

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CRISTIANO BATISTA DA ROCHA JUNIOR

**PRECIFICAÇÃO ESTRATÉGICA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS**

FLORIANÓPOLIS

2012

CRISTIANO BATISTA DA ROCHA JUNIOR

**PRECIFICAÇÃO ESTRATÉGICA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2012

CRISTIANO BATISTA DA ROCHA JUNIOR

**PRECIFICAÇÃO ESTRATÉGICA: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
PRESTADORA DE SERVIÇOS AUTOMOTIVOS**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovada em sua forma final pelo curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina.

Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.
Orientador

Professores que compuseram a banca:

Professor Joisse Antonio Lorandi, Dr.
Orientador

Professor Fernando Richartz
Membro

Professor Ricardo R. S. Bernard, Dr.
Membro

Dedico este trabalho aos meus pais, Cristiano Batista da Rocha e Graciete Maria da Rocha, pela base educacional obtida, os valores familiares e acima de tudo por me tornar o que sou. Em especial, a minha mãe, por me incentivar a persistir na luta para entrar em uma universidade de qualidade, por ter sofrido junto comigo quando não obtive sucesso nas primeiras tentativas de passar no vestibular.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Universidade Federal de Santa Catarina, por me proporcionar o conhecimento que levarei para vida toda.

Aos professores que me passaram o conhecimento para que eu pudesse ser o profissional que sou hoje, em especial ao meu orientador, Joisse Antônio Lorandi, que me auxiliou no processo de desenvolvimento deste trabalho e teve paciência nos momentos de dúvidas e incertezas.

As amigadas que consegui durante todo o curso e que ficarão na minha memória para sempre, tendo prazer em citar Alex Tavares, Ramon Bertan, Ciaclei Luca, Diogo Magalhães (Guina) Diogo Paulo Greter (Greter), se fosse citar todos preencheria grande parte dessa folha.

Agradeço ao meu chefe Alexandre Tomazelli, por permitir que trabalhasse em carga horária reduzida durante essa reta final.

Meus sinceros agradecimentos às empresas pesquisadas neste estudo por disponibilizar as informações que precisei.

A minha esposa Cláudia Vilma de Souza, que é a pessoa mais maravilhosa do mundo e que esteve do meu lado me apoiando durante todo o tempo.

“Estamos na década do valor. Se você não conseguir vender um produto da melhor qualidade pelo menor preço do mundo, você estará fora do jogo [...] a melhor maneira de reter seus clientes é imaginar constantemente como lhes dar mais por menos.”

Jack Welch, Presidente da General Electric

RESUMO

ROCHA JUNIOR, Cristiano Batista da. **Precificação estratégica**: Um estudo de caso em uma prestadora de serviços automotivos. 58 f. Monografia – Curso de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina.

O objetivo da pesquisa é identificar quais são os resultados econômicos e financeiros esperados com a utilização da precificação baseada em custos – markup e a precificação estratégica na formação de preços de serviços prestados. Assim, é realizado um estudo de caso, embasado em pesquisa bibliográfica, em uma prestadora de serviços automotivos, objetivando, de forma exploratória, realizar uma análise qualitativa entre a precificação baseada nos custos – markup e a precificação estratégica. Na fundamentação teórica foi abordado aspectos da contabilidade de custos pertinentes à precificação para que posteriormente seja possível a proposta da precificação baseada em custos – markup, aspectos sobre preços e posicionamentos de mercados e métodos de precificação que são à base da precificação estratégica. Utiliza-se o custeio variável para se chegar à margem de contribuição, servindo de base para a formação de preços por markup. Utilizando informações do concorrente da empresa estudada estabeleceram-se diferenciais competitivos e benefícios que foram quantificados e adicionados aos preços praticados pela empresa estudada, através da abordagem da precificação estratégica. Com os preços formados a partir das duas abordagens simularam-se três situações de demanda a partir da capacidade produtiva da empresa chegando à conclusão que a precificação estratégica apresenta melhores resultados em todas as situações, devido ao fato dos preços estratégicos agregarem valores estimados em diferenciais competitivos frente à concorrência. No que diz respeito ao markup, o método apresenta menores resultados em todos os níveis de capacidade produtiva, comparados aos resultados obtidos com a precificação estratégica, devido este modelo não levar em consideração fatores como valor para o cliente, mercado, entre outros. Ao final tem-se o entendimento que preços que refletem a concorrência, referenciais de mercado e diferenciais competitivos que possam ser percebidos pelos consumidores, podem incrementar o resultado da empresa e a precificação através do markup reflete a prudência de cobrir os custos e obter margem de contribuição capaz de absorver as despesas estruturais fixas com sobra de lucro, no entanto, essa abordagem não leva em conta o que o cliente está disposto a pagar ou quaisquer diferenciais apresentados nos serviços.

