

Artigo

31/10 - **A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de venda**

INTRODUÇÃO

Atualmente a Contabilidade de Custos é vista sob dois prismas: o auxílio ao controle e a ajuda na tomada de decisões.

Partindo dessa premissa, as organizações se utilizam da Contabilidade de Custos para tornarem-se cada vez mais atraentes, respondendo de forma positiva às várias mudanças ocorridas tanto no âmbito interno quanto externo de sua organização. Os concorrentes, os clientes, o governo, os avanços tecnológicos e outros são fatores que diretamente influenciam no crescimento e, conseqüentemente, na existência de uma organização. Assim sendo, as mesmas devem exercer um constante controle de seus gastos a fim de continuarem consolidadas ou se consolidarem no mercado.

Como no mundo globalizado a facilidade de encontrar o produto desejado é cada vez maior, a empresa necessita de fatores que a tornem mais atraente em detrimento às demais. E respondendo a essa necessidade de sobrevivência, o conhecimento dos elementos de formação do preço de venda dos produtos e serviços constitui-se numa vantagem competitiva relevante para as organizações.

Com isso, o objetivo principal desse artigo é descrever alguns métodos de fixação de preço de venda e, em especial, aquele baseado nos custos incorridos.

Como procedimento metodológico, foram adotados a pesquisa bibliográfica, consistindo numa revisão da literatura existente em livros, dissertações, artigos científicos e material sobre o assunto em sites na Internet.

O mesmo está estruturado, inicialmente, em uma análise do surgimento da Contabilidade de Custos assim como sua utilização e descrição de alguns elementos importantes, bem como uma breve discussão acerca dos modelos de fixação de preço de venda e os fatores que influenciam o mesmo.

BREVE DESCRIÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões (Leone, 1997, p. 19), nasceu da Contabilidade Financeira quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilista. Porém, a Contabilidade de Custos acabou por passar nessas últimas décadas, de mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para uma importante arma de controle e decisão gerencial (MARTINS, 2003, p.22). Com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisão em uma empresa.

Logo, o conhecimento dos custos é vital para saber se determinado produto é rentável ou não, e se é possível diminuir ou minimizar seus custos.

Com isso, observa-se o estreito relacionamento da Contabilidade de Custos com a fixação do preço de venda. Porém antes de discutir as premissas da formação do preço de venda, é necessário conceituar alguns elementos que serão importantes para o entendimento do assunto abordado.

Tais elementos são:

* CUSTOS: Podem ser conceituados como sendo todo gasto que é consumido dentro do processo produtivo na fabricação de bens ou prestação de serviços. São, com isso, incorporados aos estoques, quando bens tangíveis, até o momento da venda, quando passam a ser representados na DRE (Demonstração do Resultado do Exercício) como Custo do Produto Vendido (CPV) ou Custo dos Serviços Prestados (CSP). Ainda, podem ser tratados na empresa comercial como elementos de composição dos custos das mercadorias sendo levado a resultado como Custo das Mercadorias Vendidas (CMV). Como exemplo de Custos, podemos citar a Matéria-prima utilizada no processo produtivo.

Os custos, porém, podem ser classificados sob duas óticas:
Quanto à facilidade de identificação ao produto:

DIRETOS: são custos que podem ser identificados com facilidade aos produtos/serviços gerados.

Exemplo de Custos Diretos: Aço usado na fabricação de uma chapa de aço.

INDIRETOS: são aqueles de difícil identificação e para serem apropriados aos produtos/serviços necessitam de algum tipo de rateio. Exemplo de Custos Indiretos: Aluguel do galpão industrial.

Quanto ao volume produzido no período:

VARIÁVEIS: São aqueles cujos valores variam de acordo com o volume de produção. Exemplo de Custos Variáveis: Energia Elétrica consumida na produção.

FIXOS: São os custos que em determinado período permanecem invariáveis, quaisquer que seja o volume da atividade. Podendo existir mesmo que nada seja produzido. Exemplo de Custos Fixos: Seguro da Fábrica.

* **DESPESAS:** As despesas são classificadas como sendo o sacrifício de ativos para a obtenção de receitas. Ou seja, são os gastos incorridos fora do processo produtivo.

As despesas, contrárias aos custos, são confrontadas diretamente com o resultado do período, não devendo ser ativadas nos estoques. Exemplo de despesas: Comissão de Vendedores.

Assim como os custos, as despesas também podem ser classificadas em Fixas e Variáveis.

FIXAS: Não variam em função do volume de vendas. Exemplo de Despesas Fixas: Aluguel de salas da administração geral da empresa.

VARIÁVEIS: São aquelas que variam de acordo com as vendas. Exemplo de Despesas Variáveis: Comissão de vendedores; gastos com fretes para entrega.

* **PREÇO:** É a expressão monetária do valor de um produto. Expressão monetária essa que servirá de parâmetro de comparação responsável pela venda, compra ou troca de um bem.

