

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM UMA CONFECÇÃO DE MODA ÍNTIMA

Leopoldo Pedro Guimarães Filho*

Milla Lúcia Ferreira Guimarães**

RESUMO: Atualmente a globalização está levando empresas a pensarem de forma sistêmica. O amplo conhecimento sobre controles e análises, custos, preços de venda entre outros fatores gerenciais tornaram-se imprescindíveis para que as tomadas de decisões sejam mais precisas. Para tanto este trabalho propõe uma estrutura base para a formação de preços de venda em uma empresa de confecção de moda íntima, localizada na região da AMREC – SC. As empresas que buscam um melhor posicionamento no mercado em que atuam, devem, primeiramente, monitorar o controle e o gerenciamento dos custos, uma vez que de posse de dados reais sobre resultado operacional da empresa, seus gestores podem adotar novas metodologias para a formação de preços dos produtos oferecidos pela empresa. Desse modo, esta pesquisa trará benefícios para a empresa em estudo, uma vez que esta passa por reformulações em sua gestão como estratégia para manter-se ativa no mercado. Os procedimentos metodológicos utilizados foram o estudo de caso, por meio de uma pesquisa do tipo bibliográfica, descritiva, com abordagem quantitativa. A pesquisa também foi documental, utilizando como instrumento a observação a fim de descobrir os mecanismos internos de funcionamento da empresa.

Palavras-chave: Formação do preço de Venda. Custos. Confecção de Moda Intima.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente a globalização está levando empresas a pensarem de forma sistêmica. O amplo conhecimento sobre controles e análises, custos, preços de venda entre outros fatores gerenciais tornaram-se imprescindíveis para que as tomadas de decisões sejam mais precisas. Evidencia-se a necessidade de buscar caminhos alternativos e diferenciados para sustentar a continuidade dos negócios, levando-se em conta que a velocidade da globalização está cada vez maior e a concorrência cada vez mais acirrada.

Destaca-se, portanto, que a formação do preço de venda é um dos aspectos de maior importância na gestão de uma organização, pois inclui os custos de um determinado

* Coordenador do Curso de Engenharia de Produção da Universidade do Extremo Sul Catarinense e Coordenador de Extensão da UNACET - Unidade de Ciência Engenharias e Tecnologias, UNESC - Universidade do Extremo Sul Catarinense, Brasil, lpg@unesc.net

** Possui graduação em Ciências Contábeis pela Fundação Educacional de Criciúma. Coordenadora Adjunta do Curso de Ciências Contábeis e Professora Titular da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Brasil, mlg@unesc.net

produto/serviço, sendo determinante dentro da organização, influenciando desde o processo de desenvolvimento até o setor produtivo e expedição. O estudo de custos e formação do preço de venda, nesta perspectiva, revela-se fundamental, pois além de informar a organização com dados precisos para tomada de decisões, permite que a organização torne-se competitiva no atual mercado que está cercado pela concorrência.

A formação do preço de vendas em empresas de confecção é um dos maiores problemas encontrados pelos empresários desse setor da economia, pois formar o preço de venda não é algo fácil. Sua complexidade vem de fatores quantitativos e qualitativos que em alguns casos são determinados fora da organização, impossibilitando a empresa de tomar determinadas decisões e obrigando-a a aplicar, buscar estratégias diferenciadas para manter-se no mercado.

2 INDÚSTRIA DA CONFECÇÃO

A principal característica estrutural da indústria de confecção no sul de Santa Catarina é a grande heterogeneidade de fábricas. Essa afirmação parte do princípio de que existem desde microempresas até empresas de grande porte para atender um mercado muito segmentado, principalmente no que se refere ao número de artigos e/ou produtos produzidos.

Lupatini (2007) afirma que existem no Brasil confecções de todos os portes e tamanhos, embora predominem as de pequeno porte, uma vez que não há empecilhos ou barreiras tecnológicas que impeçam a abertura de novas confecções, pois o principal investimento resume-se a um equipamento básico, ou seja, uma máquina de costura.

Para Maluf (2003), no entanto, o ciclo de produção da indústria de confecções não é tão simples assim, pois envolve cerca de doze processos como estilismo, modelagem, confecção da peça-piloto, aprovação da peça-piloto, gradação dos tamanhos pela modelagem, encaixe, controle de qualidade das matérias-primas, enfiar e corte, separação do corte e preparação para a costura, acabamento, controle de qualidade dos produtos acabados, revisão e embalagem. Recorrendo novamente a Lupatini (2007) constata-se que o processo de produção persegue diferentes processos que levam ao *design*, a confecção da modelagem, diferentes grades de tamanhos, elaboração do encaixe dos moldes e corte e costura.

Vale ressaltar, entretanto, que a indústria de confecção é um dos setores que mais gera empregos no país, pois necessita de mão-de-obra humana para operar as máquinas de costura, equipamento fundamental para que o processo fabril se desenvolva. Assim, o setor têxtil é um dos poucos setores econômicos que não pode ser totalmente automatizado, uma vez que às particularidades de cada artigo/peça de roupa, bem como o difícil manuseio de alguns tipos de

tecidos impedem que a mão-de-obra seja totalmente dispensada, promovendo certa estabilidade para a geração de empregos que reflete positivamente na economia. (OLIVEIRA; RIBEIRO, 1996).

