

# Implicações na utilização de custos parciais na relação custo-preço-lucro

**Katia Regina Johann** (UFFS) - katia\_johann@hotmail.com

**Jerusa Valentini** (UFFS) - jerusa.valentini@hotmail.com

**Natielli Piasson** (UFFS) - natielli\_piasson@hotmail.com

**Charles Albino Schultz** (UFFS) - charles-albino.schultz@s2008.tu-chemnitz.de

## Resumo:

*Este artigo tem como objetivo analisar as implicações da utilização de custos parciais na relação custo-preço-lucro de uma empresa moveleira. A coleta de dados compreende pesquisa documental, pela consulta de documentos da empresa, e entrevista com o gestor da empresa. A empresa somente utiliza a estimação de parte dos custos que são utilizados como base para a formação do preço de venda com a aplicação da técnica conhecida como markup. Constatou-se que essa prática faz com que produtos diferentes tenham margens de resultado diferentes. Como a empresa não apresenta um sistema de custos não é possível traçar afirmativas sobre lucratividade, porém é possível que a margem seja menor que a estimada, uma vez que os custos econômicos, como depreciação, e remuneração do capital não são considerados e podem estar propiciando uma margem superestimada de lucro. Por outro lado, aparentemente, a empresa age em um mercado de concorrência perfeita e a não utilização de ferramentas de pesquisa mercadológica pode estar fazendo com que a empresa não consiga otimizar margens de lucro maiores. Por fim, apesar de não ser possível determinar a real situação econômico-financeira da empresa, pela ausência de dados, pode-se afirmar que tal situação representa uma situação de fragilidade empresarial, uma vez que a empresa possui poucas ferramentas que possibilitem a tomada de decisões com precisão e segurança em momentos de maior concorrência ou retração do mercado.*

**Palavras-chave:** Precificação. Custeio por absorção. Empresa Moveleira. Markup.

**Área temática:** Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

## **Implicações na utilização de custos parciais na relação custo-preço-lucro**

### **Resumo**

Este artigo tem como objetivo analisar as implicações da utilização de custos parciais na relação custo-preço-lucro de uma empresa moveleira. A coleta de dados compreende pesquisa documental, pela consulta de documentos da empresa, e entrevista com o gestor da empresa. A empresa somente utiliza a estimação de parte dos custos que são utilizados como base para a formação do preço de venda com a aplicação da técnica conhecida como *markup*. Constatou-se que essa prática faz com que produtos diferentes tenham margens de resultado diferentes. Como a empresa não apresenta um sistema de custos não é possível traçar afirmativas sobre lucratividade, porém é possível que a margem seja menor que a estimada, uma vez que os custos econômicos, como depreciação, e remuneração do capital não são considerados e podem estar propiciando uma margem superestimada de lucro. Por outro lado, aparentemente, a empresa age em um mercado de concorrência perfeita e a não utilização de ferramentas de pesquisa mercadológica pode estar fazendo com que a empresa não consiga otimizar margens de lucro maiores. Por fim, apesar de não ser possível determinar a real situação econômico-financeira da empresa, pela ausência de dados, pode-se afirmar que tal situação representa uma situação de fragilidade empresarial, uma vez que a empresa possui poucas ferramentas que possibilitem a tomada de decisões com precisão e segurança em momentos de maior concorrência ou retração do mercado.

Palavras-chave: Precificação. Custeio por absorção. Empresa Moveleira. *Markup*.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões.

### **1 Introdução**

Em um mercado competitivo é essencial que uma empresa possua uma contabilidade de custos eficaz para mensurar, controlar, gerenciar e planejar seus custos. As informações contábeis sobre o produto também podem ser úteis no momento de determinar o seu preço, principalmente se a empresa ainda não tiver seus preços orientados no mercado, pois dessa forma, ao menos seria possível determinar claramente qual o menor preço possível com o qual a empresa não tenha um resultado negativo com a venda.

A relação custo e precificação é antiga e é apresentada com limitações na literatura de custos e de marketing. A orientação no mercado, na qual a lógica de determinação do preço de venda é determinada pelo consumidor, dentre outras formas são apontadas como a mais adequada em diversas situações.

Em ambas as lógicas dessa relação custo-preço-lucro, a utilização de um método de custeio que forneça informações minimamente adequadas à realidade da empresa possibilita refletir com maior, ou menor, acurácia o desempenho (lucro ou prejuízo) de uma empresa, definindo o seu crescimento e sucesso.

O objetivo deste estudo é analisar as implicações da utilização de custos parciais na relação custo-preço-lucro de uma empresa moveleira.

O presente estudo inicia-se com a revisão bibliográfica sobre o tema, trazendo um breve histórico sobre atividades contábeis, os termos e seus respectivos conceitos, a fim de proporcionar ao leitor a compreensão dos métodos utilizados ao longo do desenvolvimento do estudo. A seguir, apresenta-se a metodologia que traz esclarecimentos sobre método de

pesquisa e sobre como se deu a revisão da literatura, bem como a descrição da coleta de dados na empresa. Na seção posterior são apresentados e analisados os dados que dão suporte às considerações finais, apresentadas na seção final deste estudo.

## **2 Referencial teórico**

Nesta seção são apresentados os principais conceitos relacionados à contabilidade gerencial, métodos de custeio e precificação que posteriormente serão utilizados nas abordagens desses conceitos na empresa.

