

ABORDAGEM DE MÉTODO DE CUSTEIO E PRECIFICAÇÃO DE PRODUTOS EM EMPRESA DE FABRICAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE TINTAS

Glenia Rodrigues Pinheiro (UFC)
glenia.pinheiro@gmail.com

Lívia Rodrigues Barreto (UFC)
liviarodriguesbarreto@gmail.com

Clerton Bruno Pereira Sampaio (UFC)
clertonbruno@gmail.com

MAXWEEL VERAS RODRIGUES (UFC)
maxweelveras@gmail.com

Nathalya Raquel Nobre Oliveira (UFC)
nathalyanobre@yahoo.com.br



A fim de maximizar os resultados e a competitividade das organizações é fundamental um sistema de precificação e custeamento que leve em consideração o ambiente competitivo e as estratégias adotadas pela empresa. O presente estudo faz uma análise detalhada dos custos de uma empresa do ramo de fabricação e comercialização de tintas, texturas e massas utilizando os custos por absorção e variável. A partir da análise da estratégia da empresa, do ambiente externo e de uma pesquisa sobre os principais tipos de precificação, o mesmo estabelece qual a melhor metodologia para a formação de preços a ser adotada, faz o cálculo desta precificação para três dos principais produtos produzidos pela empresa e realiza um comparativo com a metodologia sugerida pela empresa. Ao final do estudo, foi possível constatar a importância da análise do ambiente externo e da situação da empresa, bem de um estudo dos custos para uma correta precificação e entendimento da realidade competitiva de uma empresa.

Palavras-chaves: precificação, método de custeio, empresa de fabricação de tinta

1. Introdução

A sociedade atual está inserida no contexto onde o mercado é cada vez mais competitivo, as tecnologias seguem constantemente aprimoradas e os consumidores mais exigentes e melhor informados, o que permite uma busca mais acurada de preços e informações sobre qualidade dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas.

Antigamente, as empresas estabeleciam os preços de venda de seus produtos baseados no lucro que desejava obter. No entanto, esse cenário foi se alterando ao longo do tempo, pois a sociedade e as leis de mercado passaram a ser regidas pela competitividade. Hoje em dia, na maioria dos casos, o preço de venda é determinado pelo mercado, logo para aumentar a lucratividade, a empresa deve reduzir seus custos de produção.

Em linhas gerais, os consumidores são atraídos por preços mais baixos e qualidade mais elevada, fazendo um julgamento do custo benefício destes dois fatores. Já os produtores procuram meios de aumentar a sua rentabilidade reduzindo custos de produção, mantendo preços competitivos e participação de mercado para elevação do lucro. A oferta e a demanda são balizadas por essas duas forças, além da própria concorrência. Como afirma Hansen e Mowen (2001) “Quando tudo o mais permanecer constante, o cliente comprará mais a um preço mais baixo e menos a um preço mais alto”.

Nesse contexto, a correta formação do preço de venda pode ser fator crucial para que a empresa se mantenha competitiva. No entanto, antes da formação de preço, faz-se necessário um estudo dos custos da empresa e do valor percebido pelo mercado, pois são eles que estabelecerão as diretrizes dos preços aplicáveis pela empresa. Bruni (2006) explica que antes de ser definido o preço, “a empresa deve definir o que irá ofertar, em quais gastos incorrerá, e como será a percepção do mercado.”.

Dessa forma, o estudo dos custos e despesas de uma empresa se tornou fundamental para que os objetivos de lucratividade fossem alcançados e para que a empresa possa tomar decisões gerenciais mais assertivas. Assim, a empresa deve ter domínio sobre todos os gastos incorridos para fabricação e comercialização de seus produtos.

A partir dos dados reais de uma empresa de fabricação e comercialização de tintas, texturas e massas, o presente estudo simula dois métodos de precificação e custeio e realiza uma análise detalhada das vantagens e desvantagens de cada método de custeio e precificação, bem como suas implicações à tomada de decisões gerenciais da empresa, tendo em mente a realidade desta.

2. Fundamentação teórica

2.1. Produção de tintas

A indústria de tinta produz uma elevada gama de produtos de uso e desempenho específico e, em virtude disso, utiliza um grande número de matérias-primas. A correta identificação dos insumos, bem como dos processos de fabricação são importantes para o correto custeamento dos produtos. A saber, as etapas de fabricação de tintas, texturas e massas envolvem as seguintes operações físicas: mistura, dispersão, completagem, filtração e envase. E, operação de conversão química na produção dos componentes das tintas.

É importante ressaltar também que o processo de produção de tintas, texturas e massas é realizado em escala na indústria em questão, e se utiliza uma produção de 500 Kg de matéria-

prima por processo. Depois de produzido, o conteúdo é distribuído nas embalagens, formando o produto final.

2.2. Precificação:

Para começar o estudo, definiu-se o ato de precificar, que, segundo Cimatti (2009), é “pensar e agir de uma maneira estratégica como uma tática para se calcular os preços de venda, pois esta é a alma do negócio e só assim podemos descobrir o que o nosso Cliente espera de um produto e, conseqüentemente, quanto ele está disposto a pagar”.