Palavras chave: Prestadora de serviços. Preço. Markup. Estratégico. Custos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Valor unitário dos produtos e serviços	13
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Custo unitário de produtos ou serviços	21
Tabela 2 – Demanda dos serviços prestados	34
Tabela 3 – Estrutura dos preços	35
Tabela 4 – Cálculo hora/homem	37
Tabela 5 – Apuração do custo unitário.....	37
Tabela 6 – Capacidade produtiva.....	39
Tabela 7 – Produção atual	39
Tabela 8 – Apuração da margem de contribuição.....	39
Tabela 9 – Aplicação do Markup	40
Tabela 10 – Garantia de Injeção eletrônica.....	43
Tabela 11 – Garantia de suspensão	44
Tabela 12 – Garantia de freio.....	44
Tabela 13 – Garantia de embreagem.....	44
Tabela 14 – Diferencial em ferramentas.....	45
Tabela 15 – Preços estratégicos	45
Tabela 16 – Tabela referencial.....	46
Tabela 17 – Markup - 29% da capacidade produtiva	47
Tabela 18 – Precificação estratégica - 25% da capacidade produtiva	47
Tabela 19 – Markup - 50% da capacidade produtiva	49
Tabela 20 – Precificação estratégica - 50% da capacidade produtiva	49
Tabela 21 – Markup - 100% da capacidade produtiva	50
Tabela 22 – Precificação estratégica - 100% da capacidade produtiva	51

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Custos fixos estruturais (CFE)	18
Gráfico 2 - Custos marginais	19
Gráfico 3 – 25% da capacidade produtiva.....	46
Gráfico 4 – 60% da capacidade produtiva.....	48
Gráfico 5 – 100% da capacidade produtiva.....	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Demonstração da margem da contribuição	23
Quadro 2 – Posicionamento amplo de produto	28
Quadro 3 – Produtos x Benefícios únicos	29
Quadro 4 – Produtos x benefícios	29
Quadro 5 – Diferentes formas de posicionamento	29
Quadro 6 – Classificação dos custos e despesas	36
Quadro 7 – Comparativo de preços	42

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 TEMA E PROBLEMA	8
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	9
1.2.1 Objetivo geral	9
1.2.2 Objetivos específicos	9
1.3 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO	9
1.4 METODOLOGIA.....	10
1.4.1 Caracterização da pesquisa	10
1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	11
1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	11
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1 CUSTOS	13
2.1.1 Classificação dos Custos	15
2.1.1.1 Quanto à natureza.....	15
2.1.1.2 Quanto ao destino	15
2.1.1.3 Quanto ao objeto a ser custeado.....	16
2.1.1.4 Classificação quanto ao comportamento do custo	17
2.1.2 Calculo do custo unitário de um produto ou serviço	19
2.1.3 Métodos de custeio	21
2.1.4 Custeio Variável	22
2.1.4.1 Margem de contribuição	23
2.2. FORMAÇÃO DO PREÇO.....	24
2.2.1 Modelos de gestão de preços	24
2.2.1.1 Modelo de gestão baseado na teoria econômica	24
2.2.1.2 Modelo de gestão baseada nos custos	25
2.2.1.3 Modelo de gestão baseado no mercado	27
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	34
3.1 COLETA DE DADOS	34
3.2 MÉTODO DE PRECIFICAÇÃO UTILIZADO PELA EMPRESA.....	35
3.3. CLASSIFICAÇÃO E APURAÇÃO DOS CUSTOS.....	35
3.3.1 Classificação dos custos	36
3.3.2 Apuração do custo unitário	37

3.4 PROPOSTA DE PRECIFICAÇÃO.....	38
3.4.1 Precificação com base no markup.....	39
3.4.2 Precificação estratégica	40
3.4.2.1 Posicionamentos para os serviços	41
3.4.2.2 Informações da concorrência	41
3.4.2.3 Valor agregado aos serviços	42
3.4.2.4 Preços estratégicos.....	45
3.5 ANÁLISE DE RESULTADOS.....	46
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
4.1 CONCLUSÕES	52
4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	53
REFERÊNCIAS.....	54
APÊNDICES	55
APÊNDICE A – CUSTOS E DESPESAS TOTAIS	55
APÊNDICE B – CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO	56
APÊNDICE C – COMPARAÇÃO GRÁFICA DETALHADA	57

1 INTRODUÇÃO

Em um ambiente empresarial competitivo, onde cada vez mais as empresas precisam mostrar o seu diferencial a fim de obter melhores resultados perante a concorrência, e clientes muito mais inclinados a obter produtos e serviços de qualidade pelo menor preço possível, a precificação passa a ser um diferencial de mercado. Esse fato fica claro quando Martins (2008) afirma que com o crescimento da competitividade entre as empresas, e clientes cada vez mais ávidos por produtos que se adequem a suas necessidades, o preço passa a ser ditado basicamente por oferta e demanda.

As alterações de preço representam o fator mais impactante sobre o lucro das empresas e também na escolha do consumidor entre um serviço ou outro. (HINTERHUBER; BERTINI, 2012).

Dentro desse contexto, a prática de formação de preços com base nos custos tem sido mais utilizada pelas empresas, mesmo para um mercado onde os preços são ditados pelo mercado. Esse fato é comprovado quando Hinterhuber e Bertini (2012) afirmam que vários estudos acadêmicos demonstram que mais de 80% das empresas baseiam suas decisões de precificação, primeiro nos custos.

