

O preço de mercado na formação do custo gerencial de produtos industrializados na indústria frigorífica

Erves Ducati

Resumo:

Este trabalho tem por objetivo demonstrar como um frigorífico de suínos pode gerencialmente compor os custos dos produtos industrializados, sem a utilização dos custos conjuntos distribuídos pela metodologia conhecida e evidenciar mais claramente a formação do preço de venda de seus produtos industrializados. Assim, destaca-se a importância das agroindústrias no mundo globalizado onde o Brasil desponta como grande produtor mundial ao lado dos EUA, Canadá, Alemanha e outros com uma produção de 34 milhões de suínos por ano. Aborda-se em seguida, os conceitos básicos para entendimento deste trabalho, onde se apresenta os conceitos de agroindústria e dos custos conjuntos e as diversas formas de alocá-los aos produtos, além de críticas aos diversos métodos. Posteriormente, trata-se dos custos conjuntos e dos produtos fabricados na agroindústria em estudo, enfatizando-se os produtos ?in natura?, os industrializados e as implicações pertinentes na apuração dos custos de cada um deles e a formação dos preços de venda. Finalmente, apresenta-se uma simulação de como seria o preço de custo de um produto industrializado aplicando-se não os custos de produção, mas sim o preço de mercado como sendo o custo inicial.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios*

O preço de mercado na formação do custo gerencial de produtos industrializados na indústria frigorífica

Erves Ducati (Universidade Federal de Santa Catarina – Brasil) ducati@wavesystem.com.br

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar como um frigorífico de suínos pode gerencialmente compor os custos dos produtos industrializados, sem a utilização dos custos conjuntos distribuídos pela metodologia conhecida e evidenciar mais claramente a formação do preço de venda de seus produtos industrializados. Assim, destaca-se a importância das agroindústrias no mundo globalizado onde o Brasil desponta como grande produtor mundial ao lado dos EUA, Canadá, Alemanha e outros com uma produção de 34 milhões de suínos por ano.

Aborda-se em seguida, os conceitos básicos para entendimento deste trabalho, onde se apresenta os conceitos de agroindústria e dos custos conjuntos e as diversas formas de alocá-los aos produtos, além de críticas aos diversos métodos. Posteriormente, trata-se dos custos conjuntos e dos produtos fabricados na agroindústria em estudo, enfatizando-se os produtos “in natura”, os industrializados e as implicações pertinentes na apuração dos custos de cada um deles e a formação dos preços de venda. Finalmente, apresenta-se uma simulação de como seria o preço de custo de um produto industrializado aplicando-se não os custos de produção, mas sim o preço de mercado como sendo o custo inicial.

Palavras chave: Custo conjunto, produtos conjuntos, agroindústria, frigorífico.

Área Temática: Gestão de Custos nas Empresas Agropecuárias e Agronegócios.

1. Introdução

Invariavelmente as empresas sejam industriais, comerciais ou de serviços valem-se das informações constantes da contabilidade fiscal para aplicá-las no uso gerencial. Muitas empresas, não satisfeitas com as constantes modificações impostas pela legislação brasileira, que traz alteração na forma da contabilidade das empresas, optam por utilizar sistemas próprios, ou criados com a finalidade de dar suporte as decisões gerenciais.

Em algumas situações, como nas empresas que apresentam características de fabricação de co-produtos, depara-se com uma situação muito diferenciada, onde os dados apurados pela contabilidade, principalmente os concernentes a custos, deixam de ter a necessária credibilidade e, portanto, não apresentam valor necessário para a tomada de decisão.

Estas empresas deparam-se com uma situação até, pode-se dizer, esquisita, pois de um lado, elas devem utilizar um critério para alocar os custos conjuntos aos estoques e ao custo dos produtos vendidos, mas por outro lado, sabendo-se que estes critérios são no mínimo enganosos, a empresa não dispõe de informações necessárias, por exemplo, para determinar seu preço de venda. Essa situação acontece em virtude da maneira de como se determina o custo dos produtos conjuntos, visto que são metodologias questionáveis que não permitem a confiabilidade necessária para utilizar custos na formação dos preços de venda. Na maioria

das vezes, os preços de venda são praticados imitando-se a concorrência, ou por aceitação, sem ao menos se ter a certeza, se esta é a melhor política a ser seguida.