A evolução da sociedade implicou o progresso no modo de tratar os preços e no processo de precificação:

[...] foram necessárias crises financeiras nas empresas para que se procurassem alternativas, como redução de fatia de mercado e aumento no preço de venda, para aumento da rentabilidade. Até lá, o setor financeiro que formatava o preço de mercado, observando-se somente os custos relevantes, e não o setor de *marketing* como atualmente é feito. (NAGLE; HOLDEN, 2003 apud COSTA; FERREIRA; SAIRAIVA JUNIOR, 2010).

A complexidade na determinação do preço de venda se deve à quantidade de fatores envolvidos no processo de precificação. Bernardi (2007) descreve a dificuldade na definição do preço de venda: “O número de variáveis qualitativas e quantitativas, incertezas, probabilidades e eventos a considerar e ponderar, para a sua definição, é extenso, abrangendo aspectos internos e externos, interdependências e interações sistêmicas, por vezes caóticas.”

Beulke e Bertó (2009) ressaltam ainda que, à parte das técnicas tangíveis de precificação de um serviço ou produto, é válido ressaltar os aspectos intangíveis e de grande impacto. Assim, não é aconselhável uma formação de preços baseada única e exclusivamente nos custos envolvidos e no resultado almejado, apesar de que um resultado dentro do esperado é decisivo no cumprimento da estratégia da empresa. Alguns fatores intangíveis, sobretudo ambientais à empresa, que afetam o preço:

- Ambiente social, político e econômico;
- Reação de clientes e concorrentes em cada mercado;
- Percepção de valor para o cliente;
- Estrutura de concorrentes possíveis (futuros).

Segundo Souza e Diel (2009), a figura abaixo relaciona as diversas forças, onde o mercado, ou valor percebido pelo cliente, representa o teto do preço, aí inclusos tributos, taxas e inadimplência. O porão representa os custos e despesas fixas, bem como o custo variável unitário. O espaço entre o teto e o porão concebe o espaço para negociação e aferição do preço, limitado pelos custos da empresa e pela percepção do mercado.

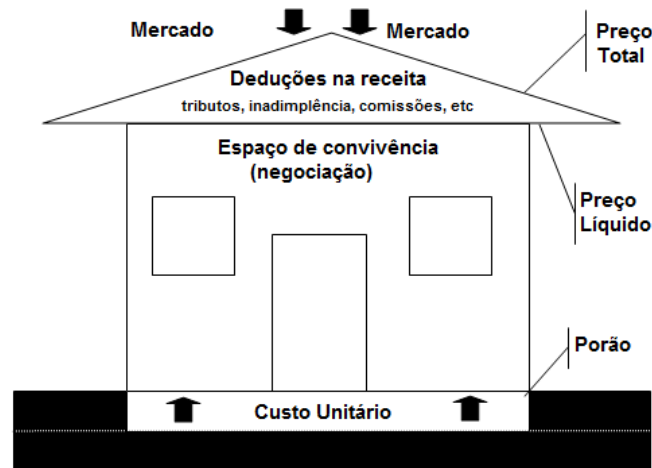


Figura 1 – Metáfora da casa do Preço – elementos e limites na determinação do preço.
Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009, pag. 285)

Um conhecimento amplo do mercado e dos custos internos da empresa são fatores decisivos na precificação de produtos e serviços. Pindyck e Rubinfeld (2002), ao definirem a Teoria do Consumidor, consideram que, além de bem conhecer seu produto, é preciso procurar entender como cada mercado e cada cliente o percebem, e como este contribuirá na maximização do próprio bem-estar.

2.2.1. Métodos de precificação

Há diversas metodologias para se realizar a precificação, e a metodologia adequada que deve ser escolhida com base na estratégia adotada pela empresa e, como afirmam Souza e Diehl (2009), “o gestor deve avaliar os benefícios e limitações de cada metodologia”.

Dentre os métodos de formação de preço mais difundidos estão: preço de retorno desejado, preço de valor, *mark-up* e preço de mercado. Este estudo está concentrado nos dois últimos, objetos de análise.

2.2.1.1 Preço de retorno desejado

Pelo método de retorno desejado ou retorno-alvo a empresa irá determinar o preço que fornece o retorno desejado do investimento. Segundo Souza e Diehl (2009): “O método do retorno-alvo visa estabelecer o preço considerando um retorno esperado para o investimento realizado. Para isso, é calculado um adicional sobre os custos que recupere o capital investido”.

O preço de retorno desejado é calculado a partir do resultado que a empresa precisa obter quando a partir de então ela trabalhará para minimizar seus custos e calcular o preço.

2.2.1.2 Preço de valor

O método do preço de valor envolve algumas variáveis como qualidade, percepção, necessidades. Segundo Bernardi (2007): “Nesse método a empresa busca capitalizar o valor, a partir do piso, o que é coerente com percepção de valor e o posicionamento do produto”.