### **2.1 Da contabilidade de custos à contabilidade gerencial**

A contabilidade de custos se desenvolveu junto às empresas industriais e tinha como principal objetivo avaliar os custos dos artigos produzidos (BORNIA, 2010). Beulke (2001, p. 37) sintetiza a conceituação utilizada pela contabilidade como: “a expressão monetária dos insumos e consumos ocorridos para a produção e venda de um determinado produto ou serviço”. O custo é normalmente definido na área contábil como “um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim. Muitas pessoas consideram custos como quantias monetárias ... que devem ser pagas na obtenção de mercadorias ou serviços” (HORNGREN et al., 2002, p. 19).

Nas suas origens, a contabilidade de custos teve como função principal avaliar os estoques industriais, uma vez que os estoques produzidos agregam os recursos dos fatores de produção utilizados na produção, tais como salários e matérias-primas, dentre muitos outros. Essa complexidade na determinação do valor do estoque já não era problemática nas empresas comerciais, que somente compravam e revendiam os estoques, ou seja, o custo do estoque era o valor pago pelos produtos (LAURENTINO et al., 2008).

Antes que a revolução industrial eclodisse, as empresas eram em sua maioria comerciais e utilizavam a contabilidade financeira na avaliação da riqueza e contagem dos resultados do período, como explica Bornia (2010).

Porém, nas empresas industriais o “custo de produto vendido” (CPV) não era conhecido, “..., pois os produtos não mais eram comprados prontos, mas fabricados pela empresa a partir de vários insumos (materiais, itens prontos, pessoal, equipamentos, energia)” (BORNIA, 2002, p. 36). Este obstáculo com relação aos cálculos determinou o “...aparecimento da Contabilidade de Custos, voltada inicialmente para a avaliação dos inventários. Assim, o valor dos insumos consumidos para a produção dos itens vendidos equivalia ao custo dos produtos vendidos” (BORNIA, 2002, p. 36). Ainda segundo o autor, o sistema de custos pode ajudar a gerência no controle e na tomada de decisão, uma vez que seus orçamentos poderão ser comparados, auxiliando na revisão do planejamento da organização.

Souza et al. (2011a) complementa que conhecer os custos, é uma forma de medir o desempenho das organizações, sendo fundamental para superar os desafios encontrados no mercado, utilizando assim, as informações dos custos para a tomada de decisão. Ainda há preocupação com a qualidade, produtividade e competitividade nos mercados interno e externo, por isso faz-se necessário estudar com mais precisão os custos que envolvem o processo produtivo (FREITAS et al., 2007).

Para a eficácia do controle de custos é necessário um sistema de custos feito sob medida para a empresa, levando em consideração as operações e características da mesma. Os benefícios proporcionados por um sistema de custos não são imediatos, uma vez que necessita de aprimoramento constante, tendo em vista que a principal dificuldade encontrada no mapeamento dos custos é a alocação dos custos comuns, conhecidos como custos indiretos de fabricação (PINTO, 2010).

Sendo assim, ao longo dos anos a Contabilidade de Custos passou a ser uma importante ferramenta de controle e de decisões gerenciais, pois em um mercado cada vez mais globalizado, este se tornou um diferencial competitivo (MARTIN, 2002).

Mas para que a Contabilidade de Custos possa ser praticada de forma efetiva, cabe à Contabilidade Gerencial transformar os dados obtidos, em informação. Assim, esta é a área da contabilidade que lida com a identificação, a mensuração, a acumulação, a análise, a preparação, a interpretação e a comunicação das informações que auxiliam na tomada de decisão pela organização, aumentando as chances de sucesso (LAURENTINO et al., 2008).

A principal discussão que envolve a alocação de custos se relaciona com a alocação de custos fixos, que precisam de algum critério para que sejam alocados à produção. Essa dificuldade tenta ser amenizada por diferentes métodos de custeio.

## 2.2 Métodos de custeio

A distribuição dos custos fixos aos produtos pode ser embasada em diversos indicadores como, quantidades produzidas no período, horas de mão de obra, quantidade de matéria-prima (MP) etc.

As organizações podem optar por diferentes princípios ou métodos de custeio, conforme a sua necessidade. Dentre os mais conhecidos estão o Custeio Variável ou Direto, o Custeio por Absorção e o *Activity-Based Costing* (ABC) ou Custeio Baseado em Atividades.

Em concordância com os conceitos do Método de Custeio Variável considera somente custos variáveis como custos relacionados aos produtos. Assim, custos fixos são atribuídos ao período, sendo que este sistema está ligado principalmente com a utilização de custos para o apoio as decisões de curto prazo e/ou quando os custos variáveis se tornam mais relevantes que os custos fixos (BORNIA, 2010).

Este método não atende às normas contábeis, pois este não permite a determinação de custos total de um produto. Como o método considera os custos indiretos e fixos do período, não é possível determinar o valor dos estoques e tampouco o resultado de um período. Assim, não é admitida a utilização do custeio variável para as demonstrações de resultado e os balanços (MARTINS, 2010).

Já o Custeio por Absorção, ou Integral, é quando todos os custos de produção são apropriados aos bens elaborados, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos (MARTINS, 2010).