O setor de corte, porém, já apresenta avanços tecnológicos como a utilização dos sistemas CAD (*Computer Aided Design*) e CAM (*Computer Aided Manufacturing*), sistemas estes que contribuem para uma maior eficiência no corte, além de gerar um maior aproveitamento de tecidos. A vantagem desses sistemas passa pelo melhor encaixe dos moldes com o propósito de gerar menos perdas, além de facilitar a elaboração e alteração das modelagens que ficam resguardadas em um banco de dados (SILVEIRA, 2006).

Atualmente, segundo dados publicados por Lupatini (2007), a indústria têxtil representada pelas confecções, é responsável por 14% dos empregos de todo o planeta, além de ser responsável também por 8,3% do valor dos produtos produzidos em manufatura comercializados no mundo.

Segundo Jones (2005), no ano de 1850, Levi Strauss realmente deu os primeiros passos para a produção em série de roupas nos Estados Unidos. De acordo com Jones, o próprio Strauss cortava os tecidos de forma individual e encaminhava as peças para as costureiras para que estas as confeccionassem. Conforme o negócio ia progredindo, Strauss mudou de estratégia com o propósito de diminuir custos e tempo, bem como melhorar a qualidade de seus produtos, ou seja, Strauss trouxe as costureiras para trabalhar na fábrica, concentrando ali todo o processo de produção.

2.1 CENÁRIO ECONÔMICO DE CONFECÇÕES DO VESTUÁRIO

Lupatini (2007) destaca que para se conhecer melhor o mercado nacional de confecções do vestuário, faz-se necessário primeiramente conhecer o cenário econômico internacional para verificar em que ponto da escala o Brasil se encontra.

Assim, Lupatini (2007) recorre a pesquisas para afirmar que o Brasil em 2000 se encontrava na 5ª posição dos países de maior produção do setor têxtil, a China ocupava o primeiro lugar como principal produtor de confecções do mundo. No entanto, de acordo com a ABIT – Associação Brasileira da Industrial Têxtil e de Confecção (2009), o Brasil é o 6º maior produtor têxtil do mundo com uma produção de 8,2 bilhões de peças por ano, além de se tornar auto-suficiente na produção de algodão, o 2º maior produtor mundial de índigo, o 3º maior produtor mundial de malha, o 7º maior produtor mundial de fios e filamentos e o 8º maior produtor mundial de tecidos.

O Brasil atualmente possui cerca de 30 mil empresas da cadeia têxtil e de confecção, gerando 1,7 milhões de empregos diretos (ABIT, 2009). Ainda de acordo com a ABIT (2009), a indústria têxtil e de confecção representa o segundo maior setor de emprego formal da indústria de transformação. A cada R\$ 10 milhões de reais a mais na produção, o setor de vestuário ocupa o 2º lugar entre os setores que mais podem gerar empregos. Segundo a ABIT (2009), no ano de 2008, o setor têxtil no Brasil exportou o equivalente a US\$ 2,4 bilhões.

2.2 GERENCIAMENTO DE CUSTOS E PREÇOS DE VENDA

Para que uma gestão de custos possa ser considerada eficiente é fundamental que os gestores entendam e identifiquem as diferenças e semelhanças entre os principais conceitos de custos. Sartori (2004) destaca que os custos correspondem a todos os recursos consumidos para a produção e, complementa que o custo é um termo utilizado para identificar gastos na produção. Megliorini (2001), por sua vez, seguindo a mesma linha, afirma que custos são valores gastos na aquisição de bens ou serviços. São todos os gastos que ocorrem no processo produtivo e que tem como objetivo determinar os lucros, o controle das operações e a tomada de decisões.

Para Bruni (2006, p. 41), “[...] os custos são medidas monetárias empenhadas pela organização a fim de atingir seus objetivos”, portanto, estão associados aos produtos pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias primas, embalagens, mão de obra fabril, alugueis e seguros de instalações fabris, etc.

Vaz (2003) conceitua os custos como a soma dos gastos necessários para determinada produção, bem como para sua distribuição e cita como exemplos os valores gastos em energia elétrica, mão de obra ligada à produção, aquisição de matéria-prima, entre outros. A seguir serão apresentados alguns conceitos de gerenciamento de custos que se julga necessário para melhor entendimento dessa pesquisa.

Oliveira e Perez Jr. (2005) conceituam despesa como bens ou serviços utilizados na área administrativa, na área comercial e na área financeira de uma empresa, que tem como principal finalidade originar receita ou manter as atividades que geram estas receitas. Para Santos (2005), despesas comerciais são aquelas usadas para fins de vendas de produtos ou serviços, despesas financeiras são aquelas usadas para fins financeiros da empresa e as administrativas são utilizadas na administração da organização. De modo geral, entende-se que as despesas estão associadas aos períodos, não repercutem na elaboração dos produtos ou serviços prestados. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

2.2.1 Histórico de Custos

Bornia (2002) destaca que a contabilidade de custos surgiu com a revolução industrial com objetivo calcular os custos dos produtos fabricados, uma vez que, antes desse período, a produção era artesanal, neste período não existiam indústrias o que fazia com que a economia girasse em torno do comércio. Nesse caso, somente a contabilidade financeira era usada para avaliar o patrimônio e apurar o resultado do período, que era obtido de acordo com a proposta, apresentada a seguir:

No entanto, com o surgimento das indústrias, o cálculo demonstrado por Bornia (2002, p. 44) que era utilizado pelas empresas comerciais continuou a ser usado nas indústrias, porém “[...] ao invés de custo de mercadorias vendidas passou a ser denominado custo de produtos vendidos”, fazendo com que a fabricação tornasse o cálculo muito mais complexo.