2.2.1.3 *Mark-up*

O *mark-up* é um marcador que pode ser acrescido ou multiplicado ao custo de forma a suprir custos, despesas, impostos e ainda gerar lucro. A operação entre o custo e o *mark-up* pode variar entre autores, mas tem representatividade inalterada.

É um método básico e elementar no qual, com base na estrutura de custos e despesas e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador, formando-se o preço. Dessa forma, o preço cobrirá todos os custos, despesas, impostos e terá como residual o lucro das vendas desejado. (BERNARDI, 2007).

É o método mais comum e utilizado no que se refere principalmente a pequenas e médias empresas, e que dá enfoque ao setor produtivo e seus custos incorridos. Seu uso é reflexo de uma acomodação gerada pela facilidade de aplicação e histórico de incentivo do preço em função do custo, entre o período de 1965 a 1990 no Brasil.

Sob o enfoque decisório, ele foi de certa forma, em nosso país, incentivado e oficializado entre o período de 1965 e 1990, pelo controle governamental dos preços, por intermédio de diversos órgãos, com destaque especial para o CIP. (BEULKE; BERTÓ, 2009).

2.2.1.4 Preço de Mercado

O método do preço de mercado tem como base fundamental a prática da concorrência, no qual se estabelece o preço através dos praticados no mercado.

Souza e Diehl (2009) afirmam que “o método do preço de mercado usa o conhecimento coletivo dos diversos vendedores (concorrentes) como ponto de partida para o estabelecimento dos preços. Ele parte do preço médio ou típico praticado pelos concorrentes mais próximos.”.

Em sequência, a empresa procura estruturar os custos e os resultados contidos no preço definido, utilizando o Custeio Meta. Segundo Eliseu Martins (2008): “O Custeio-Alvo ou Custeio Meta é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se [*sic*] que é o custo definido de fora para dentro.”.

2.3. Sistemas de Custeio

2.3.1. Custeio Integral

Existem várias metodologias que podem ser utilizadas para o custeamento de produtos e serviços. A escolha do sistema de custeio ocorre com base na finalidade específica. Para o presente estudo serão analisados o sistema de custeio integral e o sistema de custeio variável.

O sistema de custeio por absorção ou custeio integral engloba para o cálculo do custo de fabricação de um produto todos os custos relativos ao processo de fabricação, podendo ser diretos ou indiretos. Esses são deduzidos da receita de venda, obtendo-se o lucro bruto. Retirando as despesas operacionais, encontra-se o lucro líquido da empresa. Assim, para esse sistema só as despesas constituirão o resultado do exercício.

O custeio por absorção atribui todos os custos de manufatura, materiais diretos, mão-de-obra direta, CIF [Custos Indiretos de Fabricação] variáveis e uma parte dos CIF fixos para cada unidade de produto. Dessa maneira, cada unidade de produto absorve alguns dos CIF fixos da fábrica além dos custos variáveis incorridos para manufaturá-lo. (HANSEN, 2001)

No entanto, como o uso do custeio integral utiliza bases de rateio algumas vezes arbitrárias, os resultados obtidos podem ocasionar valores diferentes dos reais, além da possibilidade de se atribuir os custos que serão pagos hoje, a produtos que serão estocados. Dessa forma, este sistema não é adequado para se tomar decisões gerenciais. Conforme afirma Hansen (2001) listando algumas desvantagens desse modelo: “Primeiro, os gestores podem retirar alguns dos custos do período atual da demonstração de resultado ao produzir para estoque. Segundo, o formato do custeio por absorção não é útil para tomadas de decisões”.

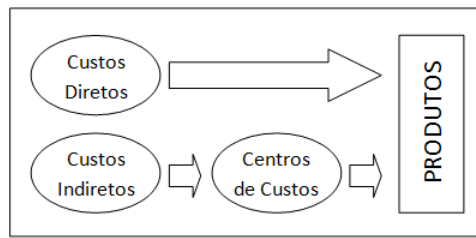


Figura 2 - Modelo de Custeio Integral. (SOUZA, 2007)

O modelo de custeio por absorção é hoje o recomendado pela legislação brasileira, atendendo à Lei nº 6.404/76 do Código Civil Brasileiro, conhecida como Lei das Sociedades por Ações.

Segundo Souza (2007) “O custeio por absorção foi projetado para monitorar a eficiência de processos e, portanto, não se deve tentar extrair dele informações para a gestão de ganhos (negociação, alavancagem de produtos, formação de preços, etc...)”.

2.3.2. Custeio Variável

O sistema de custeio direto ou variável leva em consideração os custos variáveis para o cálculo do custo de fabricação total, dessa forma, variam em função do volume produzido. Segundo Hansen (2001): “O custeio variável atribui apenas os custos variáveis de manufatura em nível de unidade ao produto; esses custos incluem os materiais diretos, a mão-de-obra direta e os CIF variáveis.”.