Este método é tradicional e proporciona até então a utilização “genérica” da apropriação dos custos fixos, pois erros casuais não acarretavam em grandes consequências. Porém, atualmente custos e despesas fixas e indiretas adquiriram dimensões muito expressivas em diversos casos, atribuídas à crescente automação das atividades (BEULKE, 2001), tornando essencial que a organização conheça mais detalhadamente todos os custos do processo produtivo.

O método de Absorção ou Integral fornece elementos relacionados: 1) ao custo primário, representando os gastos diretos, tais como mão de obra e materiais; 2) ao custo de fabricação, representando a soma do custo primário com as despesas de fabricação (material e mão de obra indireta, assim como os gastos gerais da fábrica); e, 3) ao custo total, representando a soma do custo de fabricação com as despesas gerais de administração e as despesas de vendas (SCHOEPS, 1992). Cabe ressaltar que o custo total, neste caso, também não é apropriado à contabilidade societária, mas somente à gerencial, pois tradicionalmente não se admite a alocação dessas despesas ao custo do produto.

De forma mais esclarecida, no Custeio por Absorção cada item produzido, conforme os critérios estabelecidos nos custos fixos integra parte destes custos além dos custos que incidem sobre o mesmo (variáveis ou proporcionais). Através deste critério, cada item produzido é tratado como uma unidade para apreciação tem sua própria carga de custos

variáveis e fixos, sendo que a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário total, é o lucro unitário do produto (excluídos os impostos) (TORRES, 1975).

Já o custeio ABC é conceituado como “... um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos” (MAHER, 2001, p.280). O ABC parte do princípio de tratar os custos indiretos como se fossem diretos, através da análise de suas atividades. “Como consequência do ABC, surgiu a possibilidade de se melhorar/reduzir os custos das atividades dos processos que atravessam transversalmente a empresa pela utilização do Gerenciamento Baseado-em-Atividades (ABM)” (COGAN, 1999, p.47-48).

Deste modo, a utilização do ABC tem como objetivo: “a) obter informação mais acurada dos custos dos produtos produzidos e/ou serviços prestados; b) identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas” (KHOURY; ANCELEVICZ, 2000, p.40).

Outro método de custeio é o por Unidades de Esforço de Produção (UEP), no qual “... os esforços de produção representam todo o esforço despendido no sentido de transformar a MP nos produtos acabados da empresa ...” e que se deve levar em conta todo o esforço de produção, desde a MP até o trabalho intelectual (BORNIA, 2010, p.141).

O UEP é uma ferramenta que busca distribuir os custos conforme o esforço de produção desenvolvido pela fábrica para a fabricação dos produtos, sendo esta uma unidade mais clara para a medição dos custos, uma vez que as organizações estão desenvolvendo um mix de produtos diversificados com vistas a atender um mercado cada vez mais exigente. “O método da UEP procura então solucionar este problema através da unificação da produção por meio de uma medida que sirva como base de comparação direta entre os produtos e os processos de fabricação ...” (FADANELLI, 2007, p. 78).

Deve-se encontrar uma “... medida comum a toda a produção da empresa, onde o trabalho realizado pelas operações produtivas na transformação da MP em produto acabado centra nos esforços de produção da empresa” (CAMBRUZZI et al., 2009, p. 5), buscando assim todos os custos do processo produtivo.

Aparentemente o Custeio por Absorção ainda é amplamente utilizado, seja pela sua facilidade de implementação, seja pela tradição. Apesar de um uso mais restrito do ABC e principalmente da UEP, estes métodos podem ser adaptados e utilizados também pela contabilidade societária uma vez que permitem que custos e despesas sejam tratados separadamente (SCHULTZ; SILVA; BORGERT, 2010).

### 2.3 Custos e precificação

A utilização dos custos para a determinação do preço de venda, também é conhecida como *cost plus*, pois o processo reside em aplicar uma margem sobre o custo do produto que garanta a cobertura das despesas e o lucro possivelmente seja a técnica menos complexa para a determinação do preço de venda com alguma orientação.

Focando o preço de venda, Beulke (2001, p.52) apresenta justificativas para o emprego de métodos de custeio integral: situação de produto único, em que de qualquer forma, esse produto precisa absorver todos os custos; comportamento competitivo monopolista, sem opções para o consumidor, onde o preço é formado pelo fabricante; novos produtos, pois inicialmente “não existem parâmetros de mercado ou concorrência”; plena ocupação com mercados alternativos, para as organizações que atuam em diversos mercados, nacional ou internacional, pode não ser viável a utilização de outro sistema de custo; liderança de preços, onde “empresas líderes de mercado, que estabelecem preços e são seguidas pelos concorrentes”. Após a escolha do sistema a ser utilizado, é possível especificar uma composição, a qual se apresenta de forma distinta em determinado setor de aplicação.

O Custeio por Absorção ou Integral (assim como o ABC e a UEP) possui foco nos

processos internos, considerando o preço de venda como sua função predominante e não do mercado. Assim, os fatores anteriormente apresentados são favoráveis à utilização deste método, mesmo que este seja considerado rígido e pouco flexível.

Porém, com a complexidade dos processos dos produtos e dos mercados, a atualidade apresenta um cenário que impossibilita o estabelecimento de preços exclusivamente a partir da ... “composição dos custos e despesas internas das empresas. Muito pelo contrário, o preço nesse contexto é cada vez mais uma função externa de mercado” (BEULKE, 2001, p. 50).

