mark-up* proposto pelo estudo que foi recalculado com base nos custos operacionais da empresa e com o percentual de 8% de margem de lucro, a empresa teria um aumento significativo no seu lucro líquido e os seus produtos continuariam de acordo com o valor imposto pela concorrência, chegando, assim, a um resultado mais atrativo para a empresa.

## CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou apresentar a contribuição da contabilidade de custos como uma importante ferramenta na formação de preços. Por meio de uma pesquisa aplicada em uma empresa de varejo de autopeças em Fortaleza. Foi feita uma análise na maneira de precificação que a empresa utiliza e sua real necessidade com relação aos seus resultados. Teve como objetivo verificar se o *Mark-up* utilizado pela empresa condizia com os resultados esperados pelos gestores. Também foi objetivo desse trabalho analisar a variação do preço do produto com o uso do novo *Mark-up* em relação ao praticado com a concorrência.

Com a pesquisa pode-se observar que a empresa não mantém uma contabilidade de custos que auxilie a formação do preço de venda, facilitando a diminuição do lucro auferido pela empresa. O *Mark-up* definido pela empresa no ato de sua formação ficou congelado e não se desenvolveu de acordo com os custos, tornando obsoleto e ineficaz para as metas de lucro e retorno definidas pela administração. Logo, o lucro líquido apresentou-se cerca de 102% menor do que a projeção feita com o auxílio dos custos.

Pode-se concluir que um sistema de precificação fundamentado em técnicas corretas e eficazes é um diferencial para uma empresa. Logo, uma contabilidade de custos bem organizada e desenvolvida, auxilia a empresa nas decisões gerenciais tal como a precificação dos produtos. No quadro de variação de *Mark-up* é apresentada a defasagem do índice do *Mark-up* multiplicador utilizado pela empresa em estudo, assim como o percentual de lucro líquido que a empresa poderia faturar com o uso adequado de uma ferramenta de formação do preço de venda dos produtos.

Com o uso do índice multiplicador proposto pelo estudo, a empresa teria um aumento no lucro líquido apurado, conseqüentemente, um alargamento na margem de contribuição, que é o valor que irá contribuir para a absorção dos custos fixos da empresa, e uma redução do ponto de equilíbrio que contribui para aprovação de possíveis projetos de descontos e redução dos preços.

Após esse estudo a autopeças possui subsídios para aprovação de um novo índice multiplicador do *Mark-up*, possibilitando uma maximização nos lucros.

## REFERÊNCIAS

- BERNARDI, L. A. **Política e Formação de Preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2004.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GOMES MACHADO, D.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Universo Contábil**. Universidade Regional de Blumenau. Blumenau, v. 2, n. 1, p. 43-60, jan-abr, 2006.
- GRZESZESZYN, G. Contabilidade gerencial estratégica: conceito e caracterização. **Revista Capital Científico do Centro de Ciências Sociais Aplicadas**. [S. l.]. v. 3, n. 1, jan – dez, 2005.
- NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 3. ed. rev. amp. São Paulo, SP: Atlas, 1996.
- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003.
- MARTINS, G. A. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 1999.
- SANTOS, J. J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**. 4. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2005.
- WERNKE, R. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2004.
- SANTOS, J. J. **Formação de Preços e do Lucro**. 3. Ed São Paulo, SP: Atlas, 2001.
- GRRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. Ed. LTC editor.
- HANSEN, Don r.; MOWEN, Maryanne M. 3. Ed. Pioneira: Thomson Learning
- ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Formação de Preços: Aspectos Mercadológicos, Tributários e Financeiros, para Pequenas e Médias Empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

WARREN; REEVE; FESS. **Contabilidade Gerencial**. Trad. Andre O. D. Castro. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

BEUREN. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 1<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 1999.

REVISTA ELETRONICA WEBMOTORS, São Paulo, Disponível em: <http://revista.webmotors.com.br/mercado/vendas-globais/1334081704587> . Acesso em: 03 de Janeiro de 2013.

DESEMPENHO SETOR DE AUTOPEÇAS, Sindipeças, Abril, 2012. Revista Eletrônica Permanente. Disponível em: [http://www.sindipecas.org.br/arquivos/Desempenho\\_Autopecas\\_2012.pdf](http://www.sindipecas.org.br/arquivos/Desempenho_Autopecas_2012.pdf) . Acesso em: 04 de janeiro de 2013