Esse sistema de custeio considera os custos indiretos como despesas, por isso não integram o custo de produção, e são imputados no resultado do período em que ocorrem. De acordo com Ribeiro (2009): “A lógica do sistema concentra-se no fato de que os custos indiretos, por independermos do volume de fabricação, representam gastos fixos que se repetem em todos os meses e são necessários para a operacionalização normal da empresa”.

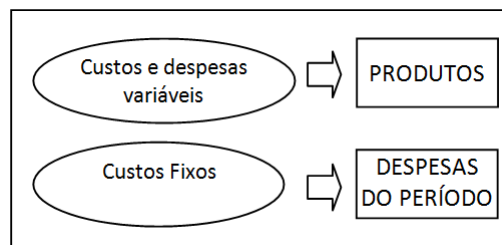


Figura 3 - Modelo de Custeio Direto (SOUZA, 2007)

Esse método aloca todos os custos variáveis e despesas variáveis para serem deduzidos da receita de venda, mesmo que não façam parte do custo de produção, resultando na margem de contribuição. Em seguida, retiram-se os custos e despesas fixas da empresa obtendo-se o lucro líquido.

Como no sistema de custeio variável não ocorre a prática do rateio, ele fornece dados relativos ao desempenho e é bastante útil para fins gerenciais no tocante a tomada de decisões. No entanto, não é admitido seu uso para efeito contábil e fiscal. Segundo, Ribeiro (2009): “Por contemplar apenas parte dos custos incorridos na fabricação, esse sistema não é aceito pelo Fisco para direcionar a contabilização dos custos incorridos aos produtos. A inclusão da carga de custos indiretos juntamente com as despesas onera o resultado”.

Esse tipo de custeio é fundamental, pois determina quais produtos contribuem mais para a lucratividade, os quais devem ter suas vendas incentivadas, proporcionando maior rentabilidade.

3. Metodologia

O estudo consiste na análise da estratégia e dos custos de uma empresa no ramo de industrialização e comercialização de tintas, texturas e massas para definir o melhor preço de venda a ser adotado pela mesma e realizar uma comparação entre o modelo proposto e o modelo sugerido pela empresa.

Para a realização das análises, seguiram-se os passos: investigar a estratégia da empresa, definir a metodologia de custeamento e precificação, realizar o custeamento, realizar a precificação e elaborar as demonstrações do resultado do exercício (DRE), dos produtos analisados.

Para esse estudo foram utilizados três produtos da empresa em questão: Textura Acrílica Branco Neve, Massa Acrílica e Tinta Acrílica Branco Neve. A avaliação dos custos desses três produtos foi dividida em duas categorias: latão e galão.

3.1. Investigação da estratégia da empresa

Souza e Diel (2009) assim relacionam a interação entre preço e estratégia: “A estratégia trata da relação da organização com seu meio ambiente e com as condições existentes.”. Ao analisar a estratégia da empresa, concluiu-se que esta pretendia se colocar no mercado com um preço médio de seus principais concorrentes. Não há um direcionamento claro de estratégia de diferenciação ou liderança em custos. Deseja-se ter uma rentabilidade razoável, mas manter um preço competitivo.

3.2. Definição da metodologia de custeamento e precificação a serem adotadas

Com base na estratégia da empresa e no tipo de negócio da mesma, determina-se a metodologia a ser empregada para o custeamento e precificação dos seus produtos, ponderando pontos positivos e negativos de cada modelo, e escolhendo aquele que melhor se adequa à realidade da empresa. A empresa em questão solicitou que fosse feito o custeamento integral com precificação por *mark-up*.

Considerando que a empresa deseja se posicionar no mercado com um preço competitivo perante seus principais concorrentes em qualidade, e que o mercado de tintas, texturas e massas é caracterizado cada vez mais pela exigência do consumidor e pelo aumento da concorrência, sugere-se que seja realizada a precificação com base nos principais concorrentes diretos, ou seja, precificação por preço de mercado.

Segundo a Associação Brasileira dos Fabricantes de Tintas (Abrafati), os negócios permanecerão evoluindo tanto em volume como em faturamento. O fator que alimenta essa expectativa é o desempenho da construção civil. Dessa forma, a precificação adequada se torna ainda mais importante para o posicionamento da empresa no mercado. Além disso, é fundamental considerar não só os fabricantes de tintas como concorrentes, deve-se verificar também o aparecimento de produtos substitutos, como o papel de parede.

Sugere-se ainda que seja realizado o custeamento variável, pois este fornecerá mais informações gerenciais sobre os principais produtos a serem comercializados, aqueles que possuem maior margem de contribuição, facilitando a adoção de estratégias de marketing que favoreçam a venda dos mesmos, restituindo mais rapidamente custos e despesas fixas e ainda gerando lucro.

3.3. Realizar custeamento

Para realizar o custeamento integral e o custeamento variável, primeiramente, classificaram-se os gastos da organização em custos fixos e variáveis e despesas fixas e variáveis.