A ideia fica mais reforçada quando se faz uma relação com as poucas empresas que utilizam algum critério para prever a elasticidade de preços. Em um levantamento conduzido pela Mckinsey & Company, perguntou-se, a gerentes de mais de 300 importantes companhias americana, se realizam pesquisas para medir ou prever a elasticidade de preços e somente 15% afirmaram realizar qualquer tipo de pesquisa. (CLANCY; SHULMAN, 1994).

Atualmente não se pode pensar e formar preços apenas levando em conta às necessidades de cobertura de custos e lucro, e preciso que o gestor entenda o valor que o seu serviço tem para o consumidor e a partir daí possa mensurar quais são os custos da prestação deste, e mais que isso, o quanto se pode reduzir do preço para atingir um tipo de mercado. De acordo com esse entendimento, (Nagle e Holden 2003, p. 3) afirmam que “a única maneira de garantir um apreçamento lucrativo é deixar que o preço antecipado determine os custos incorridos, e não o contrário”.

Para isso as empresas precisam saber o que é um preço competitivo e que este seja capaz de propiciar uma margem bruta adequada a propiciar lucros,

levando em consideração os custos variáveis, fixos e volume de vendas. (CLANCY; SHULMAN, 1994).

1.1 TEMA E PROBLEMA

Segundo Hinterhuber e Bertini (2012), o método de precificação mais utilizado pelas empresas é o custo mais adicional, mais conhecido como Markup.

A precificação com base nos custos, mesmo sendo um método prudente de formar preço, uma vez que estabelece preços que sejam capazes de cobrir os custos mais a margem de lucro desejada, não considera os preços concorrentes, estratégias de marketing e outros. Esse fato é confirmado quando Martins (2008) afirma que somente o custo não é o suficiente para estabelecer o preço ideal, é necessário conhecer a elasticidade da demanda, o preço dos concorrentes, o preço dos produtos substitutos, estratégia de marketing e outros.

Alem disso o mercado é o grande responsável pela fixação dos preços e não o custo de obtenção dos produtos. (MARTINS, 2008).

É mais provável que uma empresa analise seus custos para saber se é viável trabalhar com um produto do que ela determinar o preço com base naqueles custos ou despesas (MARTINS, 2008). A precificação deve ser a integração entre as estratégias de negócios envolvendo marketing, finanças e estratégias competitivas. (NAGLE; HOLDEN, 2003).

Partindo desse princípio, torna-se imprescindível a utilização de um apereçamento que leve em consideração os preços concorrentes, diferenciais competitivos e estratégias de marketing, visando formar preços que sejam atrativos para o consumidor, ao mesmo tempo sendo capazes de gerar margem de contribuição e lucro.

Nesse sentido, esse trabalho tem como questão de pesquisa, quais são os resultados econômicos e financeiros esperados com a utilização do markup e a precificação estratégica na formação de preços de serviços prestados?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é identificar quais são os resultados econômicos e financeiros esperados com a utilização da precificação baseada em custos – markup e a precificação estratégica na formação de preços de serviços prestados.

1.2.2 Objetivos específicos

A fim de alcançar o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- Listar quais os custos e despesas incorridos na prestação dos serviços escolhidos, assim como os preços de cada um deles;
- Obter a capacidade produtiva da empresa em três níveis;
- Formar preços com o markup para cada um deles, com base na estrutura de custos dos serviços;
- Formar preços a partir da precificação estratégica, identificando diferenciais nos serviços prestados, em comparação com os serviços concorrentes;
- Analisar as duas abordagens de precificação.

1.3 JUSTIFICATIVAS DO ESTUDO

Na escolha entre empresa que prestam um mesmo serviço, o preço é o fator que mais rapidamente irá influenciar a decisão do consumidor. Isso fica claro quando Hinterhuber e Bertini (2012) afirmam que as mudanças de preço é fato que exerce o maior impacto sobre a lucratividade de um negócio. Desta forma, pode-se afirmar que o consumidor tende a optar pela empresa que oferece o melhor preço por um serviço de qualidade.

No mercado automotivo existem consumidores de diversas classes sociais, reflexo das facilidades, oferecidas pelo governo, na aquisição de automóveis e o

crescimento do poder aquisitivo da população. Desta forma, é importante que as prestadoras de serviços automotivos saibam se posicionar com relação aos seus clientes, no sentido de saber para que tipo de cliente deseja-se trabalhar, que tipo de produto ou serviço oferecer e a que preço.

Os serviços de manutenção automotiva são fundamentais para a segurança e bons desempenhos do automóvel além de ser complementos na venda de produtos, tais como pneus, rodas e entre outros. Sendo assim, o preço praticado por estes serviços podem ser utilizados como atrativo para outros produtos e serviços oferecidos pela empresa.

Com isso, a precificação estratégica se torna fundamental na construção de um preço que seja capaz de trazer retorno financeiro sejam, através de sua margem de contribuição ou proporcionando aumento da margem de contribuição de outros serviços, ao mesmo tempo reflita valores que sejam percebidos pelo consumidor.

1.4 METODOLOGIA

Este item caracteriza-se por apresentar o caminho a ser seguido para que ao término deste trabalho a problemática apresentada no item 1.1 tenha subsídios suficientes para ser respondida.