Ainda segundo o autor, as alterações não podem ser simplesmente repassadas ao consumidor, este possui direito de recusa frente às alternativas disponíveis no mercado. Desta forma, o resultado esperado pela organização dependerá da ação administrativa relacionada aos custos. Atualmente a tecnologia proporcionou maneiras para que o repasse a ser cobrado do consumidor fosse aceito pela maioria, o marketing passa a ditar tendências e a lançar atrativos ao produto, “... incluindo aí, obviamente, o preço” (BEULKE, 2001, p. 44).

“Da mesma forma novos projetos de produtos passam cada vez mais por uma avaliação prévia da sua atratividade em termos de retorno do investimento para os acionistas. Como consequência ... cabe então ajustar um custo compatível” (BEULKE, 2001, p. 44).

A relação custo-preço-resultado vem se modificando com o passar dos tempos. No Brasil, entre os anos 1960 e 1990 a fórmula de cálculo era:  $\text{preço} = \text{custos} + \text{resultado}$ , em que o preço é função de custos; nos anos de 1990 o cálculo era efetuado em função do mercado,  $\text{resultado} = \text{preço} - \text{custo}$  (custos: gestão através de ABC, *Just in Time*, qualidade total), já nos anos 2000 o custo é função do preço e de taxa de retorno sobre o investimento,  $\text{custo} = \text{preço} - \text{resultado}$ , ou seja, o preço é função do valor percebido (BEULKE, 2001).

No decorrer da história, a maneira de atribuir preços aos produtos evoluiu. Kotler e Keller (2006) explicam que era muito comum o uso da “barganha”, ou seja, uma negociação entre comprador e vendedor, sendo que esta prática segundo os autores, ainda faz parte das negociações na atualidade, porém não com a mesma intensidade de antigamente. Ainda, segundo os autores, a atribuição de preço aos produtos surgiu segundo uma necessidade de varejistas do século XIX, devido à ampla variedade de produtos que estes negociavam e o elevado número de funcionários para supervisionar. Com isso, hoje existem várias maneiras de precificação dos produtos adaptadas às necessidade que o mercado apresenta, como o acesso dos consumidores a descontos e promoções decorrentes do amplo acesso às informações que resultam em um mercado mais competitivo.

As empresas adotam medidas para o estabelecimento de preços e há fatores que influenciam essa precificação final. Maher (2001, p. 469) enfatiza que “a análise diferencial de custos e receita não é útil somente na tomada de decisão sobre pedidos especiais, ela também é útil na tomada de decisão sobre preços” e os fatores que auxiliam na tomada de decisão dos preços são clientes, concorrentes e custos.

Alves et al. (2011) destacam um fator de precificação diferenciado, que é a demanda, onde tem que se levar em conta a estratégia de desconto por quantidade, por pagamento em dinheiro, por localidade geográfica, ao iniciar a venda de um produto novo no mercado (penetração), por descontos promocionais e por fim, o preço á precificação, para atender a necessidade do cliente em determinada situação. Ainda relacionado à precificação, Hansen e Mowen (2010, p.661) concluem que “a precificação predatória é a prática de se estabelecer preços a baixo do custo com o propósito de prejudicar os competidores e eliminar a concorrência”. Cardoso (2011) explica que existem métodos de precificação os quais são considerados informais ou empíricos, porque leva em conta a intuição e/ou a experiência das pessoas naquelas áreas de atuação, nos clientes e concorrentes. Mas não se pode deixar de destacar que os métodos formais ou científicos existem e consideram a base de dados relativos aos custos.

Aprofundando a ideia, Hansen e Mowen (2010, p.655) explicam a precificação através

da curva de oferta e procura, a qual define que quanto mais alto o preço menor a saída, ou seja, o cliente compra menos, enquanto que se o preço for mais baixo maior será a saída, processo que diminui a lucratividade, lembrando que quando suprida a demanda, esta tende a diminuir. Este processo de precificação leva a uma elasticidade de preços, pois “... a estrutura de mercado são dois fatores que influenciam o grau de liberdade que as empresa têm para ajustar os preços”.

De acordo com os fatores apresentados é perceptível que as empresas adéquam seus preços diante às necessidades do consumidor e diante ao preço estabelecido pelos concorrentes. Ainda, segundo Hansen e Mowen (2010), deve-se considerar o mercado que está inserido podendo haver concorrência perfeita, concorrência monopolística, oligopólio e monopólio, tais variedades de mercado dependem de fatores como região, concorrente, clientes, compradores e vendedores.

Outra forma de precificação pode ser definida através de pesquisa mercadológica, podendo ser utilizada tanto para um produto novo, como para um produto que já está no mercado. Segundo Kotler e Keller (2006), esta pesquisa de mercado envolve cinco etapas até que se possa chegar à tomada de decisão final, sendo elas: definição do problema, das alternativas de decisão e dos objetivos da pesquisa; desenvolvimento do plano de pesquisa; coleta de informações; análise das informações; apresentação dos resultados e por fim a tomada de decisão. Ao encontro, Hansen e Mowen (2010, p.659), argumentam que “o custeio-alvo é um método para determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço (preço-alvo) que os consumidores estejam dispostos a pagar”.

Relacionado ao preço discriminatório, Kotler e Keller (2006) e Hansen e Mowen (2010) concordam que o preço discriminatório ou diferenciado, é utilizado para fidelização, de maneira a atribuir preços diferentes ao mesmo produto, a clientes diferentes.