Para Bornia (2002), o crescimento das indústrias faz com que cresça também a complexidade do sistema produtivo e do cálculo dos custos. Assim, a contabilidade de custos tornou-se essencial para o desempenho de informações gerenciais obtendo, desta forma, lugar de destaque nas empresas.

2.3 Classificação dos Custos

O Quadro 1 apresenta as classificações de custos, quanto a variabilidade, a totalidade e a alocação, descritas por autores.

Classificação dos custos		Descrição
Quanto a variabilidade	Custos Fixos	De acordo com Abreu, Spinelli e Zanardi (2003), os custos fixos são aqueles que não mudam em relação ao volume de produção, permanecem constantes na organização, uma vez que não variam em função da produção ou serviço.
	Custos Variáveis	De acordo como Megliorini (2001), os custos variáveis aumentam ou diminuem, de acordo com a produção, se alteram de acordo com a produção realizada.
Quanto a Totalidade	Custo Total	Segundo Bornia (2002), custo total é o montante despendido no período para se fabricar certa quantidade de produtos;
	Custo unitário	O custo unitário é a média dos custos totais da empresa. Bornia (2002) reforça que o custo unitário é o custo para produzir cada um dos produtos.
Quanto a Alocação	Custos Diretos	Para Sartori (2004), quando um gasto se aplica diretamente a um produto, esse gasto passa a ser conhecido como custo direto. Custos diretos são aqueles que realmente foram consumidos para a execução do produto ou serviço e, que podem ser identificados e relacionados aos itens produzidos e aos serviços prestados.
	Custos Indiretos	Na concepção de Megliorini (2001), os custos indiretos necessitam de rateios, ou seja, eles são apropriados aos produtos em função de uma base de rateio. Quem usa o serviço paga por ele.

Quadro 1 – Classificação dos Custos

Fonte: Dados da pesquisa

Leone (1998) afirma que a gestão de uma empresa obriga seus gestores a tomada de decisões, no entanto, faz-se necessário, também, que os gestores tenham conhecimento dos custos, bem como de sua classificação e da forma que estes processos poderão refletir no custo total da organização/produto.

2.4 Análise de Custo/Volume/Lucro

Existem ferramentas gerenciais da área de custos que são aplicáveis ao cotidiano dos administradores que trabalham diretamente com preços e custos. A compreensão e o conhecimento dessas ferramentas são fundamentais para que os gestores das organizações possam lidar com eficiência e eficácia com as informações que lhe são apresentadas e concorrem para mantê-los atuantes em um mercado competitivo. Daí o conhecimento sobre expressões como margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, tornam-se ponto de partida para definir informações mais precisas a respeito da análise de custo/volume/lucro (CVL) (WERNKE, 2004).

Para Dutra (2003), este tipo de análise verifica de qual alternativa dentre as apresentadas, com relação ao custo, volume e lucro é mais viável a organização.

- a. **Margem de Contribuição** – A margem de contribuição é o quanto resta do preço de venda de um produto deduzidos os custos e despesas variáveis por ele gerados. De outra forma representa a parcela excedente dos custos e despesas que os produtos provocam. A empresa só começa a gerar lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos superar os custos e despesas fixos do exercício. MEGLIORINI (2001). Bornia (2002) complementa que a margem de contribuição demonstra que valor do faturamento será destinado para cobrir os custos fixos e dar lucro para a empresa.
- b. **Ponto de Equilíbrio** – Segundo Wernke (2004), o ponto de equilíbrio pode ser mensurado conforme o nível de vendas, podendo ser utilizado de forma unitária ou em valores monetários, no ponto de equilíbrio a empresa trabalha sem lucro ou prejuízo. Desta forma, Bornia (2002) ressalta que, a quantidade de volumes vendidos no ponto de equilíbrio, mensura o que a empresa pagará em custos, sem obter lucro, o que representa o nível de vendas em que o lucro é nulo.
- c. **Margem de Segurança** – Wernke (2004) conceitua margem de segurança como a quantidade que as vendas, expressa em unidades ou em valores monetários podem cair sem que haja prejuízo para a empresa. Para Bornia (2002), a margem de segurança geralmente é definida em percentuais (%), porém podem ser expressas de forma

unitárias ou monetárias. Desta forma, quanto maior for à margem, menor será o risco de prejuízos possíveis para a empresa.

- d. **Preços de venda** – Dubois, Kulpa e Souza (2006) afirmam que, diante de um mercado tão competitivo e cada vez mais cheio de variedades, os preços de venda de uma empresa não podem ser maiores que os preços dos concorrentes, pois a empresa corre o risco de perder clientes. Entretanto, o preço de venda deverá ser satisfatório de forma que não acarrete prejuízo para a organização.

Para Bornia (2002), é fundamental que as empresas evitem adotar a estratégia de aumentar o preço de venda por causa dos custos, pois quando o preço aumenta as vendas tendem a cair, desta forma a empresa acabará entrando no ciclo conhecido como espiral da morte e este ciclo deve ser tratado com muito cuidado, pois a queda nas vendas elevam os custos e, conseqüentemente, outro aumento de preço até a quebra da empresa ou a interrupção do ciclo pelo gerente.

2.4.1 Relações Básicas entre Custos e Preços

Para Bertó e Beulke (2006), o valor estabelecido para venda deve considerar sempre um duplo enfoque o financeiro e o mercadológico. No enfoque financeiro, um produto fundamenta-se na medida em que contribui para a manutenção ou crescimento real da empresa. Já em relação ao enfoque mercadológico, o objetivo maior de um produto é agregar valor aos consumidores, pois o preço constitui uma vantagem competitiva. O enfoque mercadológico exerce, por essa razão, sempre pressão descendente sobre os preços.