Diante destes questionamentos, este trabalho objetiva demonstrar como uma indústria que se caracteriza pela produção de produtos conjuntos poderá, utilizando os preços de venda/mercado dos produtos “*in natura*” apurar os custos de seus produtos industrializados. Efetuou-se para desenvolvimento deste trabalho, uma simulação da apuração do custo de um produto industrializado, a LINGÜIÇA. No entanto, esta metodologia, pode ser aplicada a todos os produtos industrializados que utilizem produtos conjuntos como matéria prima. O enfoque principal deste trabalho está voltado para os produtos industrializados. As agroindústrias, pela peculiaridade da atividade desenvolvida, apresentam com relação a apuração de seus custos industriais, a problemática relacionada ao custo dos produtos conjuntos.

Este trabalho justifica-se pela importância deste ramo de atividade agroindustrial no Brasil e no mundo, pois segundo a ABIPECS (Associação Brasileira da Indústria Produtora e Exportadora de Carne Suína (www.abipecs.com.br em 16/06/2005) no Brasil têm-se atualmente cerca de 200 frigoríficos responsáveis pelo abate de 33,9 milhões de suínos no ano de 2004. A região Sul representa 44,02% do volume abatido. Atualmente os índices de produção e de produtividade brasileiro compara-se aos obtidos nos EUA, Canadá, Dinamarca, Alemanha e Holanda. Do total da produção brasileira 65% é dirigida ao mercado interno em forma de produtos industrializados. Santa Catarina, no ano de 2004, representou 34,11% do abate nacional de suínos, ou seja 11.569.467 cabeças, concentrado em apenas cinco abatedouros com inspeção federal. O Brasil que o 4º maior produtor mundial, tem a expectativa, de produzir 2.732 mil toneladas, o que corresponde a 2,98% da produção mundial.

As exportações brasileiras de carne suína até abril de 2005 representaram 60.046 toneladas apresentando um crescimento de 45% em relação a abril de 2004. As receitas dessas exportações correspondem a US\$ 115,8 milhões, com um crescimento de 106,5% com relação a abril de 2004.

2. Conceitos Básicos

Neste tópico apresentam-se os principais conceitos sobre empresa agroindustrial, produtos conjuntos, métodos de custeamento de produtos conjuntos e de formação de preço de venda.

2.1 A Empresa Agroindustrial

Por empresa agroindustrial entende-se, conforme Marion et al. (1996), a unidade produtiva que transforma o produto agropecuário natural ou manufaturado para sua utilização intermediária ou final.

Neste trabalho, agroindústria significa aquela que além de produzir produtos agropecuários “*in natura*”, efetua a industrialização e comercialização dos mesmos, ou seja, ela produz, beneficia, industrializa e comercializa determinada matéria-prima ou produto oriundo da agricultura e da pecuária.

2.2 Os Produtos Conjuntos

Os produtos conjuntos são aqueles produtos que surgem simultaneamente em um processo de produção, provenientes de uma mesma matéria prima. Eles surgem em um ou mais pontos de

cisão ou separação, onde se evidencia que os custos até o ponto de separação representam os custos conjuntos.

Segundo Backer e Jacobsen (1974) quando, basicamente, de uma mesma matéria prima ou processo, surge dois ou mais produtos, a produção é chamada de *produtos conjuntos*, as vezes, também denominados *co-produtos*. Segundo Horngren et al. (2004) o momento em que no processo de produção surgem os produtos conjuntos, é denominado de ponto de separação, ou de cisão. É neste ponto, que se deve alocar individualmente aos produtos, o custo conjunto.