Outra maneira de precificação muito comum é o *markup*, em que a organização estabelece seu preço baseado no preço de venda praticado pelos concorrentes. Na utilização deste método, itens como: tributos, MP e processo de produção, são fáceis de identificar enquanto outros itens como margens e custos fixos são complexos (SOUZA et al., 2012).

Entretanto, Souza e Clemente (2011b, p.257) acreditam que quando a organização está no topo da cadeia de valor competitivo, esta “... não envolve nenhuma consideração sobre os preços recebidos e sobre o mercado em que a empresa vende seus bens e serviços” ao estabelecer seus preços através de *markup*.

A taxa de *markup* a ser atribuída ao produto deve cobrir os custos fixos de produção, que não necessariamente incluem os custos do produto (MARTINS, 2010) e a empresa deve levar em conta, ao elaborar a margem a ser atribuída, o quanto ela espera lucrar em cima do produto, podendo ser aplicada sobre o custo unitário ou sobre o preço de venda (PINTO, 2011).

Desta forma, Souza e Clemente (2011b) argumentam que a utilização descuidada do *markup* gera como consequência a perda de lucratividade até o fechamento do negócio, pois ao longo deste processo de precificação não foram considerados itens básicos como impostos, despesas e demais itens descritos anteriormente. Ferreira e Guillén (2004, p.509) explicam que no *markup* “... as margens estimadas flutuam consideravelmente sobre o ciclo e que existem diferenças substanciais entre as flutuações das margens de indústrias de bens duráveis e não duráveis”.

Todas as formas de precificação apresentadas acima são válidas, mas devem ser utilizadas e adequadas, se necessário, de acordo com o mercado que se está inserido e com o segmento de produção. Ou seja, toda empresa deve levar em consideração a sua estrutura a fim de escolher o melhor método de precificação para que não haja prejuízo.

### 3 Procedimentos metodológicos

Para elaboração do referencial teórico, realizou-se um levantamento bibliográfico. Esta pesquisa classifica-se como qualitativa e quantitativa. Qualitativa uma vez que “... preocupa-se com a percepção da realidade. Preocupa-se em apreender os fatos e fenômenos e não meramente em registrá-los ou descrevê-los” (CARAM, 2010, p. 18-19), o que pode ser percebido na discussão levantada ao longo do artigo. E quantitativa, pois tem a preocupação de mensurar, estabelecer relações e determinações de alguns fenômenos da realidade social sobre outros.

A coleta dos dados deu-se por meio de entrevistas presenciais com o gerente geral da empresa moveleira, que forneceu as informações utilizadas na pesquisa. Os contatos foram realizados via e-mail, telefone e pessoalmente. Durante a coleta dos dados, foi utilizado o método de entrevista não estruturada, nesta técnica os pesquisadores interagem com o participante da pesquisa questionando-o com o objetivo de obtenção de dados para a investigação do estudo de caso (CARAM, 2010). Pela característica da coleta de dados os dados são predominantemente secundários.

### 4 Apresentação e análise dos dados

Para a realização da alocação integral dos custos aos produtos, primeiramente são apresentados os custos relativos à MP e à mão de obra, utilizados para a fabricação dos móveis A e B. O estudo utiliza como base uma situação fictícia de produção de dois principais produtos da empresa. Esses produtos são semelhantes e a capacidade instalada da empresa seria suficiente para a produção de 20 unidades de cada produto, totalizando 40 unidades/mês. Como o foco do estudo está nas diferenças entre o custo parcial estimado e o custo integral dos produtos, e a relação destes com a precificação, esse tratamento não traz prejuízos ao estudo. Ressalta-se que os valores dos custos são os valores apresentados pela empresa.

#### 4.1 Determinação dos custos de produção

A empresa apenas computa os custos de matéria-prima e mão de obra direta, que é utilizado como base para a determinação dos preços de venda por meio da aplicação do *markup*. A empresa fabrica diversos produtos, porém somente serão abordados dois produtos, A e B.

A principal matéria-prima é o *Medium Density Fiberboard* (MDF) de 6 mm, a qual é utilizada várias lâminas de MDF com diferentes medidas, que são somadas para determinar a área total. Além da soma das áreas das peças utilizadas nos produtos é adicionada uma margem de 10% para compensar as perdas normais do processo. Os custos dos produtos abordados são apresentados na Tabela 1.

Já o custo de mão de obra direta (MOD), composto por salários e encargos sobre a folha de pagamentos, na empresa é estimada com base na média salarial dos funcionários que é de aproximadamente R\$ 2.000,00 para as atividades ligadas à marcenaria e de R\$ 1.600,00 para as atividades de pintura. Cada valor é dividido pelas horas trabalhadas, utilizando o padrão de 220 horas mensais, para então estimar o custo da hora. O custo unitário estipulado pela empresa para o móvel A, é de R\$ 350,00 para marcenaria e R\$ 93,00 para pintura. Para a fabricação do móvel B, é de R\$ 376,00 para marcenaria e R\$ 126,00 para pintura.