1.4.1 Caracterização da pesquisa

Para atender aos objetivos expostos no item 1.2, foram realizadas diversas entrevistas com os sócios da empresa estudada, com o objetivo de obter os preços, a demanda, os custos e despesas para os serviços estudados. Os preços concorrentes foram obtidos através de consultas ao concorrente da região de atuação da empresa estudada. Os dados obtidos foram organizados em planilhas para serem classificados conforme as suas naturezas e posteriormente serem utilizados como base para os cálculos. Os procedimentos técnicos para a realização desse trabalho se dão através do estudo de caso por tratar-se de uma pesquisa realizada em uma prestadora de serviço no estado de Santa Catarina, visando obter informações detalhadas dos serviços prestados, objetivando o conhecimento detalhado dos preços, custos e despesas incorridas. Gil (2002) descreve o estudo

de caso como sendo o estudo exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento. Utiliza-se pesquisa bibliográfica pelo fato de propor a melhor abordagem de análise de custos e preço de mercado, embasadas em livros e periódicos científicos, para a precificação do serviço. Conforme Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

No que diz respeito aos objetivos, a pesquisa é exploratória uma vez que a abordagem da precificação é pouco utilizada em empresa de pequeno porte. Gil (2002) descreve a pesquisa exploratória como sendo a pesquisa que tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois os dados obtidos na pesquisa serão analisados com o intuito de saber se os resultados são satisfatórios ou não, com relação ao que a empresa já vem apresentando. Conforme Fachin (1993) a pesquisa qualitativa relaciona aspectos não somente mensuráveis, mas também definidos descritivamente.

1.5 DELIMITAÇÕES DA PESQUISA

A pesquisa será realizada em uma prestadora de serviços automotivos da Grande Florianópolis, no estado de Santa Catarina. Os dados obtidos referem-se ao período de um mês de trabalho da prestadora de serviço, no entanto, algumas estimativas foram feitas com base em ocorrências dos últimos doze meses de funcionamento da empresa.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O estudo está dividido em três capítulos, o primeiro refere-se à introdução, que abrange o tema, o problema, os objetivos da pesquisa, a justificativa do estudo, a metodologia utilizada, a delimitação da pesquisa e a organização do trabalho.

O segundo capítulo abrange a pesquisa bibliográfica, onde são abordados os conceitos fundamentais para o entendimento sobre precificação estratégica, análise de custos e mercado.

O terceiro capítulo demonstra o estudo de caso e por fim tem-se o capítulo quatro que aborda as conclusões finais e recomendações de trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

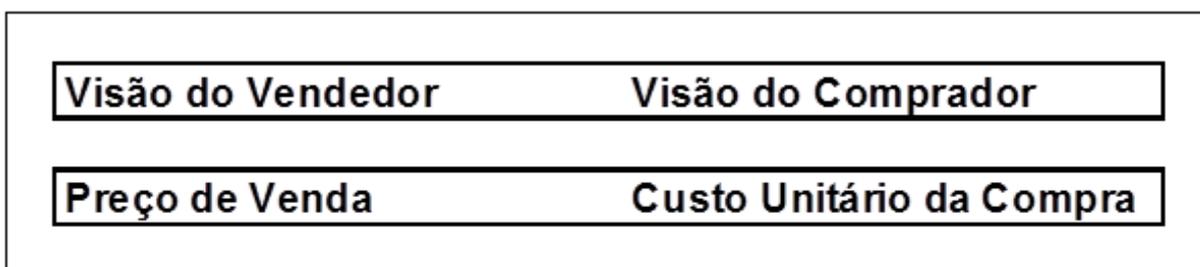
Visando a compreensão dos termos utilizados neste estudo, apresentam-se conceitos de análises de custos e métodos de precificação.

2.1 CUSTOS

Custo é todo recurso sacrificado, geralmente de maneira monetária, visando obter um bem ou objetivo específico. (HORNEGREN; DATAR; FOSTER 2004). Segundo Martins (2008), custo é todo gasto empenhado na produção de bens e serviços. De maneira genérica custo é a mensuração econômica dos recursos adquiridos para a produção e venda dos produtos e serviços. (PADOVEZE, 2006).

Em uma transação comercial existem duas partes envolvidas, uma que compra e a outra que vende, e entre as partes envolvidas existe uma relação de custo e preço, desta forma, pode-se entender que o custo unitário para o comprador é o preço de venda para o vendedor. (PADOVEZE, 2006).

Figura 1 – Valor unitário dos produtos e serviços



Fonte: Adaptado de Padoveze (2006)

Sendo assim, fica evidente o foco central da questão dos custos para empresas, que é determinar quanto custa uma unidade do produto ou serviço que está sendo fabricado ou comercializado.

Segundo Padoveze (2006), para fins gerenciais, o conhecimento do custo unitário de cada produto ou serviço separadamente, é imprescindível para se estabelecer ou parametrizar o preço de venda do produto ou serviço a ser oferecido para o cliente.

Por outro lado, a teoria da microeconomia define que o preço de venda é dado pelo mercado e com isso não haveria porque se falar em formar preços de vendas pelo custo, porém, deve-se analisar o assunto amplamente, uma vez que o custo unitário é fundamental no apoio as decisões de fabricar ou não o produto ou ofertar o produto. (PADOVEZE, 2006).