Sartori (2004) contribui afirmando que, após a utilização de custos para a sugestão de preços, é muito importante uma avaliação permanente dos custos usados, com o objetivo de assegurar os próprios preços, tanto em termos de lucratividade e conceitos aplicados, como também para justificar o reajuste dos preços ao longo do tempo.

Nesse sentido, o processo de formação de preços apresenta uma variedade de situações e o custo pode diferir de acordo com o produto, com a demanda, com a concorrência, além de se considerar o fato de o produto ser vendido por meio de estoques ou sob encomendas. (SARTORI, 2004).

Em síntese, Sartori (2004) entende que custo, demanda, concorrência e preço de venda estão inter-relacionados de tal forma que nenhum deles pode ser considerado isoladamente do outro em um processo de tomada de decisão. Nesse sentido, no contexto da formação de

preços, os custos representam e assumem importante contribuição à administração no que se refere à tomada de decisões, mesmo que isoladamente não se constituam em toda a informação necessária aos gestores.

Mark-up ou taxa de marcação é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para formação do preço de venda. O autor prossegue afirmando que a finalidade do *Mark-up* é cobrir fatores como tributação sobre vendas (ICMS, IPI, PIS, Confins ou Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissões da administradora do cartão de crédito etc.), despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção fixos e margem de lucro (WERNKE, 2004).

Para uma análise geral da formação dos preços, Coelho (2007) destaca que um dos maiores erros é o fato de as empresas não estabelecerem um direcionador estratégico para explorar o posicionamento de mercado, de forma a tornar visíveis as inúmeras variáveis, como percepção de valor, estrutura de mercado e ciclo de vida do produto.

Nesse sentido, Coelho (2007) destaca que “[...] por um lado, os consumidores desejam pagar pela máxima qualidade a um preço baixo. Por outro, as empresas almejam vender pelo máximo preço ao menor custo possível.” Com essa visão, entende-se que no mercado existem diversas abordagens sobre a importância de se estabelecer um planejamento estratégico em relação aos preços de venda, de forma que entender algumas delas pode levar o gestor a traçar sua própria abordagem.

Ainda sobre planejamento estratégico de preços, Coelho (2007) revela a importância de impulsionar às empresas na busca da melhor estratégia, alinhando produto *versus* mercado, uma vez que nem sempre haverá o inter-relacionamento entre estas duas variáveis, embora o produto em si sempre esteja sob os cuidados internos da empresa e/ou sob sua administração. No entanto, o mercado apresenta-se muito mais complexo e com fatores completamente subjetivos que, na maioria das vezes, não têm uma fórmula específica para seu entendimento.

3 METODOLOGIA E AMBIENTE DA PESQUISA

A pesquisa foi desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Esta pesquisa pautou-se em um estudo de caso, que de acordo com Triviños (1987) é considerada como uma categoria de pesquisa cujo objeto é uma unidade que se analisa profundamente, tendo como objetivo aprofundar a descrição de determinada realidade.

A pesquisa também se configurou como do tipo bibliográfica e documental, pois

segundo Horn (2001), na pesquisa bibliográfica o pesquisador busca posicionamentos, pesquisas e informações já publicadas sobre o assunto. Sobre a pesquisa documental, Saint-Georges (2008, p. 30) considera que esta “[...] apresenta-se como um método de recolha e de verificação de dados que visa o acesso às fontes pertinentes, escritas ou não, e, a esse título, faz parte integrante da heurística da investigação.”

Os instrumentos utilizados nesta pesquisa foram a coleta documental de notas fiscais de compra de matérias-primas e venda de produtos acabados, bem como recibos e outros documentos comprobatórios de pagamentos e de recebimentos da empresa.

Com relação à análise de dados, a pesquisa foi de caráter exploratório com abordagem quantitativa. Silva (2002) entende que a pesquisa exploratória visa proporcionar uma maior familiaridade com o problema investigado, com vistas a torná-lo mais claro ou a construir hipóteses ou questões importantes para a condução da pesquisa.

A pesquisa foi desenvolvida na confecção de moda íntima localizada na região da AMREC – Associação dos Municípios da Região Carbonífera. Destinada a fabricação e comercialização de roupas íntimas. A empresa pesquisada é uma empresa familiar, administrada pelo proprietário, possui 25 colaboradores diretos e 5 indiretos.

Os modelos confeccionados são exclusivos para cada cliente. A principal matéria prima é a malha 100% algodão e o PV (poliéster e viscose). Por se tratar de produtos de consumo básico e, na maioria, artigos com reposição automática no cliente, a empresa se obriga a manter estoque de alguns produtos, deste modo, o pedido chega e vai para a expedição que verifica se há estoque ou não do produto solicitado. A empresa atua no mercado do Rio Grande do Sul e também de São Paulo, os clientes desses Estados distribuem os produtos em sua rede de lojas em todo o Brasil.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados do estudo de caso apresentam análises predominantemente quantitativas, obedecendo ao objetivo do estudo que é apresentar uma estrutura básica de formação de preços de vendas de uma confecção de moda íntima. Neste sentido, inicialmente apresenta-se a estrutura funcional de custos da empresa, juntamente com o portfólio de produtos que a empresa produz e comercializa. Na sequência, destaca-se o enquadramento tributário, bem como a margem de retorno esperado pelos sócios.