Tabela 1 - Custos estimados pela empresa

| Móvel A     |          | Móvel B     |          |
|-------------|----------|-------------|----------|
| MP          | 991,10   | MP          | 1.381,30 |
| Mão de obra | 443,00   | Mão de obra | 502,00   |
| Total       | 1.434,10 | Total       | 1.883,30 |



Para a determinação do custo integral dos produtos foi aplicado o custeio por absorção. A escolha por este método se deu pela facilidade de aplicação do mesmo. Apesar das limitações do método quanto a sua acurácia, as possíveis variações em relação a outros métodos não influenciará as conclusões deste estudo.

O primeiro passo consistiu em levantar os custos da empresa. O custo de mão de obra mais os respectivos encargos totalizam R\$ 59.470,83. Considerando-se a fabricação de 40 unidades/mês o custo unitário de mão de obra é de R\$ 1.486,77 por móvel fabricado. Como os produtos são idênticos (a diferença está em alguns detalhes do acabamento) não foram realizados maiores acompanhamentos para a determinação mais acurada dos custos de MOD aos produtos.

Os dados utilizados para o cálculo de todas as MP e demais custos, de materiais diretos e indiretos foram fornecidos pela empresa. Os dados da MP estão apresentado na Tabela 1. Nos demais custos estão incluídos, tintas, verniz, pequenas peças e materiais para acabamento, lixas etc.

O custo mensal de energia (R\$ 4.000,00) também foi distribuído em função da quantidade de produtos. Assim, o custo de energia elétrica totaliza R\$ 100,00/unidade (R\$ 4.000,00 / 40 unidades).

A empresa não considera a depreciação de máquinas e não mantém registros do valor de compra da época em que as máquinas foram adquiridas. Desta forma, optou-se pela pesquisa dos valores no mercado atual, através de buscas em sites das empresas e indústrias que comercializam as máquinas utilizadas na fabricação dos móveis A e B. Estimou-se que estas máquinas tenham vida útil de 5 anos. Utilizou-se o cálculo com base no método linear mensal. Assim, o custo total das máquinas (R\$ 136.768,00) é dividido por 60 meses totalizando R\$ 2.279,47/mês. O custo mensal de depreciação, por sua vez, é distribuído pela produção mensal de 40 unidades, totalizando R\$ 56,99.

Para o cálculo de depreciação do imóvel o critério utilizado foi o mesmo critério de depreciação considerando o valor total do imóvel (sem considerar o terreno) de R\$ 350.000,00 a uma vida útil de 30 anos (360 meses), totalizando um custo mensal de \$ 972,22 e um custo unitário de 243,06.

Os custos totais dos produtos obtidos pelo custeio por absorção são apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Custo para a produção dos móveis A e B pelo custeio de absorção

| <b>Descrição</b>           | <b>Móvel A</b>  | <b>Móvel B</b>  |
|----------------------------|-----------------|-----------------|
| <b>Custos diretos</b>      |                 |                 |
| MP                         | 610,20          | 859,30          |
| Mão de obra + encargos     | 1.486,77        | 1.486,77        |
| Outros materiais diretos   | 105,00          | 115,00          |
| <b>Total</b>               | <b>2.201,97</b> | <b>2.246,07</b> |
| <b>Custos indiretos</b>    |                 |                 |
| Outros materiais indiretos | 275,90          | 407,00          |
| Energia elétrica           | 100,00          | 100,00          |
| Depreciação máquinas       | 56,99           | 56,99           |
| Depreciação imóvel         | 243,06          | 243,06          |
| <b>Total</b>               | <b>678,95</b>   | <b>807,05</b>   |
| <b>Total geral</b>         | <b>2.877,92</b> | <b>3.268,12</b> |

Para análise dos valores determinados pelo custeio integral e os custos parciais estimados pela empresa apresenta-se a Tabela 3.

Tabela 3 – Comparativo entre os custos pelo método absorção e os custos estimados

| Método                              | Móvel A  | Móvel B  |
|-------------------------------------|----------|----------|
| Forma utilizada pela empresa        | 1.434,10 | 1.883,30 |
| Método absorção                     | 2.877,92 | 3.268,12 |
| Diferença em reais entre os rateios | 1.443,82 | 1.384,82 |

Observa-se que pelo método de estimação dos custos, aproximadamente 50% dos custos não são alocados ao produto e não são considerados no momento da precificação dos produtos. Constata-se que essa diferença representa 49,8% no caso do móvel A e 57,6% para o móvel B. Essa diferença no desvio indica que os custos totais apresentam diferentes proporções em relação às estimativas da empresa. Nas estimativas da empresa outros custos diretos e os custos indiretos deveriam se comportar de forma linear, se distribuindo proporcionalmente aos custos de MP e mão de obra, fato que não se confirma.

Apesar das limitações dos cálculos do custo integral e do Custeio por Absorção, estima-se que variações semelhantes também serão detectadas por métodos mais acurados, como o ABC.

#### 4.2 O processo de determinação do preço de venda

O processo de determinação do preço de venda utilizado pela empresa tem por base o custo estimado parcial sobre o qual é adicionada uma margem de 80%. Essa prática também é utilizada na determinação do preço de venda de todos os outros produtos da empresa.

Na Tabela 4 são apresentados o total dos custos com base na estimação de custos da empresa, confrontados com o custo integral dos produtos. Ressalta-se que não estão incluídas no custo integral as despesas administrativas, gerais, comerciais etc.