Em um sentido amplo, a análise de custos tem o objetivo de mostrar os caminhos a serem percorridos na gestão de um negócio e para isso é essencial que a administração das empresas se utilize de informações de custos visando obter um diferencial frente a empresas que comercializam produtos e serviços semelhantes no mercado. (SANTOS, 2009).

Para Santos (2009), para obtenção de sucesso em um negócio, as seguintes informações são essenciais:

- Controle de vendas diárias;
- Custo e ganho marginal por produto e acumulado;
- Vendas planejadas mês a mês e do ano;
- Ponto de equilíbrio, isto é, o nível mínimo de vendas desejado;
- Custo estrutural fixo, mês a mês e do ano;
- Formação de preço de venda;
- Análise de mix visando à maximização de lucros;
- Lucro operacional planejado e real;

As informações citadas além de servir como base para definição de preços, é fundamental para apoio a tomada de decisão dos gestores, no sentido de saber se vale a pena continuar oferecendo os produtos ou serviços.

2.1.1 Classificação dos Custos

2.1.1.1 Quanto à natureza

Segundo (SANTOS, 2009), quanto à natureza, os custos classificam-se em:

- Matéria-prima;
- Mão de obra direta;
- Mão de obra indireta;
- Aluguel;
- Material de limpeza;
- Depreciação;
- Outros.

As matérias-primas são os materiais que são aplicados diretamente no produto ou serviço. (SANTOS, 2009). A mão de obra direta é o elemento de transformação dos materiais aplicados em produtos ou serviços e assim como os encargos sociais que podem ser relacionadas com o volume das atividades. (SANTOS, 2009). Alguns custos não oferecem condições de medida objetiva e a sua alocação precisa ser feita de maneira estimada ou arbitrária. Esses custos são chamados de indiretos com relação aos produtos (Martins, 2008).

2.1.1.2 Quanto ao destino

Segundo (SANTOS, 2009), quanto ao destino, os custos e despesas classificam-se em:

- Custos de produção;
- Despesas de administração;
- Despesas de comercialização.

Os custos de produção são compostos das matérias-primas, da mão de obra direta e dos custos indiretos de produção, ou seja, de todos os custos que podem ser relacionados à produção dos produtos, seja de maneira direta ou indireta.

De maneira mais objetiva, Santos (2009, p. 21), afirma que “os custos de produção são compostos das matérias-primas, da mão de obra direta e dos custos indiretos de produção”. Segundo Martins (2008), o custo de produção do período é a soma dos custos incorridos no período dentro da fábrica.

Além dos custos citados, as empresas podem incorrer em gastos de natureza não industrial que são absorvidos na apuração do resultado e são classificados quanto a sua função. Segundo Santos (2009), esses gastos podem ser comerciais, administrativos e financeiros.

2.1.1.3 Quanto ao objeto a ser custeado

A classificação mais antiga e mais utilizada é em relação ao objeto de custo, ou seja, classificando-se os custos como diretos e indiretos em relação ao produto ou serviço que está sendo produzido e fornecido pela empresa. (PADOVEZE, 2006).

Segundo Santos (2009), quanto ao objeto, os custos classificam-se em diretos, custos que podem ser convenientemente identificados com a produção e custos indiretos, que beneficiam toda a produção de um bem ou serviço, no entanto não são facilmente identificados com a produção de bens e serviços.

Em sua definição de custos diretos, Martins (2008) afirma que alguns custos podem ser apropriados diretamente aos produtos ou serviços, bastando haver uma medida de consumo que sirva como base de alocação, esses são chamados de custos diretos com relação aos produtos. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26), “Custos diretos de um objeto de custo são relativos ao objeto de custos em particular, e podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável (de custo eficaz)”.

Alguns custos não oferecem condições de medida objetiva e a sua alocação precisa ser feita de maneira estimada ou arbitrária. Esses custos são chamados de indiretos com relação aos produtos. (MARTINS 2008).

São indiretos, os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam, essa alocação será feita por meio de critérios de distribuição (rateio alocação, apropriação são outros termos utilizados). (PADOVEZE, 2006).

Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p. 26), “custos indiretos de um objeto de custo são relativos ao objeto de custo em particular, mas não podem ser rastreados para aquele objeto de custo de forma economicamente viável (de custo eficaz)”. Esses custos indiretos de produção são complementos das atividades operacionais e são incorridos indiretamente beneficiando todos os produtos e serviços produzidos. (SANTOS, 2009).

Outra classificação, de suma importância, é a que estabelece a relação entre o valor total de um custo e volume das atividades em um intervalo de tempo. Essa classificação divide os custos em fixos e variáveis. (MARTINS, 2008).