* **LUCRO:** Deve ser entendido como a remuneração do capital investido pelos acionistas na empresa depois de deduzidas das receitas todos os custos e despesas do período.(WERNKE, 2005, p. 9)

$\text{Lucro} = \text{Receitas} - (\text{Custos} + \text{Despesas} + \text{Perdas})$

O lucro é, genericamente, expresso por meio de margem de lucro - que podem ser representados em unidades monetárias ou em percentual sobre o preço de venda.(BRUNI, 2003, p.29).

PREÇO DE VENDA

Estabelecer o preço de venda é um dos mais importantes momentos nas decisões a serem implantadas na empresa. A resposta a simples questão "Por quanto devem ser vendidas as mercadorias/produtos/serviços?" pode representar o sucesso, a rentabilidade, a competitividade ou não da empresa, e, conseqüentemente, sua existência ou não.

Santos (1995, p.4) diz que:

Pode-se afirmar que, a fixação de preços de venda dos produtos e serviços é uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente de seu tamanho, da natureza de seus produtos ou do setor econômico de sua atuação. Esta dificuldade de formar preço de venda pode atingir toda uma cadeia produtiva, desde o fornecedor da matéria-prima, passando pelo fabricante, distribuidores, varejistas até o consumidor final.

Assim sendo, inúmeros são os fatores que influenciam a determinação do preço de venda, tais como, mercado, custos, concorrência entre outros. Partindo de tais fatores surgem alguns modelos para determinação de preço de venda,

Robbins (1978, p. 71 apud SANTOS, 1995, p. 18) diz que "um modelo é, por definição, uma abstração da realidade. É uma representação simplificada de algum fenômeno do mundo real."

Santos (1995, p. 47) prossegue dizendo que "um modelo de decisão de Preço de venda deve ter por finalidade primordial auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços."

Seguindo tal linha de pensamento, pode-se enumerar alguns modelos de decisão de preço de venda que podem auxiliar o decisor na tomada de decisão:

Os modelos de decisão de preço de venda orientados pela Teoria Econômica;
Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelo Mercado;
Os modelos de decisão de preço de venda orientados pelos Custos.

Souza (2001 apud BRAGA 2006, p. 9), diz que em uma pesquisa feita, ficou demonstrado que, quanto à formação de preço, 50% das pequenas empresas consultadas acrescentam um percentual nos custos dos seus produtos para formar o preço de venda; 26% estabelecem seus preços através de pesquisa de mercado; 13% por critérios estimativos e 10% por indicação dada pelo fornecedor.

Existem, também, outros modelos de decisão, porém, o modelo que será alvo de discussão desse artigo é o modelo orientado pelos Custos, o qual se utiliza da quantificação dos custos incorridos como principal variável para a formação do Preço de Venda.

FIXAÇÃO DO PREÇO DE VENDA ORIENTADO PELOS CUSTOS

No Brasil, o porte da maioria das empresas é caracterizado por Micro e Pequenas Empresas. Porém, muitos desses empreendimentos nascem sem ter um coerente planejamento e acompanhado da falta de análise de fatores que influenciam seu crescimento, acabam por vir a falência muito cedo.

Logo, para que uma empresa possa perpetuar sua sobrevivência alguns fatores são importantes, mas um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação do preço de venda.

Assef (1999, p. xvi apud BRUNI 2003 p. 311) reforça a importância da formação do preço de venda, pois o mesmo tem por objetivos essenciais:

Proporcionar, a longo prazo, o maior lucro possível;
Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado;
Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais;
Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentável.

Com isso, Horngren, Datar e Foster (2004, p.385) enfatiza que custos influenciam preços por afetarem a oferta. Quanto mais baixo for o custo de produção de um produto em relação ao preço pago pelo cliente, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa.

Partindo dessa afirmação surge a seguinte indagação: Qual preço cobrar dos clientes para ter sucesso?

Para responder a essa questão, dos modelos de decisões de preço orientado pelos custos identificados por pesquisas bibliográficas, Dean, Lere, Santos, Kotler (apud SANTOS 2004, p. 190) distinguem dois modelos básicos: Mark-up ou Preço-margem e Taxa de retorno alvo ou Fixação de preços por meta.

Mark-up

O mesmo caracteriza-se por somar ao custo unitário do produto uma margem fixa para obter-se o Preço de Venda. Tendo essa margem a responsabilidade de cobrir outros custos (caso não tenham sido inclusos no cálculo do custo unitário), as despesas e, ainda, proporcionar a empresa determinado lucro.

Lere (1979, p. 58 apud SANTOS 1995, p.191) sugere um conjunto de regras necessárias para o estabelecimento de preço com base nos custos, e diz que quem fixa os preços deve:

- 1 Determinar o custo do produto;
- 2 Determinar o percentual de margem a ser usado;
- 3 Multiplicar o percentual de margem pelo custo do produto para obter a margem em unidade monetária; e
- 4 Somar a margem monetária ao custo do produto para determinar o preço.

Assim, sabendo que existem vários "métodos" de se calcular o custo de um produto, o primeiro ponto (determinar o custo do produto) abre margem a várias bases de Mark-ups, dependendo do método de custeamento utilizado. Desta forma, pode-se ter :

- a) Mark-up com base no Custo Pleno;
- b) Mark-up com base no Custo Variável;
- c) Mark-up com base no Custo de Transformação;
- d) Mark-up com base no Custo Orçado;
- e) Mark-up com base no Custo-Padrão;
- f) Mark-up com base no Custeio por Absorção.