As tabelas 1 e 2 abaixo deixam claro como foi realizada a classificação de custos e despesas para o custeio variável e para o custeio por absorção:

Custos Variáveis – CV	Despesas Variáveis – DV
Mão de obra da produção – MOD	Comissão de vendedores
Horas extras da produção – MOD	
Energia elétrica da produção – CIF	Despesas Fixas – DF
Embalagens – MD	Energia elétrica da administração
Matéria prima – MD	Aluguel do escritório
Etiquetas – MD	Salários dos setores administrativos
	Demais despesas administrativas
Custos Fixos – CF	Despesas com veículos
Aluguel da produção – CIF	Despesas comerciais
Manutenção das máquinas – CIF	Frete sobre venda

Tabela 1: Divisão dos gastos em custos e despesas fixos e variáveis

Fonte: Autor

Custos Diretos – CD	Despesas
Mão de obra da produção – MOD	Comissão de vendedores – DV
Horas extras da produção – MOD	Energia elétrica da administração
Embalagens – MD	Aluguel do escritório
Matéria prima – MD	Salários dos setores administrativos
Etiquetas – MD	Demais despesas administrativas
Custos Indiretos – CI	Despesas com veículos
Energia elétrica da produção – CIF	Despesas comerciais
Aluguel da produção – CIF	Frete sobre venda
Manutenção das máquinas – CIF	

Tabela 2: Divisão dos gastos em custos diretos e indiretos e despesas

Fonte: Autor

As variáveis utilizadas para compor a base de cálculo dos custos da empresa podem ser detalhadas da seguinte forma:

- Custo do material direto (MD) – custo direto variável: para cada produto analisado foi feito um levantamento da matéria-prima utilizada, da quantidade necessária a sua fabricação em quilos ou litros (Q_{util}), do valor da nota fiscal (VNF), dos tributos recuperáveis ($trib_{rec}$) e calculada a perda média normal (Perda) do processo produtivo. Calculou-se o custo do material tendo por base o processo produtivo, caracterizado por bateladas (quilogramas de produtos processados por vez). Após esse cálculo, adicionadas as perdas, calculou-se o valor da matéria prima para cada produto com base na quantidade do produto ($Q_{produto}$). Após isso, foram adicionados os custos da embalagem (C_{emb}) e das etiquetas (C_{eti}), resultando no material utilizado para produção do produto, sujeito a fórmula que se segue:

$$MD = \frac{\sum VNF * (1 - \%trib_{rec}) * Q_{util}}{\sum Q_{util} * (1 - \%Perda)} * Q_{produto} + C_{emb} + C_{eti}$$

- Custo de mão-de-obra direta (MOD): para a formação do custo da MOD foram levados em consideração os salários dos funcionários da produção (Sal), benefícios (Ben), encargos

(Enc), a quantidade de funcionário em cada função (q_{func}), dias efetivos de trabalho (D_{trab}), quantidade de horas trabalhadas por dia (h/d), quantidade de matéria beneficiada por processo (Q_{ben}), tempo de duração de cada processo (t_{proc}), segundo a fórmula abaixo:

$$MOD = \sum_{produção} \left(\frac{(Sal + Ben + Enc) * q_{func} * t_{proc}}{D_{trab} * h/d} \right) * Q_{produto}$$

- Custo indireto de fabricação fixo (CIFI): No custeio integral, adotou-se como critério de rateio para o aluguel as áreas dos setores produtivos e administrativos, os últimos foram considerados despesas, e para a manutenção, somaram-se os gastos e o rateio foi efetuado com base no tempo de preparo. Para o cálculo do aluguel, foram considerados o valor total do aluguel ($P_{aluguel}$), a área total ocupada pela fábrica (Área total) e a área do setor (A_{setor}), segundo a fórmula abaixo. Já para a manutenção, verificou-se o valor gasto com as matérias primas utilizadas, avaliando preço (P_{mp}) e a quantidade utilizada (Q_{util}), como segue na fórmula abaixo.

$$Aluguel = \sum_{produção} \left(\frac{\left(\frac{P_{aluguel} * A_{setor}}{Área\ total} \right) * t_{proc}}{D_{trab} * h/d} \right) * Q_{produto}$$

$$Manutenção = \sum_{\substack{Materiais \\ utilizados}} \frac{P_{mp} * Q_{util} * t_{proc}}{D_{trab} * h/d} * Q_{produto}$$

- Custo indireto de fabricação variável (CIVV): Calculou-se a energia total gasta (E_{total}), o percentual consumido em cada um dos setores produtivos ($\%E_{setor}$), culminando nos cálculos efetuados segundo a fórmula abaixo:

$$Energia\ Elétrica = \sum_{\substack{setores \\ envolvidos}} \frac{E_{total} * \%E_{setor} * t_{proc}}{D_{trab} * h/d} * Q_{produto}$$

- Despesas fixas (DF): para cálculo das despesas fixas realizou-se um levantamento minucioso de todos os gastos envolvidos nos setores de suporte à produção, que englobam as despesas administrativas (D_{adm}), despesas comerciais (D_{com}), despesas com veículos (D_{veic}) e despesas com frete para venda (D_{frete}).