2.1.1.4 Classificação quanto ao comportamento do custo

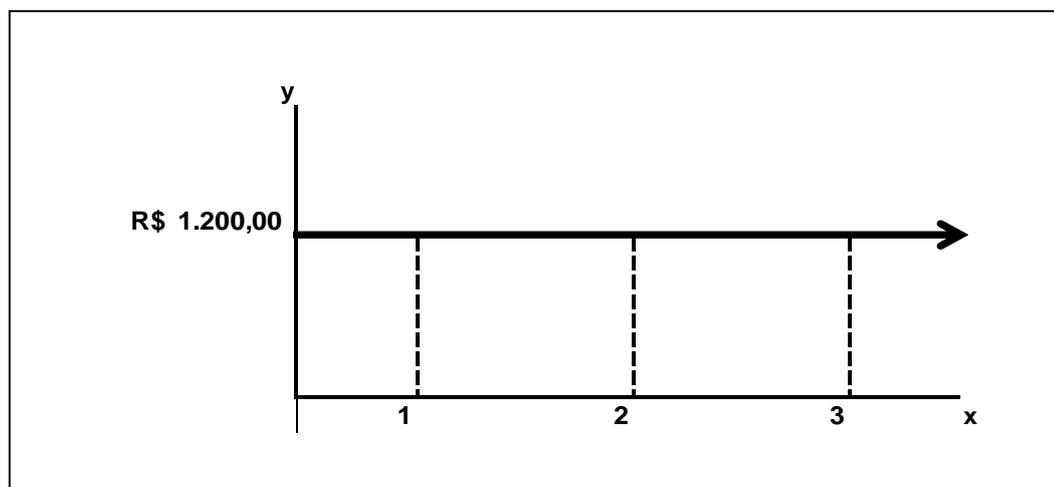
Denomina-se comportamento de custo a evolução do valor dos custos em relação ao volume de atividade, tomando-se como referência o volume de produção ou vendas e verificando-se como os custos aumentam ou diminuem em relação a esse volume. (PADOVEZE, 2006).

Certos gastos podem aumentar ou diminuir na mesma proporção que as alterações nos volumes de produção ou vendas, outros gastos independem do volume de produção e vendas, no entanto, são necessários para manter a estrutura operacional da empresa. (SANTOS, 2009).

O custo fixo é aquele que se mantém inalterado em sua totalidade, em um dado intervalo de tempo, apesar das mudanças no nível de atividades (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Na mesma linha de pensamento, Padoveze (2006) afirma que um custo será considerado fixo quando seu valor permanecer inalterado com as variações no volume de produção ou vendas.

O conceito de custo fixo fica claro quando Martins (2008) explica que o aluguel de uma fábrica tem um valor fixo em determinado mês, independentemente de aumentos ou diminuições do volume de produção do mês. Sendo assim esse tipo de custo é considerado fixo.

Gráfico 1 - Custos fixos estruturais (CFE)



Fonte: Adaptado de Santos (2009)

No gráfico 1 – Custos fixos estruturais (CFE) pode-se ter uma ideia geral do custo fixo. Na medida em que o volume de produção aumenta, o montante se mantém em R\$ 1.200,00.

Segundo Santos (2009, p. 26), as principais características dos custos estruturais fixos são:

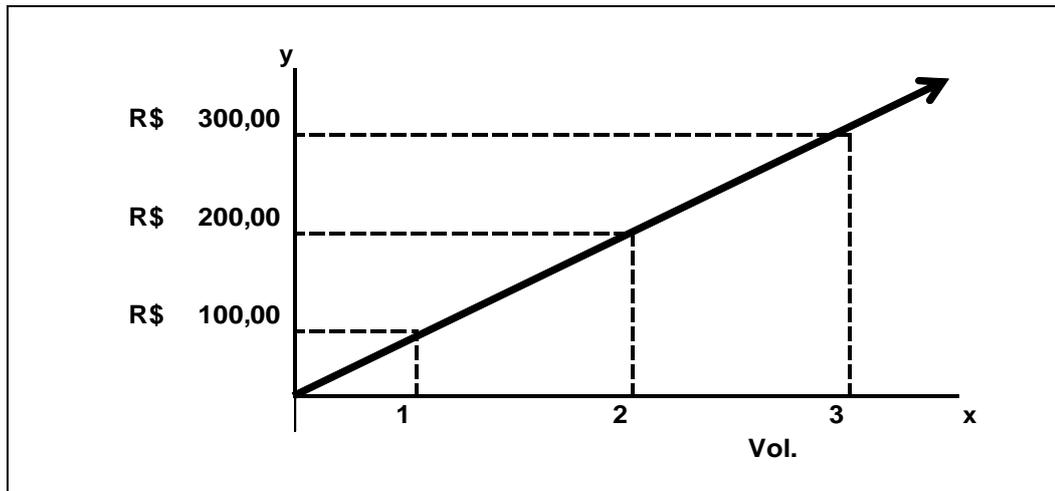
Em termos de custos estruturais fixos totais, quanto maior for o volume de produção ou venda menores serão os custos estruturais fixos por unidades (até limite da capacidade instalada); [...] independem das quantidades produzidas ou vendidas. Exemplos: Aluguel, IPTU, salário de pessoal, seguros, equipamentos, depreciação etc. (dentro do limite da capacidade instalada)

Desta forma, entende-se que independentemente do volume das vendas ou produção, os custos fixos se mantêm os mesmos.

São chamados variáveis, os custos e despesas cujo montante varia em proporção direta as variações do nível de atividade a que se relacionam. (PADOVEZE, 2006). Em consonância com esse pensamento, Horngren, Datar e Foster (2004), afirmam que o custo variável ou marginal é aquele que muda em sua totalidade na mesma proporção das mudanças no nível de atividade ou volume total.