Pela lógica do *markup* todos os produtos deveriam proporcionar uma margem de lucro igual, ou ao menos, muito próxima, uma vez que a base de aplicação deveria ser o custo integral do produto. Com a forma utilizada pela empresa, a empresa incorre no risco de não atingir o lucro mesmo que o preço de venda definido pelo *markup* seja aceito pelo mercado. Além disso, a falta no controle de grande parte dos custos pode fazer com que não sejam percebidas mudanças nos custos indiretos. Por outro lado, também é possível sobrecarregar o preço de venda dos produtos em momentos de oscilação nos preços de MP e custos da mão de obra.

Tabela 4 – Comparativo entre custo da empresa e custo integral

|                    | Móvel A         | Móvel B         |
|--------------------|-----------------|-----------------|
| Custo da empresa   | 2.581,38        | 3.389,94        |
| (-) Custo integral | <u>2.877,92</u> | <u>3.268,12</u> |
| Resultado          | (296,54)        | 121,82          |
| Resultado %        | -11,5%          | 3,6%            |

A determinação do preço de venda é uma etapa muito importante do processo gerencial de uma empresa. Para determinação do preço de venda, o gestor deve estar ciente do quanto deseja lucrar (PINTO, 2010). Para que seja possível estimar qual o lucro que será obtido com determinado preço de venda, é imprescindível que o gestor conheça o custo do produto. Apesar da gerência estar convencida que trabalha com resultados positivos, por conta das margens de segurança acrescidas aos custos para compensar desperdícios e utilizar uma alta taxa de *markup*, não há como garantir que determinados produtos gerem margens negativas por conta da limitação dos dados. Este é um risco que existe e é desconhecido (não mensurável) pela empresa na situação atual.

Assim, esta forma de precificação aumenta a fragilidade da empresa, pois a variação de custos não será considerada no momento do planejamento da empresa, na precificação dos produtos, tampouco será avaliado o resultado dos produtos ou da empresa.

O processo de precificação pode ser realizado com a utilização de métodos de precificação que se utilizam de outras informações além dos custos. Hansen e Mowen (2010) lembram que a precificação precisa considerar a estrutura de mercado por meio da curva da oferta e da procura, de modo que este processo de precificação leva a uma elasticidade de preços. Ainda segundo esses autores, também se deve considerar que haverá situações de concorrência perfeita, concorrência monopolística, oligopólio ou monopólio. Tais variedades de mercados dependem de fatores como região, concorrente, clientes, compradores e vendedores.

A empresa em estudo fabrica seus móveis com foco nas classes A e B de outro estado do Brasil. Como a empresa não possui um processo formal de orientação de mercado ou de pesquisa mercadológica, acredita-se que a empresa esteja atuando em um mercado com situações de concorrência perfeita, com produtos no mesmo nível de qualidade e preço dos concorrentes. Considerando a situação econômica dos últimos anos, é possível que este mercado esteja passando por uma fase de expansão o que reduz a força da concorrência. Aparentemente, a situação de empresa líder de mercado é menos provável.

A pesquisa mercadológica pode ser considerada uma forma a ser utilizada tanto para um produto novo, como para um produto que já está no mercado. Kotler e Keller (2006) concordam que este método é o mais adequado para compreender o que o cliente deseja e o quanto ele estará disposto a pagar por isso. Essa forma de precificação também influencia diretamente a gestão de custos, uma vez que, com a orientação no mercado, o custo do produto é determinado pela diferença entre o preço de venda e o lucro desejado, em que a empresa terá que encontrar o equilíbrio entre estas três variáveis, sendo que somente possui a capacidade de agir sobre o custo e a margem de lucro.

Com a utilização de ferramentas mais avançadas de identificação do mercado e de gestão de custos seria possível determinar com segurança a situação da empresa no mercado. Além disso, a situação atual da empresa apresenta duas fragilidades principais. Em alguns casos a empresa poderia estar aproveitando fases de mercado que permitem margens maiores de lucro, pois o consumidor pode estar disposto a pagar mais do que o valor cobrado pela empresa, desperdiçando a possibilidade de utilização de uma política de desnatação, dentre outras. Por outro lado, em fases de concorrência mais acirrada (ou outro fato que provoque o esfriamento do mercado), a empresa não será capaz de identificar as perdas na margem e nem mesmo estará preparada para um ajustamento do produto ou dos custos de produção à nova realidade do mercado.

## 5 Considerações finais

A Contabilidade de Custos busca a geração de informações para que cada organização pudesse realizar seu custeio de forma lógica propiciando a análise de resultados obtidos ou desejados, para então formular estratégias da empresa.

Diante da situação levantada na empresa, observou-se que a administração da mesma se utiliza de *markup* como um sistema de precificação. A diferença da utilização da empresa é a consideração do custo parcial dos produtos como a base para a aplicação do *markup*. Normalmente, ele é aplicado sobre o custo total do produto.

A utilização de custos parciais (apenas o custo de MP e mão de obra direta) como base para a aplicação do *markup* faz com que alguns produtos possivelmente não alcancem o lucro desejado pela empresa. A falta de um método de custos também impede que a empresa verifique se o lucro ocorre, em qual proporção e em qual produtos ocorre.

A forma de precificação mais apropriada, envolve pesquisa mercadológica e consiste em identificar o preço que o consumidor está disposto a pagar pelo produto. Neste caso, para que a empresa alcance o lucro desejado, ela necessita adequar o custo do produto. Assim, o método adotado pela empresa não garante nem a cobertura de todos os custos, nem a aceitação do consumidor. A empresa também pode estar desperdiçando oportunidades de lucros maiores nas ocasiões nas quais o consumidor tem disposição a pagar valores superiores aos cobrados.