$$DF = D_{adm} + D_{com} + D_{veic} + D_{frete}$$

- Despesas variáveis (DV): levou-se em consideração a porcentagem da comissão dos vendedores ($\%CV$) sobre a receita de venda líquida (RVL).

$$DV = \%CV * RVL$$

No custeio direto para a formação do custo do produto produzido (CPPv) somou-se o custo do material direto, o custo da mão-de-obra direta e o custo indireto de fabricação variável. E, no custeio por absorção para a formação do custo do produto produzido (CPPa) levou em consideração o custo do material direto, o custo da mão-de-obra direta, o custo indireto de fabricação fixo e variável.

$$CPP_v = MD + MOD + CIFV$$

$$CPP_a = MD + MOD + CIFF + CIFV$$

A partir dos procedimentos acima descritos, seguem os resultados do passo acima:

Textura Acrílica Branco Neve						
	MD	MOD	CIFV	CIFF	CPPv	CPPa
Latão	28,496	5,449	0,269	0,116	34,213	34,329
Galão	6,531	1,144	0,056	0,024	7,732	7,756
Massa Acrílica						
	MD	MOD	CIFV	CIFF	CPPv	CPPa
Latão	30,073	5,449	0,269	0,116	35,790	35,906
Galão	6,931	1,181	0,058	0,025	8,170	8,195
Tinta Acrílica Branco Neve						
	MD	MOD	CIFV	CIFF	CPPv	CPPa
Latão	30,480	3,873	0,163	0,087	34,515	34,602
Galão	7,352	0,775	0,033	0,017	8,159	8,177

Tabela 3: Resultado dos custos variável e por absorção

Fonte: Autor

3.4. Realizar a precificação

A precificação solicitada pela empresa utiliza a metodologia de *mark-up*. Para que a precificação pudesse ser realizada, tomou-se como base o CPPa calculado acima, adicionado às despesas fixas unitárias (DFu). Estas foram rateadas a partir das despesas fixas totais (DF) com base no tempo de preparo e quantidade produzida, formando assim o custo unitário (C_{unit}) de cada produto. Em seguida, foi estabelecida junto à empresa a margem de lucro (%ML) desejada e listados todos os percentuais relativos à inadimplência, impostos e taxas (%ITV). De posse dessas informações, e por meio das fórmulas abaixo, foi possível calcular o preço de venda unitário (PVu).

$$DFu = \frac{DF}{D_{trab} * h/d * t_{proc}} * Q_{prod}$$

$$C_{unit} = CPPa + DFu$$

$$PVu_{Markup} = C_{unit} / (1 - \%ML - \%ITV - \%DV)$$

O modelo de precificação sugerido, como antecipado, é o método de preço de mercado. Para calcular o preço por esse método, primeiramente listou-se os cinco principais concorrentes ($q_{concorrentes}$) da empresa estudada e, em seguida, foram verificados os preços adotados por estes ($P_{concorrentes}$) para os produtos em análise. O processo foi finalizado calculando o preço médio praticado pelos concorrentes, como as fórmulas abaixo:

$$PVu_{p.mercado} = \frac{\sum_n P_{concorrentes}}{q_{concorrentes}}$$

Como resultado dos procedimentos acima, obteve-se os seguintes resultados:

Textura Acrílica Branco Neve					
	CPPa	DFu	PVu (markup)	CPPv	PVu (p.mercado)
Latão	34,329	12,961	84,448	34,213	72,149
Galão	7,756	2,722	18,711	7,732	24,750

Massa Acrílica					
	CPPa	DFu	PVu (markup)	CPPv	PVu (p.mercado)
Latão	35,906	8,461	79,228	35,790	77,375
Galão	8,195	1,833	17,908	8,170	15,740

Tinta Acrílica Branco Neve					
	CPPa	DFu	PVu (markup)	CPPv	PVu (p.mercado)
Latão	34,602	10,343	80,259	34,515	95,511
Galão	8,177	2,069	18,295	8,159	49,165

Tabela 4: Resultado das precificações por mark-up a partir do custeio por absorção e preço de mercado
 Fonte: Autor

3.5. Demonstração do Resultado do Exercício – DRE

Finalizando a metodologia proposta, para cada produto foi elaborada a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) segundo os dois métodos de custeio em estudo. Este passo objetiva através do custeio variável, o conhecimento do produto que possui maior margem de contribuição unitária (MCu) e maior lucro líquido unitário (LLu). Visa também, através do custeio por absorção encontrar o lucro bruto unitário (LBU) e o lucro líquido unitário, permitindo uma análise comparativa entre os dois métodos de custeio e precificação.

Para efeito didático, os custos fixos e as despesas fixas foram rateados de acordo com o tempo de processamento e a quantidade produzida de cada produto. Dessa forma, as tabelas abaixo retratam as DRE's dos três produtos analisados pelo custeio por absorção e variável.