Após o levantamento e definição da estrutura de custos, detalha-se os cálculos no sentido de apresentar os preços de vendas que a empresa precisa praticar a fim obter o lucro

esperado pelos acionistas. Por fim, com o objetivo de comprovar o mecanismo utilizado, recalculam-se os custos de maneira inversa, faz-se o demonstrativo de resultado do exercício para comprovar a consistência e confiabilidade dos números apresentados.

4.1 DEFINIÇÃO DA ESTRUTURA DE CUSTO GERENCIAL

Os controles internos são uma preocupação para a empresa, em especial aos custos. Nesse sentido, há uma busca por um sistema de controle interno que possibilite a qualificação das informações geradas. Este ponto é muito importante para a continuidade da empresa, pois segundo Santos (2005 p.23) “[...] o coração está para a vida do corpo, assim como o controle do custo está para a vida da empresa.”

4.1.1 Definição do Portfólio dos Produtos a serem Pesquisados

As tendências e necessidades do mercado contribuem com parcela significativa na tomada da decisão deste portfólio. Este estudo buscou fornecer sugestão de mecanismos de formação dos preços de vendas e não de avaliar o portfólio atual, embora o mesmo seja utilizado como base de estudo dos produtos constantes em linha atual de vendas mensais da empresa. Os produtos a serem trabalhados como base de análise e estudo são (Tabela 1):

Tabela 1 – Definição do Portfólio dos Produtos

Grupo	Produto
Cuecas	Produto A
	Produto B
Calcinha	Produto C
Camisolas	Produto D
	Produto E
	Produto F

Fonte: Dados da pesquisa

Os produtos apresentados Tabela 1 servirão de base para todo o estudo que virá até a formação dos preços finais.

4.1.2 Definição dos Custos Variáveis/Diretos

Os dados da Tabela 2 foram retirados da ficha técnica do produto. Os custos variáveis, custos de matéria prima e embalagem, facilmente identificados nos produtos, foram obtidos com base na Tabela 1:

Tabela 2 – Definição dos Custos Variáveis

Grupo	Descrição	Alíquota	Preço	Unid. medida
Malhas	Malha fio 24		11,250	Kg
	Malha fio 30 (cores claras)		11,000	Kg

Grupo	Descrição	Alíquota	Preço	Unid. medida
	Malha PV estampada		17,000	Kg
	Malha PV lisa (cores claras)		14,600	Kg
Fio	Fio		0,00043	Mt
Etiquetas	Etiqueta Interna		0,015	Unid
	Etiqueta de Preço		0,015	Unid
	Etiqueta termocolante		0,020	Unid
Elásticos	Elástico 7 mm		0,032	Mt
	Elástico 20 mm		0,090	Mt
	Elástico 25 mm		0,110	Mt
	Elástico TOK		0,090	Mt
Cabide	Cabide Camisola		0,270	Unid
Embalagem Plástica	Embalagem cueca p/ kit c/ 3 (PVC)		0,270	Unid
Embalagem Papelão	Caixa Papelão nº 2		0,590	Unid
	Caixa Papelão nº 3		0,790	Unid
	Caixa Papelão Camisola		1,550	Unid
Salários	Mão de Obra + Encargos	27,44%	16.814,09	R\$

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 2 apresentou a relação dos custos variáveis e custos diretos que são utilizados nos produtos. Ressalta-se que o uso efetivo, bem como suas quantidades é definido pelas fichas técnicas dos produtos que, por sua vez, são definidas pelo setor de desenvolvimento da empresa. Como o objetivo deste trabalho é utilizar a ficha técnica para então trabalhar os dados, não será aprofundado o estudo dessas informações.

4.1.3 Alocação dos Custos da Mão-de-obra Direta e Indireta da Fábrica

Os custos relativos à mão de obra, tratado na pesquisa como custo indireto, foram utilizados como critério de apuração o tempo gasto efetivamente com cada produto na linha de produção. Obtendo a informação de quanto tempo se gasta em minutos para cada produto e conhecendo-se o custo total da folha de pagamento industrial, em 220 horas trabalhadas, acrescidos os encargos e previsões, pode-se alocar a parcela de custo relativa a cada produto acabado da empresa, conforme Tabela 3.

Tabela 3 – Alocação do custo referente a mão de obra

Produto	Quantidade (peças/hora)	Tempo de fabricação (minutos)	Custo mão-de obra/hora	Custo unitário
Produto A	365	0,16	90,99	0,25
Produto B	331	0,17	90,99	0,27
Produto C	456	0,13	90,99	0,20
Produto D	52	1,11	90,99	1,76
Produto E	56	1,03	90,99	1,64
Produto F	54	1,07	90,99	1,70

Fonte: Dados da pesquisa

Após o rateio dos custos referentes a mão de obra, foi mensurado o custo unitário dos produtos e alocado na tabela para formação do preço de venda dos itens a serem estudados.