A característica principal dos produtos conjuntos, segundo Horngren et al. (2004) é que no processo de produção, os produtos surgem simultaneamente, ou em processos muito próximos. Assim, na agroindústria em estudo, a matéria prima é o suíno vivo, do qual emergem uma imensa gama de produtos, tais como: miúdos, carcaças (que se transforma em cortes, como: lombo, paleta, costela, pernil, etc), além da industrialização destes cortes, transformando-os em lingüiça, presunto, e outros. Neste aspecto, pode-se obter produtos diferenciados, com grande valor de mercado, em função da sua demanda, outros com demanda sazonal, e alguns com nenhuma demanda, e também pouca importância no processo de produção, sendo estes denominados de subprodutos.

Outra característica da produção conjunta, segundo Horngren et al. (2004) refere-se ao fato de que, não se pode produzir mais de um produto e menos de outro, já que de um mesmo animal abatido, não se pode reduzir ou aumentar o número de produtos “*in natura*” a ser obtido. Neste caso, tem-se um coração, um fígado, pernis, costela, etc. No entanto, com relação aos produtos industrializados o mix de produção pode ser estruturado de acordo com a demanda de mercado, capacidade produtiva, matéria prima existentes, e outros recursos necessários a produção.

2.3 Os métodos de apropriação dos custos conjuntos

A contabilidade de custos tem por finalidade atribuir uma parte do conjunto de custos aos produtos conjuntos, de modo, a apurar o custo unitário de cada produto, e por conseguinte, poder identificar a lucratividade de cada produto, bem como seu custo para estoques. O problema principal, no entanto, é como atribuir os custos aos produtos. Assim, alguns critérios são apresentados, baseando-se em dois autores. Para Backer e Jacobsen (1974) os critérios são: baseado nos valores relativos de vendas dos produtos, medição quantitativa da produção, método do custo unitário médio, e método de rendimento-padrão. Segundo Horngren et al. (2004) há duas abordagens básicas de alocação dos custos conjuntos, quais sejam: a) alocação dos custos utilizando dados de mercado, onde se tem os métodos do valor das vendas no ponto de separação, do valor líquido realizável estimado, e da margem bruta percentual; b) alocação dos custos empregando dados físicos da produção, como peso ou volume, cujo método é da medida física. Além destes métodos Moriarity (1975) apresenta a sua metodologia baseada na produção ou compra externa e Louderback (1976) propõe uma metodologia com base na proporção gerada pela diferença entre o custo externo e o custo do processamento adicional.

2.3.1 – Métodos baseados em dados de mercado

Valor de venda no ponto de separação

Segundo Horngren et al. (2004), por este método a alocação dos custos conjuntos se dá de acordo com o valor das vendas dos produtos, levando-se em consideração a produção total de cada produto no ponto de separação. A utilização deste método desde que não haja custos

específicos aos produtos, leva a obter uma margem de lucro percentual igual para todos os produtos fabricados. Neste método os custos são alocados aos co-produtos proporcional à sua capacidade de contribuir com as receitas. Backer e Jacobsen (1974) ressaltam que o uso deste método pressupõe a existência de uma relação entre preço de venda e o custo, sem que isso signifique o custo ser a base para determinar os preços de venda, nem tampouco, para tomada de decisões que envolvam a relação custo-volume-lucro.

Valor líquido realizável estimado (VLR)

Neste método, Horngren et al. (1997, p.389), atribuem a alocação dos custos conjuntos tendo como base as vendas previstas decorrentes do andamento normal dos negócios, deduzido os custos específicos de produção e as despesas de comercialização esperadas de toda a produção do período.

Margem bruta percentual do valor líquido realizável

Horngren et al. (2004), relatam que neste critério, os custos são alocados de maneira que a margem bruta percentual seja igual para todos os produtos. Neste método, pelo menos três etapas são necessárias, sendo elas: a) apurar o percentual da margem bruta; b) obter os custos totais, pela diferença entre do valor das vendas estimadas e o valor da margem bruta; c) calcular o custo conjunto, pela diferença entre os custos totais e os custos específicos, se for o caso. Outra variável deste método é obter-se o valor da margem bruta igual para todos os produtos, ao invés do % da margem bruta.