Uma possível situação de mercado com concorrência perfeita, as constantes atualizações nos produtos acompanhando as tendências de mercado e mantendo bons padrões de qualidade podem estar contribuindo para a manutenção da empresa no mercado. Porém, também é possível que a empresa esteja atuando com margens menores que as estimadas e esteja apenas cobrindo com certo sucesso os custos desembolsáveis, desconsiderando os custos econômicos, como a depreciação, e a remuneração do capital próprio.

Por fim, apesar de não ser possível determinar a real situação econômico-financeira da empresa, pela ausência de dados, pode-se afirmar que tal situação representa uma situação de fragilidade empresarial, uma vez que a empresa possui poucas ferramentas que possibilitem a tomada de decisões com precisão e segurança em momentos de maior concorrência ou retração do mercado.

Para futuros estudos sobre o tema sugere-se a averiguação empírica da relação custo-preço-lucro junto às empresas (especialmente as de pequeno e médio porte) de diferentes setores.

## Referências

ALVES, C. A.; VAROTTO, L. F.; GONÇALVES, M. N. Objetivos de preço e estratégias de preço no varejo: uma análise empírica no varejo paulistano. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 10, n. 2, p. 84-105, 2011.

AZEVEDO, A. P. F.; GOUVÊA, J. B.; OLIVEIRA, U. R. **Custeio por Absorção X Custeio ABC**. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGET, 3 ed., 2006, Rezende – RJ. Anais: SEGET. 2006, 12 f.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo: Saraiva, 2001.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre : Bookman, 2002.

\_\_\_\_\_, A. C. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. São Paulo : Atlas, 2010.

CAMBRUZZI, D.; BALEN, F. V.; MOROZINI, J. F. Unidade de Esforço de Produção (UEP) como Método de Custeio: Implantação de Modelo em uma Indústria de Laticínios. **ABCCustos - Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 4, n. 1, p. 84-103, 2009.

CARAM, J. P. **Introdução à prática científica: Administração 2010/2**. Chapecó: UFFS, 2010.

CARDOSO, J. F. **Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte**. **Revista Hospitalidade**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 103-120, 2011.

COGAN, S. Um modelo de reconciliação de dados para o custeio baseado-em-atividades (ABC). **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, vol. 39, n. 2, p. 46-53, 1999.

FADANELLI, V. G. **A Utilização do Método da Unidade de Esforço de Produção como modelo de gestão de custos** – o caso de uma empresa do ramo metalúrgico. 2007. 180f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

FERREIRA, P. C.; GUILLEN, O. T. C. Estrutura competitiva, produtividade industrial e liberalização comercial no Brasil. **Revista Brasileira de Economia**. 2004, vol.58, n.4, p. 507-532.

FREITAS, J. B.; COSTA, I.; SANTOS, J. A. D.; FILHO, C. S.; ALMEIDA, M. L. **A origem dos custos ocultos: um estudo teórico**. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGET, 4 ed., 2007, Rezende – RJ. Anais: SEGET. 2007, 10 f.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, S. M. **Contabilidade de custo**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC - Livros Técnicos e Científicos S.A., 2002.

KHOURY, C. Y.; ANCELEVICZ, J. Controvérsias a cerca do sistema de custos ABC. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, vol. 40, n. 1, p. 56-62, 2000.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de marketing: a bíblia do marketing**. 12. ed. São Paulo: Pearson, 2006.

LAURENTINO, A. J., LESTENSKY, D. L., NOGARA, J. G. PRIA, T. D. **A importância da contabilidade gerencial para as micro e pequenas empresas no século XXI no Brasil**. 2008, 76 f. Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Administração) – FAE Centro Universitário, Curitiba.

MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTIN, N. C. Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 28, p. 7-28, 2002.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINTO, L. J. S. **Comparação de resultados obtidos na aplicação dos métodos de custeio por absorção e variável: um estudo de caso**. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGET, 7 ed., 2010, Rezende – RJ. Anais: SEGET. 2010, 12 f.

SCHOEPS, W. O método de custeio direto. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, vol. 32, n. 3, p. 58-66, 1992.

SCHULTZ, C. A.; SILVA, M. Z. da; BORGERT, A. É o Custeio por Absorção o único método aceitos pela Contabilidade? **Revista Brasileira de Contabilidade**. Maio/Junho, n. 183, p. 39-55, 2010.

SOUZA, E. X.; SANTOS, M. L.; LIMA, A. B.; SILVA D. B. S.; VICTOR, R. N. **Implantação de um sistema de custos no setor público: um estudo de caso em um hospital de ensino do nordeste brasileiro**. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA – SEGET, 8 ed., 2011, Rezende – RJ. Anais: SEGET. 2011a, 10 f.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011b.

SOUZA, M. A. D.; MARENGO, S. T.; JAROSESKI, S. Adoção de práticas de gestão externa de custos: um estudo multicaso em empresas da região da serra gaúcha. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 2, p. 43-63, 2012.

TORRES, N. A. O método de custeio direto e o aumento do lucro empresarial. **RAE - Revista de Administração de Empresas**, Rio de Janeiro, vol. 15, n. 6, p.7-19, 1975.