4.1.4 Definição dos Outros Custos Indiretos de Fabricação

Os custos indiretos de fabricação são os custos que não se consegue alocar diretamente aos produtos, a alocação destes custos exige uma forma de rateio. Esses custos normalmente não oscilam ou não tendem a modificar-se com a variação da produção da empresa. Alguns autores defendem que todos os custos da empresa são variáveis, dependendo do ponto de vista de quem os observa. Na condição de não generalização dos conceitos, a presente pesquisa apresenta os conceitos de custos conforme citado na base teórica. Os custos fixos são compostos dos custos industriais que não tem uma correlação significativa ao volume de produção. Na empresa pesquisada foram apurados os custos desta natureza e obteve-se a seguinte relação dos custos fixos industriais (Tabela 4):

Tabela 4 – Definição dos Custos Indiretos de Fabricação

Grupo	Descrição	R\$
Custos Indiretos	Manutenção de Equipamentos	1.500,00
	Energia	800,00
	Material de Limpeza Utilizado na Fabrica	250,00
	Convênios Funcionários (Sindicato)	45,50
	Vigilância Fábrica	40,00
	Outros Custos associados a Fábrica	30,00
Total de Custo Fixo da Fábrica		2.665,50

Fonte: Dados da pesquisa

A Tabela 4 apresentou outros custos indiretos da empresa consumidos mensalmente nos produtos base de estudo. Vale salientar que os custos indiretos da empresa adicionados as despesas precisam ser agregados no produto e rateado de acordo com algum critério específico para então compor o valor dos custos totais de cada produto.

4.1.5 Definição do Critério de Rateio dos Custos Indiretos

Os custos diretos e variáveis são alocados aos produtos facilmente de acordo com a ficha técnica, porém, os demais custos indiretos, precisam obedecer a um critério coerente de rateio. Lembra-se sempre a necessidade da prudência na questão da definição do critério de rateio, pois um critério mal formulado pode comprometer a vida do produto, podendo até, definir sua eliminação do *portfólio*.

A quantidade máxima produzida de cada produto será considerada como direcionador dos custos indiretos neste trabalho para efeitos de rateio. Salienta-se que os critérios podem variar de empresa para empresa, o importante é uma razoabilidade na definição do critério de rateio, principalmente se os valores indiretos forem expressivos. Segue na Tabela 5 a discriminação dos custos apurados na fabricação dos produtos da empresa:

Tabela 5 – Discriminação dos itens de custos apurados

Descrição	Matéria-prima	Embalagens	Mão-de-obra e encargos	Custos indiretos	Total R\$
Produto A	0,54	0,02	0,25	0,04	0,84
Produto B	0,78	0,01	0,27	0,04	1,11
Produto C	0,37	0,01	0,20	0,03	0,60
Produto D	4,49	0,06	1,76	0,26	6,57
Produto E	3,38	0,06	1,64	0,24	5,32
Produto F	3,99	0,06	1,70	0,25	6,00

Fonte: Dados da pesquisa

A seguir apresentam-se as despesas administrativas e de vendas para determinação do índice de *Mark-Up*.

4.1.6 Definição das Despesas Operacionais e seu Tratamento no Custo da Empresa

As despesas operacionais são as despesas necessárias para manter a empresa em funcionamento. Normalmente são desembolsos relativos à parte administrativa, comercial e financeira da empresa. Para facilitar o entendimento, segue na Tabela 6 as despesas médias operacionais da empresa pesquisada.

Tabela 6 – Definição das Despesas Operacionais

Grupo	Descrição	R\$/Mês
Despesas	Pró – Labore	3.500,00
	Salários da Administração c/ Encargos	1.100,00
	Comunicação	780,00
	Combustíveis	500,00
	Serviços de Terceiros	400,00
	Doações	150,00
	Água	75,00
	Material de Expediente	80,00
	Outras Despesas	70,00
Total		6.655,00

Fonte: Dados da pesquisa

As despesas operacionais da empresa que precisam de um critério para serem rateadas na formação do preço de venda dos produtos. Em alguns casos, esses valores são transformados em percentuais representativos do faturamento bruto e agregados a um divisor a exemplo do que acontecem com os impostos, comissões, fretes e outros.

A Tabela 7 mostrou a relação das despesas operacionais da empresa pesquisada. A exemplo dos custos indiretos, as despesas também precisam ser alocadas aos produtos com algum critério. Deste modo, também se faz necessário utilizar um critério para diluir as despesas na estrutura de formação de preços de vendas dos produtos, pois a empresa também precisa recuperar estas despesas no preço efetivo de venda.

Assim, de posse e conhecimento dos valores, estabelece-se uma relação entre estas despesas e o faturamento bruto médio da empresa no ano de 2011. A Tabela 7 apresenta os valores de faturamento bruto da empresa e o cálculo do rateio das despesas no faturamento da empresa, formando assim um percentual que será incluso no *Mark-up* para a formação final dos preços dos produtos acabados.

Tabela 7 – Relação de Faturamento

Mês	Média do faturamento 2011	Despesas Operacionais	Representação Despesas operacionais / faturamento
Faturamento	150.474,99	6.655,00	4,42%

Fonte: Dados da pesquisa

4.1.7 Definição dos impostos e outros percentuais incidentes sobre as vendas

Uma fase de muita importância no gerenciamento dos custos e formação dos preços de vendas é a definição do *Mark-up*, que são os valores geralmente em formas percentuais que utilizam como base de cálculo o valor da nota fiscal de venda para sua apuração quando a venda por ventura for realizada.

No *Mark-up* geralmente encontram-se a carga tributária da empresa com relação aos impostos federais e estaduais, a comissão sobre vendas que também utiliza como base de cálculo a nota fiscal e também a margem de lucro pretendida. É importante salientar que os mecanismos e fórmulas variam de empresa para empresa, pois existem diversas formas de administrar os custos e formar o preço de venda dos produtos.

No caso específico, a empresa pesquisada é optante pelo lucro presumido, que obedece a uma escala tributária disponibilizada pelo fisco nacional, que é o órgão arrecadador de impostos federais, bem como também na esfera estadual a empresa tem um benefício oficializado pelo Decreto nº 1.669 que possibilita a empresa a recolher um percentual sobre a nota de saída a título de imposto estadual. A Tabela 8 apresenta os percentuais utilizados na formação do *Mark-up* da empresa estudada.