Método de rendimento-padrão

Os custos conjuntos, por este método, segundo Backer e Jacobsen (1974) são distribuídos aos co-produtos tendo por base o rendimento-padrão de produção de cada produto, ou seja, utiliza-se o padrão de produção, mesmo que a produção real seja maior, ou menor que a padrão. A distribuição dos custos conjuntos ocorre, considerando-se as receitas de venda padrão, ou seja, rendimento padrão pelo preço de venda de cada produto, e desta relação a alocação o custo conjunto aos co-produtos.

Críticas ao uso destes métodos

Um dos posicionamentos contrários ao uso destes métodos refere-se ao uso do preço de venda como definidor do preço de custo de determinado produto, já que este método pode não espelhar a realidade, pois alguns produtos podem ter processamento adicional, ou até um novo ponto de separação, o que necessitaria uma nova distribuição de custos conjuntos.

Outra crítica ao uso destes métodos, é que no ponto de separação, o produto como ainda não esta pronto para a venda, pode não ter preço de venda no mercado. Além disso, a empresa pode trabalhar com preços diferenciados por clientes, ou por regiões, então qual o preço de mercado a ser utilizado? Pode-se iniciar o mês com determinado preço, e encerrar o mês com outro preço de venda, em função de variáveis de mercado, ou pode-se para atender determinada clientela ter-se preços diferenciados, então qual preço utilizar? Assim, também fatores sazonais podem influenciar em um preço de venda maior ou menor, o que a princípio não irá corresponder a um maior ou menor preço de custo de fabricação.

No entanto, os métodos baseados no preço de mercado apresentam como vantagens: a sua facilidade de calcular demonstrando clareza já que os custos atribuídos a cada produto serão suportados pelos seus preços de venda, permitindo ao analista visualizar os lucros facilmente; e esta metodologia preserva o ranking dos produtos, visto que aloca aos produtos o maior custo de produção aos produtos com maior preço de venda.

No entanto, a visão proporcionada com base nos preços de mercado nos conduz a decisões errôneas, visto não existir na prática, um relacionamento de causa e efeito, que identifique os recursos utilizados para cada produto conjunto que possa ser utilizado como base para a precificação dos custos.

A outra abordagem referente a apropriação dos custos conjuntos tem como ênfase o uso de dados físicos da produção para a distribuição dos custos conjuntos.

2.3.2 – Métodos baseados em dados físicos da produção

Medição quantitativa da produção

Segundo Backer e Jacobsen (1974), os custos conjuntos são distribuídos aos co-produtos proporcionais as unidades quantitativas da produção, sejam elas, litros, quilos, toneladas, etc. O seu uso, se restringe a indústrias que não utilizem diferentes tipos de unidades, exemplo, líquidos e sólidos, e que fabriquem produtos muito semelhantes, onde as diferenças existentes sejam irrelevantes, já que neste método, os custos unitários para todos os produtos, no ponto de separação, são iguais.

Método das ponderações

Segundo Martins (1996) este método apropria os custos conjuntos aos co-produtos levando em consideração um fator de ponderação, quanto ao grau de dificuldade para se produzir, importância do co-produto nas receitas da empresa, as dificuldades ou facilidades para comercialização dos co-produtos, entre outros.

Críticas aos métodos

Estes métodos levam em consideração não haver diferença entre os produtos fabricados, o que não é a realidade da maioria das empresas. No caso, do frigorífico de suínos, a utilização do método da medição quantitativa da produção, leva a qualquer co-produto ter um custo unitário igual, ou seja, indicaria que produtos nobres e com alto valor no mercado, terão o mesmo custo unitário de produtos com baixo valor de mercado. A consequência disso é que o método proporcionará que alguns produtos tenham margens de lucros altíssimas, e outros, margens muito baixas, ou até prejuízos. Então este método, pelo exposto não têm relação com a capacidade individual de geração de receita pelos produtos. Saliente-se, também, que seu uso em empresas que utilizem medidas físicas diferenciadas, também será difícil utilizar estes critérios, pois necessariamente deverão obter uma medida equivalente para que se possa distribuir os custos conjuntos.