O conceito fica ainda mais claro na medida em que Martins (2008) explica que o valor total de consumo de materiais diretos está diretamente relacionado com o volume de produção.

Gráfico 2 - Custos marginais



Fonte: Adaptado de Santos (2009)

Verifica-se no gráfico 2 – Custos variáveis, que na medida em que os volumes aumentam, os custos variáveis aumentam proporcionalmente, essa é a característica básica do custo variável ou marginal.

Segundo Santos (2009, p. 25), as principais características dos custos marginais (variáveis) são:

Em termos de custos marginais totais, quanto maior for o volume de vendas, maiores serão os custos marginais totais. Em termos unitários, os custos marginais permanecem constantes. Exemplos: matérias primas e comissões sobre vendas

Os custos variáveis totais mudam proporcionalmente ao volume de produção, no entanto, em termos unitários, o custo sempre serão os mesmos.

2.1.2 Cálculo do custo unitário de um produto ou serviço

Para Padoveze (2006), para se calcular o custo unitário de um produto ou serviço é necessário:

- Levantar o total de gastos de mão de obra direta de todos os setores do processo produtivo, bem como quantificar as horas efetivamente trabalhadas na montagem de computadores.
- Calcular o custo médio horário e aplicar a quantidade de horas gastas na montagem de uma unidade. Esse procedimento é necessário porque nem sempre se faz o mesmo produto e normalmente produtos diferentes exigem quantidades de horas de produção diferentes, o que diferencia o seu custo de fabricação.
- Levantar o total dos demais gastos industriais, indiretos (mão de obra indireta, materiais indiretos, despesas gerais e depreciações).
- Escolher um critério para distribuir os gastos industriais indiretos.
- Calcular o custo médio dos gastos indiretos para ser apropriado a uma unidade de cada produto, mediante o critério escolhido.
- Identificar e evidenciar a estrutura do produto, com os itens de materiais que o compõem, com suas respectivas quantidades.
- Obter o custo unitário de cada material da estrutura do produto.
- Concluir a apuração do custo unitário do produto. Os custos diretos são obtidos pela multiplicação dos dados quantitativos pelo custo unitário de cada componente. Os custos indiretos são atribuídos diretamente ao produto pelo valor decorrente do critério escolhido.

Exemplo ilustrativo (Custo unitário de um computador):

Tabela 1 - Custo unitário de produtos ou serviços

Gastos mensais			
Mão-de-obra direta (para todas as fase do processo produtivo)		R\$	7.600,00
Horas diretas trabalhadas no mês			800
Custo horário da mão-de-obra direto		R\$	9,50
Demais gastos			
Mão-de-obra indireta (para todas as fase do processo produtivo)		R\$	10.000,00
Materias indiretos consumidos		R\$	1.000,00
Gastos gerais		R\$	3.000,00
Depreciações		R\$	2.000,00
Total geral		R\$	16.000,00
Quantidade média mensal de computadores montados			100
Custo médio de gastos gerais por computador montado		R\$	160,00
Custo unitário por computador			
Materiais diretos	Quantidade	Custo	
		Custo Unitário	Total
Kit video	1	R\$ 500,00	R\$ 500,00
Kit teclado	1	R\$ 300,00	R\$ 300,00
Kit torre	1	R\$ 800,00	R\$ 800,00
Mouse	1	R\$ 80,00	R\$ 80,00
Alto-falantes	2	R\$ 40,00	R\$ 80,00
Total dos materiais diretos			R\$ 1.760,00
Mão-de-obra direta			
Horas de processo produtivo para montar uma unidade	8	R\$ 9,50	R\$ 76,00
Gastos gerais de fabricação			R\$ 160,00
Custo unitário total			R\$ 1.996,00

Fonte: Adaptado de Padoveze (2006)

Observa-se na tabela 1 – Custo unitário de produtos ou serviços, que para obter os custos unitários de mão de obra foi necessário conhecer a quantidade de horas que os trabalhadores estão à disposição da empresa, ou seja, a capacidade produtiva da empresa em horas. O custo unitário dos gastos gerais é obtido com base em todas as despesas indiretas e fixas e a quantidade de produtos vendidos

2.1.3 Métodos de custeio

Em linhas gerais, o método de custeamento define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais. (PADOVEZE, 2006).

O custeio variável é considerado um dos métodos mais recomendado para previsões e tomadas de decisões, uma vez neste método são considerados, para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços, somente os custos e despesas variáveis, sejam eles direto ou indiretos, dispensando qualquer conceito de cálculo médio. (PADOVEZE, 2006). Na mesma linha de pensamento, Martins (2008), afirma

que no custeio variável, são alocados aos produtos os custos variáveis, que irão para o estoque, sendo separados os custos fixos que serão considerados como despesas do período.

Outras formas de custeio são utilizadas pelas empresas. Segundo Santos (2005), o custeio por absorção é considerado como básico para avaliação de estoques e levantamento do balanço, desta forma, é muito utilizado com a finalidade de atender as necessidades fiscais. No entanto se torna falho como instrumento gerencial por utilizar rateios para alocar os custos fixos aos produtos.