Porém, de acordo com Dean (1964 apud SANTOS, 1995, p.195), a fixação do percentual da margem sobre o custo é calculada quase sempre de maneira arbitrária, variando conforme o ramo de atividade da empresa e de seus produtos.

Taxa de Retorno- Alvo

Segundo Santos (1995, p. 196), a Taxa de Retorno-Alvo objetiva fixar um preço de venda que proporcione a um dado volume de vendas, uma taxa de retorno sobre o investimento realizado pela empresa. Essa taxa de retorno-meta depende da estimativa de um nível normal de produção, bem como dos custos correspondentes para o produto e para a empresa como um todo, dado o volume de produção e venda.

O que muitas vezes acontece é que algumas empresas tem dificuldade em estimar com exatidão qual é o capital investido para a fabricação de um determinado produto.

Ilustrando tal situação, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 395) apresenta um exemplo onde considera o capital investido como sendo o total de ativos, isto é, ativos de longo prazo mais ativos circulantes. E continua seu exemplo, supondo que a taxa-meta de retorno sobre o investimento seja de 18%, e o investimento de capital de R\$ 96 milhões. Desta forma, o lucro-meta operacional anual será:

Capital investido R\$	96.000.000,00	
Taxa-meta de Retorno sobre o Investimento		18%
Lucro-meta (18% x R\$ 96.000.000,00)	R\$ 17.280.000,00	
Lucro-meta unitário (17.280.000,00 ÷ 200.000)	R\$	86,40

Como o lucro-meta é de R\$ 86,40 e o custo unitário total do produto é R\$ 720,00. O lucro-meta representa 12% sobre os custos do produto.

Logo, temos:

Base de Custos	R\$ 720,00
Margem de Lucro	R\$ 86,40
Preço de Vendas	R\$ 806,40

De acordo com Santos (1995, p. 197), a taxa de retorno geralmente é expressa através de um percentual ao ano, onde da sua escolha podem ser considerados diversos critérios, tais como:

- Os objetivos da empresa, tais como: sobrevivência, manutenção, crescimento;
- Os níveis de retornos que podem ser proporcionados pelo ramo de atividade alcançados por outras empresas;
- A reação do público e de seus clientes quanto à taxa de retorno desejada, de forma a não prejudicar sua imagem junto à sociedade.

CONCLUSÃO

Este artigo teve como objetivo maior demonstrar uma das várias aplicações da Contabilidade de Custos como forma de auxílio na tomada de decisões em um ponto que é de primordial importância para a consolidação de qualquer empreendimento, que é a formação do preço de venda.

Assim sendo, observa-se que nenhuma decisão deve ser tomada observando apenas fatos isolados, ou seja, para que se possa realmente definir o melhor caminho a ser seguido, é necessário utilizar-se dos benefícios proporcionados pela Contabilidade de Custos aliados a observação das diversas variáveis que exercerem influência nas diretrizes da organização.

Pode-se observar que, apesar das limitações, o conhecimento dos custos para uma empresa é fator preponderante para sua sobrevivência. Pois, nenhuma empresa, independentemente de seu porte, sobreviverá por muito tempo se praticar preços de venda abaixo de seus custos.

E, tão importante quanto saber determinar os custos dos produtos fabricados ou dos serviços prestados, é saber otimizar esses custos, estudando técnicas que proporcionem a redução dos custos sem, no entanto, reduzir qualidade. Sendo essa análise, um desafio para a Contabilidade de Custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERNARDI, Luiz Antonio. Política e formação de preços : uma abordagem competitiva sistêmica e integrada – 2. ed.- São Paulo : Atlas, 1998.

BRAGA, Josué Pires. Um Estudo Empírico sobre a Influência da Antecipação Parcial do ICMS no Processo de Formação de Preço nas Pequenas Empresas optantes do SimBahia. XIII Congresso Brasileiro de Custos, 2006.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÀ, Rubens. Gestão de Custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12C e Excel – 2. ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

HORNEGREN, George T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. Contabilidade de Custos, v.1: Uma abordagem gerencial – 11. ed.- São Paulo : Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. Curso de Contabilidade de custos – São Paulo : Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos - 9.ed. – São Paulo : Atlas, 2003.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelos de decisão para Gestão de Preço de Venda. Dissertação de mestrado apresentada a FEA – USP. São Paulo, 1995.

WERNKE, Rodney. Análise de Custos e preços de venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais) – São Paulo : Saraiva, 2005.

Autor: Marília Caroline Freire Cunha / Maria Sueli Arnoud Fernandes

Contato: mariliacontabeisufpb@hotmail.com

Graduanda em Ciências Contábeis da UFPB (Universidade Federal da Paraíba) / Mestre em Controladoria e Contabilidade pela USP e professora da UFPB (Universidade Federal da Paraíba).

Esta e outras matérias você encontra no Portal da Classe Contábil.
www.classecontabil.com.br