Basicamente, a abordagem aos métodos de distribuição dos custos conjuntos até este momento, ateu-se a visão de obter-se o custo de cada co-produto, sem nenhuma abordagem gerencial. Neste aspecto, Backer e Jacobsen (1974, p.314-316), comentam:

Tornou-se evidente que a atribuição de custos aos produtos conjuntos é, em grande parte, arbitrária. Conquanto a contabilidade de custos de produtos conjuntos seja essencial para a medição do lucro, os custos de produtos daí derivados têm pouco valor para as decisões a serem tomadas pela direção da empresa. Para dar mais ênfase, diremos que o uso de custos de produtos nas decisões de direção de uma empresa muitas vezes levará a decisões errôneas. (...). Numa operação de produtos conjuntos, são apenas as rendas e custos totais que tem relevância e não as rendas e custos dos produtos individuais.

Método de alocação Moriarity

Moriarity (1975) apresenta esta metodologia em artigo publicado na *Accounting Review* sob o título “Another Approach to Allocating Joint Cost”. Este método parte da premissa que os produtos podem ser produzidos ou comprados externamente. Considerando este aspecto, o método assume que os produtos somente seriam processados se o custo do processo comum acrescido do processo adicional fosse inferior ao preço de venda dos produtos, trazendo lucros para a empresa. Este método é criticado por Louderback e Balachadram (1976 p.88), com base no argumento que “se o custo de adquirir a matéria-prima compensasse o processamento independente, por determinada divisão, pode provocar um valor total alocado inferior ao custo de processamento adicional”.

Método de alocação Louderback’s

Através do artigo intitulado “Another Approach to Allocating Joint Costs : A Comment”, Lourderback (1976) apresenta a sua metodologia de custear os produtos conjuntos. Este método prevê a alocação do custo conjunto com base na proporção gerada pela diferença entre o custo externo e o custo de processamento adicional (o resultado será sempre positivo).

Após a apresentação dos métodos e suas críticas, pode-se inferir que nenhum deles, teoricamente é bem aceito para determinar os custos dos produtos. No entanto, por necessidades impostas pela legislação brasileira, faz-se necessário o uso de um deles, face a avaliação dos estoques e a determinação do custos dos produtos vendidos.

3. Custos conjuntos e a indústria frigorífica

Por tratar-se de uma indústria, onde a matéria prima é um animal vivo, obviamente sua produção tem características próprias, entre as quais pode-se citar, a produção contínua dos produtos, não havendo como deixar de produzir determinado produto para fabricar mais de outro. Exemplificando, todo animal, no caso o suíno, terá um coração, um fígado, um estômago, não havendo neste caso, como deixar de produzir estes produtos, e muito menos substituí-los por outro. No entanto, muitas vezes em função da sazonalidade de vendas, ao invés de resfriar ou salgar determinado produto, pode-se congelar ou até utilizar estes produtos na linha de produção de industrializados. Neste aspecto, ressalte-se que os produtos industrializados não dependem de sazonalidade, nem das peculiaridades que cerca os produtos “*in natura*”, ou seja, podem ter a sua produção programada de acordo com a capacidade de produção da indústria é de acordo com a demanda de mercado.

Em uma indústria frigorífica para atender o mercado consumidor e a sazonalidade afeita a esta atividade, se produz a linha dos chamados “*in natura*” como carnes e miúdos resfriados, congelados, salgados e defumados, e a linha de industrializados, como lingüiças, presuntos e apresuntados, salames, mortadelas, hamburguês, empanados e outros.

Os produtos “*in natura*” tem os custos conjuntos separados no ponto de cisão, sofrendo novos acréscimos de custos, os específicos, de acordo com o processo de fabricação de cada um. Para os produtos industrializados a maneira de apurar os custos se dá de forma diferente, visto que não se tem apenas uma matéria prima na sua composição, mas sim diversas. Assim, enquanto nos produtos “*in natura*” se tem um processo de separação de custos advindos de uma única matéria prima, nos industrializados têm-se a aglutinação de custos de diversas

matérias primas na sua maioria produtos “*in natura*” resultantes de um processo de custeio de produtos conjuntos.