Custeio por Absorção							
		Textura Acrílica		Massa Acrílica		Tinta Acrílica	
		Latão	Galão	Latão	Galão	Latão	Galão
(=)	PVu	84,448	18,711	79,228	17,908	80,259	18,295
(-)	ITV	24,490	5,426	22,976	5,193	23,275	5,306
(=)	PVL	59,958	13,285	56,252	12,715	56,984	12,989
(-)	CPPu	34,329	7,756	35,906	8,195	34,602	8,177
(=)	LBU	25,629	5,529	20,346	4,520	22,382	4,812
(-)	D	17,183	3,658	12,422	2,728	14,356	2,984
(=)	LLu	8,446	1,871	7,923	1,791	8,026	1,829

Tabela 5: DRE aplicando a metodologia do custeio por absorção
 Fonte: Autor

Custeio Variável							
		Textura Acrílica		Massa Acrílica		Tinta Acrílica	
		Latão	Galão	Latão	Galão	Latão	Galão
(=)	PV	72,149	24,750	77,375	15,740	95,511	49,165
(-)	ITV	20,923	7,178	22,439	4,565	27,698	14,258
(=)	PVL	51,226	17,573	54,936	11,175	67,813	34,907
(-)	CPPv	34,213	7,732	35,790	8,170	34,515	8,159
(-)	DV	3,607	1,238	3,869	0,787	4,776	2,458
(=)	MCu	13,405	8,603	15,278	2,218	28,522	24,290
(-)	CF	0,116	0,024	0,116	0,025	0,087	0,017
(-)	DF	12,961	2,722	8,461	1,833	10,343	2,069
(=)	LLu	0,328	5,857	6,701	0,360	18,092	22,204

Tabela 6: DRE aplicando a metodologia do custeio variável
 Fonte: Autor

Devido às diferenças de abordagem dos custos e despesas entre os métodos, podemos

observar que os resultados do LLu para todos os produtos apresentaram-se discrepantes, mascarando a verdadeira contribuição dos produtos. Assim, uma gestão que se baseia somente no custeio por absorção poderia reduzir a produção do galão de tinta acrílica, quanto na verdade este é o produto com segunda maior margem de contribuição, e por isso, deveria ter sua produção e venda incentivadas.

4. Análise dos resultados

O método proposto de precificação por meio do preço de mercado verificou-se satisfatório, pois a empresa obteve um preço de venda competitivo frente aos seus potenciais concorrentes. Dessa forma, a precificação sugerida vai ao encontro da estratégia objetivada pela empresa, que pretende manter os preços de venda dentro da média do mercado.

Utilizando o *mark-up* como forma de precificação, a empresa apresenta um preço de venda muito acima dos seus concorrentes tratando-se da textura acrílica branco neve e da massa acrílica. Esse preço bastante superior ao do mercado faz com que a empresa perda competitividade em relação aos seus concorrentes. Logo, se a empresa adotar o método proposto de precificação, esta poderá conquistar uma parte maior no mercado de fabricação e comercialização de tintas.

Com a utilização do preço médio de mercado como forma de precificação, observa-se que a empresa passou a ter um preço de venda equivalente ao do mercado, aumentando a competitividade. Observa-se no gráfico abaixo a diferença entre o preço de venda utilizando os dois métodos de precificação em estudo, para cada um dos produtos analisados.

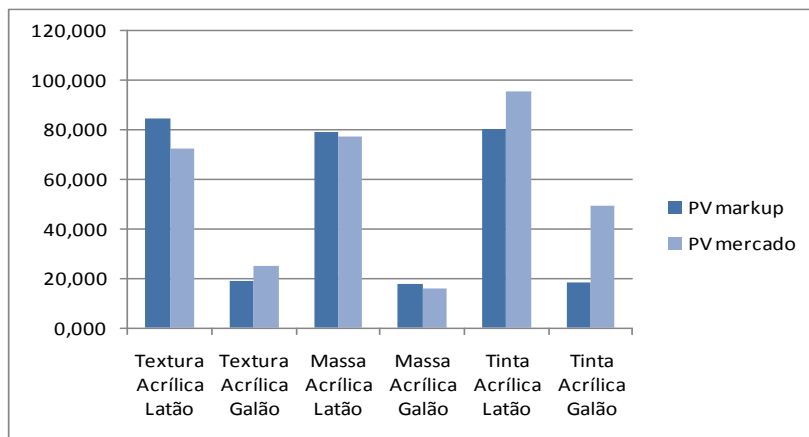


Gráfico 1: Comparação entre o preço de venda pelo método do *mark-up* e do preço médio de mercado
 Fonte: Autor

Além disso, observa-se que o preço de venda da tinta acrílica branco neve se encontra bastante abaixo do preço de mercado utilizando o *mark-up* como método de precificação, o que vai de encontro a estratégia da empresa. Vale ressaltar que com um preço de venda maior ou adequado ao preço de mercado, a empresa poderia ter uma receita maior e, portanto, obter uma maior lucratividade.