Tabela 8 – Definição dos Impostos e outros Percentuais Incidentes sobre as Vendas

Grupo	Descrição	Alíquota
Impostos	Imposto de Renda	1,20%
	Contribuição Social	1,08%
	PIS	0,65%

Grupo	Descrição	Alíquota
	COFINS	3,00%
	ICMS	3,00%
Sub Total		8,93%
Outros	Fretes	3,00%
	Comissão sobre Vendas	3,00%
	Despesas Operacionais	4,42%
	Margem de lucro	12,00%
Sub Total		22,42%
Total Geral		31,35%
Divisor	Mark-Up	= (100 – 31,35) / 100
		0,6865

Fonte: Dados da pesquisa

De posse das informações referente à formação do *Mark-up* da empresa, existe a necessidade de aplicação destes percentuais nos custos totais de cada produto. Nesse sentido, destaca-se a necessidade atenção aos percentuais levantados que tem como base de cálculo o valor da nota fiscal de venda e as informações obtidas são apenas os custos totais de cada produto, bem como os valores a serem rateados. Nesta situação precisa-se definir um divisor em forma decimal, após a apuração dos percentuais.

Assim, após levantar todos os valores dos custos totais e somar ao rateio de todas as despesas operacionais e não-operacionais para cada produto, aplica-se então o divisor em cada um dos produtos, para então formar o efetivo preço de venda. Deste modo, obtêm-se os preços de vendas que, se efetivamente vendida todas as quantidades programadas, a empresa terá receita suficiente para realizar o pagamento dos impostos, terá receita para recuperar os gastos variáveis, terá receita para cobrir os gastos fixos, despesas operacionais e não operacionais e ainda restar no caixa da empresa à margem desejada, se não houver inadimplência.

4.2 Definição do preço de venda

A definição do preço de venda acontece em uma sequencia lógica, parte-se do levantamento dos gastos, despesas, *Mark-up* e margem esperada de lucro. Nesta pesquisa propõe-se calcular os preços de vendas a partir dos gastos da empresa. Os gastos da empresa foram apresentados de forma analítica subdividindo em direto e indireto: a matéria-prima e embalagem do produto como custo variável identificado por meio da ficha técnica, os custos de mão de obra utilizada como critério de rateio o tempo efetivo consumido de cada produto e por fim os demais custos industriais com menor representatividade, formando assim o custo industrial.

Após o levantamento dos custos industriais foi aplicado o *Mark-up* formado pela carga tributária da empresa de 8,93% sobre as vendas brutas, acrescido do percentual médio das despesas mensais de 4,42% sobre as vendas brutas, mais os custos com comissões de vendas de 3% e fretes de também 3%. A margem de lucro esperada pelos acionistas é de 12%, perfazendo assim um *Mark-up* de 31,35% que transformado em divisor para ser aplicado sobre os custos em 0,6865. A Tabela 9 apresenta o preço de venda dos produtos calculado com do *Mark-up* de 68,65 %.

Tabela 9 – Tabela sugerida de Preços de Vendas

Descrição	Custos diretos	Custos indiretos	Custo total	Mark-up		Total
	R\$	R\$	R\$	Divisor	R\$	R\$
Produto A	0,56	0,29	0,84	0,6865	0,3847	1,23
Produto B	0,79	0,31	1,11	0,6865	0,5050	1,61
Produto C	0,37	0,23	0,60	0,6865	0,2748	0,88
Produto D	4,56	2,02	6,57	0,6865	3,0029	9,58
Produto E	3,44	1,88	5,32	0,6865	2,4300	7,75
Produto F	4,06	1,95	6,00	0,6865	2,7418	8,74

Fonte: Dados da pesquisa

Com o objetivo de comprovar a consistência dos cálculos envolvendo todo o arcabouço de gastos, impostos, despesas e margem esperada, foi elaborado um demonstrativo de resultado de exercício simulando a venda efetiva dos produtos da empresa com os preços sugeridos na Tabela 10.

A Tabela 10 apresenta uma simulação de venda da produção realizada pela empresa aos preços de tabela e com a condição de continuidade de seus gastos fixos nos mesmos níveis da base de dados desse estudo.

Tabela 10 – Demonstrativo de Resultado

Descrição	%	Produto A	Produto B	Produto C	Produto D	Produto E	Produto F
Receita Bruta		1,23	1,61	0,88	9,58	7,75	8,74
(-) Impostos	8,93%	-0,11	-0,14	-0,08	-0,86	-0,69	-0,78
Receita Líquida		1,12	1,47	0,80	8,72	7,06	7,96
(-) Custo Direto e Indireto		-0,84	-1,11	-0,60	-6,57	-5,32	-6,00
Lucro Bruto		0,28	0,36	0,20	2,15	1,74	1,96
(-) Total das Despesas	10,42%	-0,13	-0,17	-0,09	-1,00	-0,81	-0,91
Margem de Lucro - R\$		0,15	0,19	0,11	1,15	0,93	1,05
Margem de Lucro - %		12%	12%	12%	12%	12%	12%

Fonte: Dados da pesquisa

Desta forma, comprova-se a eficiência do procedimento adotado para a elaboração dos preços de vendas de cada produto. Na Tabela 10, observa-se ao realizar a venda com o preço calculado e mantendo os gastos da empresa se obterá uma margem de lucro líquido de 12% sobre sua receita, exatamente o que fora incluído em seu *Mark-up*, utilizado para a formação do preço final de venda.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa buscou variáveis necessárias para formar o preço final dos produtos de uma confecção de moda íntima. Essas variáveis auxiliaram a formar uma base de cálculo que envolve os custos, despesas, tributação e o lucro. Verificou-se a relação entre os custos e, principalmente, foi definido um critério de rateio desses para os produtos.