Ressalte-se, no entanto, que todos os produtos conjuntos, sejam eles considerados “*in natura*”, sejam eles destinados para a fabricação de industrializados, passam pelo mesmo processo de alocação dos custos conjuntos, atribuídos por uma metodologia arbitrária, mas que visa atender aos aspectos fiscais da nossa legislação. Então, no ponto de cisão ou separação, indiferente da destinação dada aos produtos, já se tem definida uma parcela substancial do custo de produção – do ingresso da matéria prima no processo de fabricação até o ponto de separação. Ora, se considerar que os métodos de alocação dos custos conjuntos são arbitrários, que tratamento gerencial pode-se dar a esses custos, quando os mesmos forem destinados à industrialização de produtos?

O que se pode inferir ao exposto, é que neste tipo de indústria, se têm duas formas de produção. Na primeira, de uma forma estática, se produz aquilo que a nossa matéria – no caso o suíno, proporciona, ou seja, não há maneira de modificar o *mix* de produção. Na segunda, dos industrializados, pode-se atender a demanda do mercado de acordo com a nossa capacidade de produção. Assim sendo, para diferentes maneiras de produção, pode-se então, aplicar sistemas de custeamento diferenciados. Esse é o posicionamento deste trabalho, ou seja, que os custos conjuntos possam ser utilizados para avaliar os estoques, tanto de produtos “*in natura*” como para os industrializados, mas que para estes, pelo menos no aspecto gerencial, se aplique outro modelo de custeio que demonstre frente aos concorrentes, qual poderá ser seu verdadeiro custo de produção e vendas, e qual poderá ser a sua lucratividade.

4. Modelo gerencial de custeio para os produtos industrializados na indústria frigorífica

Para melhor entender a sistemática proposta, simula-se um produto industrializado, quanto a sua composição e quanto aos seus custos. O nosso produto é a LINGÜIÇA. Em sua composição 58% corresponde a carne de pernil, 20% de carne de paleta, 20% de toucinho sem pele e 2% corresponde a conservantes em geral. Os conservantes são adquiridos de fornecedores da empresa. As carnes utilizadas são resfriadas e são produzidas pela própria empresa. A fabricação da LINGÜIÇA se dá no setor de industrializados, onde se têm gastos com mão de obra direta, energia elétrica, consumo de água, depreciações, manutenção de equipamentos, ferramentas, uniformes, material de limpeza, e outros custos indiretos identificados com a atividade. Se utilizarmos os custos conjuntos, têm-se o seguinte modelo de custeio para o nosso produto:

1) MATÉRIAS PRIMAS	
0,58 Kg carne de pernil “ <i>in natura</i> ”	Valor do custo conjunto no ponto de cisão mais os custos específicos existentes para o produto ou setor produtivo
0,20 Kg carne de paleta “ <i>in natura</i> ”	Valor do custo conjunto no ponto de cisão mais os custos específicos existentes para o produto ou setor produtivo
0,20 Kg toucinho s/pele “ <i>in natura</i> ”	Valor do custo conjunto no ponto de cisão mais os custos específicos existentes para o produto ou setor produtivo
0,02 Kg conservantes/outras	Valor de compra dos fornecedores
2) MÃO DE OBRA DIRETA C/ENCARGOS	Valor referente ao tempo gasto na fabricação dos produtos mais encargos sociais
3) CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	Valor de acordo com distribuição/rateio aos centros de custos e aos produtos
CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO	SOMATÓRIO 1 + 2 + 3

Fonte: O autor

Utilizou-se no modelo proposto, o custeio por absorção, com os valores arbitrários dos custos conjuntos obtidos no ponto de cisão, mais alguns custos específicos, de acordo com o processo de produção de cada produto, que passou a ser matéria prima para os produtos industrializados. Ora ao se questionar o custo dos produtos pela forma como foram atribuídos, certamente o seu uso gerencial nos produtos industrializados, não deve ser aceita, pois isso poderá levar a tomada de decisões erradas

O que se propõe para os produtos industrializados é uma outra forma de se atribuir custos para a tomada de decisão, sem que isso envolva o uso dos custos conjuntos. Assim, propõe-se que se considere, que ao invés da indústria produzir a matéria prima dos produtos industrializados, ela adquirisse de fornecedores. Ela para efeito meramente gerencial, compraria ao preço de mercado as matérias primas (carne de pernil, de paleta e toucinho), adicionado dos custos de transporte e seguros, e excluindo-se os impostos recuperáveis (PIS, COFINS, ICMS e IPI).