A partir da amostra utilizada, observa-se que o produto tinta acrílica branco neve tem maior margem de contribuição unitária, cooperando para uma maior lucratividade da empresa. Isso revela que a empresa deve adotar estratégias a fim de incentivar a venda deste produto, proporcionando maior rentabilidade.

A empresa pode utilizar as informações obtidas através do custeio direto para tomar decisões gerenciais com maior assertividade, como qual produto deve produzir mais ou qual deve deixar de produzir. Essa análise permite ainda identificar quais produtos a empresa deve

trabalhar primeiro a fim de reduzir os custos para aumentar a margem de contribuição e se manter competitiva.

Através da DRE elaborada utilizando o custeio variável, pode-se ainda obter informações acerca da geração ou não de lucro por cada produto e de qual produto gera maior lucro líquido unitário. Pode-se comprovar através do gráfico abaixo a diferença entre a margem de contribuição unitária e o lucro líquido unitário obtido pela empresa utilizando o método de custeio variável.

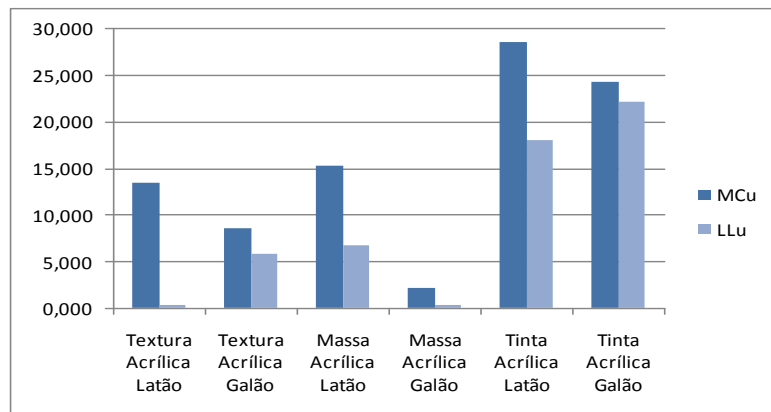


Gráfico 2: Análise da margem de contribuição e do lucro líquido unitário pelo método do custeio variável
 Fonte: Autor

O custeio por absorção auxilia a empresa a identificar os gastos efetuados ao longo de todo o processo produtivo, além de atender às disposições legais (Federal e Estadual). Entretanto, ele não revela a capacidade ociosa da empresa.

O custeio direto torna-se fundamental pela quantidade e importância das informações transmitidas para a tomada de decisão gerencial. Dessa forma, sugere-se a utilização das duas metodologias, pois estas se complementam, permitindo à empresa uma ampla visão do seu negócio.

5. Conclusão

A motivação do trabalho adveio da ineficiência observada no método de precificação proposto pela empresa em análise. Muitas empresas utilizam o *mark-up* como forma de precificação por ser um método intuitivo e simples, e desprezam as variações do mercado e a própria estratégia da empresa.

Buscou-se, neste ambiente, um completo entendimento dos custos da empresa, demonstrando que os métodos de custeio por absorção e variável são complementares e necessários para a consonância fiscal e gerencial.

O presente estudo finaliza revelando a importância de ser realizada uma precificação com base na estratégia da empresa, fator crucial para o aumento da competitividade, e consequente sucesso de toda organização.

6. Revisão bibliográfica

ASSEF, ROBERTO. *Guia prático da formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários, e financeiros para pequenas e médias empresas.* 11. ed., Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BEULKE, ROLANDO; BERTÓ, DALVIO JOSÉ. *Precificação: sinergia do marketing e das finanças.* São Paulo: Saraiva, 2009.

BERNARDI, LUIZ ANTÔNIO. *Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos.* 3.ed – 2.

reimpr., São Paulo: Atlas, 2007.

BRUNI, ADRIANO LEAL. *A administração de custos, preços e lucros.* Série desvendando as finanças; v. 5, São Paulo: Atlas, 2006.

CIMATTI, LUIZ CARLOS FREIRE. *Administradores.com.br.* 01 de julho de 2009 – Disponível em <<http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/precificacao-i/31530/>> Acesso em 20. Abr. 2011.

COSTA, REINALDO PACHEDO DA; SAIRAIVA JUNIOR, ABRAÃO FREIRES; FERREIRA, HELISSON AKIRA SHIMADA. *Preços, orçamentos e custos industriais.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

HANSEN, DON R. *Gestão de Custos.* tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. 1. ed, São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

MARTINS, ELISEU *Contabilidade de Custos;* 9.ed. – 8.reimpr. – São Paulo: Atlas, 2008.

PADOVEZE, CLÓVIS LUÍS. *Curso básico gerencial de custos.* São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

RIBEIRO, OSNI MOURA. *Contabilidade de custos.* São Paulo: Saraiva, 2009.

SOUZA, ALCEL; CLEMENTE, ADEMIR. *Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas.* São Paulo: Atlas, 2007.

SOUZA, MARCOS ANTÔNIO DE; DIEHL, CARLOS ALBERTO. *Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração.* São Paulo: Atlas, 2009.