A revisão bibliográfica mostrou que existem mecanismos de controle dos custos e formação do preço de venda. Esse estudo realizado em livros, artigos, dissertações e teses mostraram que o cálculo dos custos bem como o cálculo do preço de venda de um produto auxilia sobremaneira a tomada de decisão.

A revisão bibliográfica municiou e auxiliou o pesquisador no entendimento das ferramentas necessárias a aplicação de métodos de cálculo de custos e preços de vendas. O cálculo do preço de venda proporcionou à empresa a segurança necessária no momento da venda de seus produtos, pois até então esse cálculo era feito de forma implícita. Viu-se também que ferramentas gerenciais como a análise do Custo x Volume x Lucro podem ser utilizadas de forma estratégica em negociações de grandes ou pequenos volumes.

Durante a composição do preço de venda deve-se estar atento aos custos da empresa, sejam eles diretos ou indiretos. Essas informações são de suma importância, pois conhecendo analiticamente os custos se torna mais fácil a tomada de decisão. Outra importante conclusão que se chega é que existem insumos com grande representatividade na composição do custo, esses insumos devem carrear maior atenção do gestor.

O método adotado para o cálculo de preço de venda, composição dos custos, critérios de rateios, Mark-Up, na presente pesquisa não é um método padrão para todas as empresas. Importante destacar que o mecanismo de estudo, análise, administração dos custos da empresa pode variar. Neste sentido, sugere-se a adaptação da estrutura base, do banco de dados, da inclusão ou exclusão de informações da presente pesquisa, pois existem muitas particularidades que diferem de empresa para empresa.

Constata-se, portanto, que de maneira geral, um dos principais desafios dos gestores na atualidade é o entendimento e gerenciamento de custos, bem como o fato de que a presente pesquisa não encerra as discussões acerca do tema “custos”, ao contrário, tenta na medida do possível agregar observações no que diz respeito ao assunto pesquisado.

DETERMINING SELLING PRICES IN AN UNDERWEAR MANUFACTURER

ABSTRACT: Nowadays globalization is leading companies to think systemically. The extensive knowledge of controls and analysis, costs, selling prices and other management factors became essential to make decisions more precisely. To do so, this paper proposes a basic structure to determine selling prices in an underwear manufacturer, located in the AMREC - SC. Companies that seek a better position in the market they operate, must firstly monitor the control and management of costs, since the possession of real data on operating results of the company, its managers can adopt new methodologies for pricing the products offered by the company. Thus, this research will benefit the company under this study, since it is going through reformulations in its management as a strategy to remain active in the market. The methodological procedure used was the case study, through a bibliographic-like research, descriptive with a quantitative approach. The research was also documental, using observation as a tool to discover the inner working of the company.

Keywords: Determining selling prices. Costs. Underwear manufacturing.

REFERÊNCIAS

- BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. **Gestão de custos**. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRUNI, A. L. **A administração de custos, preços e lucros**. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, F. S. **Formação estratégica de precificação: como maximizar o resultado das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: Conceitos, modelos e instrumentos, abordagem do capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

- HORN, G. B. **Diretrizes para a produção de trabalhos monográficos**. Curitiba: FIES, 2001.
- JONES, S. J. **Fashion design**: manual do estilista. São Paulo: Cosac Naify, 2005.
- LEONE, George Sebastião Guerra. . **Custos, um enfoque administrativo**. 12 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998.
- LUPATINI, M. *Relatório Setorial – Têxtil e Vestuário*. Rede DPP: Finep. Disponível em www.finep.gov.br. Acesso em 2007.
- MALUF, E. **Dados técnicos para a indústria têxtil**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: IPT (Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo), 2003.
- MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.
- OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR., José Hernandez. **Contabilidade de custos para não administradores**. São Paulo. Atlas, 2000.
- OLIVEIRA, Maria Helena; RIBEIRO, Ana Paula de A. **Análise conjuntural da indústria confeccionista brasileira**. Informe setorial. BNDES, 19/01/1996.
- SAINT-GEORGES, P. Pesquisa e crítica das fontes de documentação nos domínios econômicos, social e político. In: ALBARELLO, Luc et al. **Práticas e Métodos de Investigação em Ciências Sociais**. Lisboa: Gradiva Publicações Ltda, 1997. p. 15-47. Disponível em: <<http://www.loucimar.adm.br/meio/20061ser/met/car/>>. Acesso em: 18 abr. 2008.
- SANTOS, J. J. **Análise de custos**. Remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso. São Paulo. Atlas, 2005.
- SARTORI, E. **Gestão de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.
- SILVA, M. B. **Introdução à pesquisa em educação**. Florianópolis: UDESC/CEAD, 2002.
- SILVEIRA, I. Sistema CAD na indústria do vestuário. In: CONGRESSO DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO EM DESIGN 7. **Anais**. Curitiba: Unicemp, 2006.
- VAZ, Célia Silvério. **Alimentação de coletividade**: uma abordagem gerencial : manual prático do gestor de serviços de refeições coletivas. 2. ed Brasília, DF: Do autor, 2003.
- WERNKE, R. **Gestão de custos**: uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Originais recebidos em: 25/04/2012

Aceito para publicação em: 17/09/2012