Então, pode-se inferir que mesmo a indústria não adquirindo essa matéria prima, ela passe para efeito de custo para tomada de decisão a fazer esta consideração. Pode-se então partindo dessa premissa, considerar que a empresa venha a adquirir a matéria prima ao preço praticado no mercado. Se a empresa passa a utilizar este preço dos produtos (carne de pernil, paleta e toucinho) como forma de custear o seu produto industrializado, deve considerar que neste preço já está incluso de impostos (ICMS, PIS, COFINS, IPI), além de uma parcela das despesas operacionais (vendas e administrativas) além de um percentual de lucro. Então, esse seria o preço a ser considerado para efeito de custeio para cada matéria prima utilizada.

Os demais custos de mão de obra direta e custos indiretos de fabricação poderiam ser baseados nos custos contábeis, constantes da sua contabilidade de custos, e que serviriam de base para projeção no próximo período, já que o nível de arbitrariedade é menor que nos custos conjuntos. Assim, a composição dos custos de produção sob a ótica gerencial da LINGÜIÇA passa a ser:

1) MATÉRIAS PRIMAS	
0,58 Kg carne de pernil “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Despesas operacionais (-)% Lucro esperado
0,20 Kg carne de paleta “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Despesas operacionais (-)% Lucro esperado
0,20 Kg toucinho s/pele “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Despesas operacionais (-)% Lucro esperado
0,02 Kg conservantes	Valor de compra dos fornecedores
2) MÃO DE OBRA DIRETA C/ENCARGOS	Valor referente ao tempo gasto na fabricação da LINGÜIÇA mais encargos sociais
3) CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	Valor de acordo com distribuição aos centros de custos e aos produtos, mais especificamente para LINGÜIÇA
4) CUSTO TOTAL DE PRODUÇÃO	SOMATÓRIO 1 + 2 + 3
Para determinar o Preço de venda do produtos	
5) (+) Custo de Produção	
6) (+) Despesas Operacionais	
7) (+) Lucro desejado + impostos sobre lucros	
8 (=) Preço de venda proposto	

Fonte: O autor

Na proposição de apurar o custo gerencial do produto industrializado comendo-se o seu custo a partir do preço de venda, não se considerou a possibilidade da empresa, em

determinado período ter prejuízo. Partindo-se dessa premissa, ao considerar, por exemplo, o preço de mercado da carne de pernil, excluindo-se os impostos recuperáveis – uma vez que a empresa não irá arcar com esta despesa, subtraindo-se as despesas operacionais que se referem, em última análise ao esforço de se vender o produto, e excluindo-se o lucro desejado, teríamos, então, o custo de fabricação deste produto, e que servirá para o custeio do produto industrializado em estudo, a LINGÜIÇA. Aos custos das matérias primas, será adicionado o custo da mão de obra para fabricar a LINGÜIÇA, assim como os custos indiretos de fabricação referente ao produto em estudo.

Apesar da tentativa de reduzir as arbitrariedades, com o uso do custeio por absorção e do custo pleno, há a necessidade de efetuar rateios dos custos e despesas aos diversos produtos da indústria, o que pode nos levar a resultados duvidosos. Assim, com base no apresentado, propõe-se não o uso do custeio por absorção, mas sim do custeio variável, para se tentar reduzir substancialmente as possíveis arbitrariedades causadas pelo custeio por absorção e o custeio pleno. Assim, sob a ótica do custeio variável, o custo gerencial da LINGÜIÇA será:

1) MATÉRIAS PRIMAS	
0,58 Kg carne de pernil “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Custos fixos e despesas operacionais fixas (-)% Margem de contribuição almejada
0,20 Kg carne de paleta “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Custos fixos e despesas operacionais fixas (-)% Margem de contribuição almejada
0,20 Kg toucinho s/pele “ <i>in natura</i> ”	(+) Preço de mercado (-) Impostos recuperáveis (-) Custos fixos e despesas operacionais fixas (-)% Margem de contribuição almejada
0,02 Kg conservantes	Valor de compra dos fornecedores
2) MÃO DE OBRA DIRETA C/ENCARGOS	Valor referente ao tempo gasto na fabricação da LINGÜIÇA mais encargos sociais, somente os custos variáveis.
3) CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO	Valor dos custos indiretos de produção variáveis
4) CUSTO VARIÁVEL DE PRODUÇÃO	SOMATÓRIO 1 + 2 + 3
Para determinar o Preço de venda do produtos	
5) (+) Custo Variável de Produção	
6) (-) Preço de venda proposto	
7) (+) Margem de contribuição almejada, ou Lucro desejado mais impostos (IR+CSSL) + Custos fixos de produção + Despesas fixas operacionais	

Fonte: O autor

A sistemática pelo custeio variável, com relação as matérias primas “*in natura*” segue a mesma sistemática comentada no custeio por absorção, divergindo apenas, com relação a exclusão de apenas os custos fixos de produção e das despesas fixas operacionais, além da margem de contribuição desejada. Assim procedendo-se, ter-se-á o custo variável das matérias primas.

Não se apresenta a metodologia de formação do preço de venda, em virtude de não ser este o objetivo deste trabalho, no entanto, apesar de aparentar fácil o seu cálculo, deve-se ponderar, inicialmente, para que a escolha da metodologia a ser escolhida venha de encontro com a política de venda da empresa. Assim, também, simplesmente aplicar um mark-up sobre os custos não é o ideal, visto que nesta sistemática, outros fatores que dizem respeito ao valor do dinheiro no tempo devem ser considerados, principalmente com relação a pagamento de impostos sobre as vendas e os créditos de impostos das compras efetuadas.

5. Conclusões

Como as empresas que trabalham com o custeio de custos conjuntos têm dificuldades de acreditar em seus custos para a tomada de decisão, sugeriu-se na empresa em estudo, que pelo menos com relação aos produtos industrializados, se adota uma prática diferenciada, ou pelo custeio variável ou pelo custeio por absorção, qual seja, de se partindo do preço de mercado do produto “in natura” excluir os impostos sobre as vendas, as despesas operacionais e o lucro desejado, no caso de se usar o custeio por absorção, ou no caso do uso do custeio variável, subtrair-se do preço de mercado, os impostos incidentes sobre as vendas, os custos e despesas fixas e a margem de contribuição desejada. Assim, em tese, ter-se-á o custo das matérias primas utilizadas. A essas matérias primas se adicionam, os custos de mão de obra e custos indiretos, obedecendo-se o sistema de custeio escolhido, obtendo-se assim, o custo gerencial do produto industrializado em estudo.

Esta metodologia, permite maior agilidade à empresa, principalmente no lançamento de novos produtos, sem similares no mercado, onde confrontar os preços de venda com a concorrência não é possível, no sentido que permite uma formação de preços que garante lucratividade e a certeza de estar praticando preços justos. Assim, também, conhecer os custos gerenciais neste segmento, onde há uma grande disputa por nichos de mercado, permite a empresa manter preços de venda mais competitivos, garantindo-lhe a manutenção da sua clientela, além de possibilitar o aumento de suas vendas.

Referências

- ABIPECS – Associação Brasileira da Indústria Produtora e Exportadora de Carne Suína. **Banco de dados**. Disponível em: <http://www.abipecs.com.br>. Acesso em 16/06/2005.
- BACKER, M., JACOBSEN, L.E. **Contabilidade de custos**: um enfoque de administração de empresas. São Paulo: McGraw-Hill, 1979, vol. 1 e 2
- HORNGREN, Charles T. et. al. **Contabilidade de custos**. 11.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.
- LOUDERBACK, J.G e BALACHANDRAN, Bala V. Joint cost allocation: a unified approach. **Accounting Review**, Jul/1976, p. 683 – 685.
- MARION, José C. et al. **Contabilidade e controladoria em agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- MORIARITY, S – Another approach to allocating joint cost. **The Accounting Review**. Out/ 1975, p. 791 – 795.