A palavra “absorção” é utilizada há muito tempo, em função da ideia de que após a apuração do custo unitário dos produtos e serviços, há a necessidade de que estes absorvam os demais custos indiretos, obtendo-se um custo unitário que abrange todos os custos. (PADOVEZE. 2206).

Segundo Padoveze (2006, p. 79), os demais métodos de custeio por absorção são: “método de custeamento baseado em atividades (custeio ABC), método de custeamento integral e método de custeamento RKW”.

2.1.4 Custeio Variável

Conforme dito anteriormente, trata-se do método de custeio recomendado nas previsões e tomadas de decisões, uma vez que, neste método são considerados, para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços, somente os custos e despesas variáveis, sejam eles direto ou indiretos, dispensando qualquer conceito de cálculo médio. (PADOVEZE, 2006). Segundo Santos (2005), é o método pelo qual todos os gastos de natureza variável são alocados aos produtos.

A análise do comportamento dos custos, separando-os em custos fixos e variáveis, possibilita uma gama de análises de gastos e receitas em relação aos volumes produzidos ou vendidos, dando subsídio às decisões relacionadas a volumes de produção, manutenção de produtos existentes, mix de produção, entre outras. (PADOVEZE, 2006). Na mesma linha de pensamento, Santos (2005) define que o método propicia meios de identificar os custos e margem de contribuição de cada produto e conhecer, de forma instantânea, os custos fixos que estão relacionados com a capacidade instalada.

2.1.4.1 Margem de contribuição

Define-se como lucro marginal o montante residual das receitas, deduzidos os custos marginais, ou seja, a parte das receitas que contribuirá para a cobertura dos custos fixos estruturais e a formação do lucro.

Segundo Santos (2009, p. 36):

[...] definimos como lucro marginal “contribuição para formação do lucro”, “contribuição para cobrir o custo fixo e proporcionar lucro”, “margem de contribuição”, “receita marginal”, “lucro marginal” e outras denominações que veiculam a ideia de diferença entre o preço de venda e o custo marginal.

A contribuição marginal ou margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável unitário de cada produto (MARTINS 2008). Na mesma linha de raciocínio, Horngren, Datar e Foster (2004, p. 57), afirmam que “a diferença entre as receitas e os custos e despesas variáveis totais é chamada de margem de contribuição, pois indica porque o lucro operacional muda ao mudar o número de unidades vendidas”.

Segue ilustração da margem de contribuição:

Quadro 1 – Demonstração da margem da contribuição

Produtos	Custos variáveis		Custos variáveis	Preço de venda	Margem de contribuição
	Diretos	Indiretos			
Produto L	R\$ 700,00	R\$ 80,00	R\$ 780,00	R\$ 1.550,00	R\$ 770,00
Produto M	R\$ 1.000,00	R\$ 100,00	R\$ 1.100,00	R\$ 2.000,00	R\$ 900,00
Produto N	R\$ 750,00	R\$ 90,00	R\$ 840,00	R\$ 1.700,00	R\$ 860,00

Fonte: Adaptado de Santos (2009)

Usando o produto L como exemplo, verifica-se que este contribui com R\$ 770,00, no entanto não se pode dizer que esse valor represente o lucro, já que ainda faltam os custos estruturais fixos que deverá ser absorvidos de maneira arbitrária por cada um dos produtos.

Uma vez que se conhece o lucro marginal, poderá ser calculado o ponto de equilíbrio a fim de se averiguar o nível de faturamento mínimo a ser praticado para não se incorrer em prejuízo. (SANTOS, 2009).

2.2. FORMAÇÃO DO PREÇO

Peres Junior, Oliveira e Costa (2010) afirmam que, vários fatores influenciam a formação de preços, dentro os quais estão:

- Concorrência: nos mercados onde há varias empresas oferecendo produtos semelhantes, o preço tenderá a ser menor do que seria se não houvesse competidores.
- Clientes: ao estabelecer ou alterar o preço, as empresas se preocupam com as reações dos seus clientes.
- Gastos: para produzir um produto, as empresas incorrem em uma série de gastos.
- Governo: pode ter uma influência muito forte na formação dos preços dos produtos e serviços ou mesmo determinar o preço do produto.

Diante das informações expostas, entende-se que vários fatores devem ser levados em consideração durante o processo de precificação, de forma que a concorrência se torna um parâmetro comparativo devido à alta concorrência, os clientes deve ser alvo principal, os gastos devem servir como um limite na determinação dos preços e as influências externas precisam ser monitoradas.

2.2.1 Modelos de gestão de preços

De acordo com Padoveze (2006), os três principais modelos de gestão preços são: orientados pela teoria econômica, orientados pelos custos e orientados pelo mercado.

2.2.1.1 Modelo de gestão baseado na teoria econômica

Os modelos de precificação baseados na teoria econômica seguem a premissa de que a forma mais racional das empresas maximizarem seus lucros e ter pleno conhecimento da curva de demanda do mercado e de seus custos, dentro desse modelo se faz necessário identificar a estrutura de mercado que a empresa

atua, ou seja, concorrência perfeita, monopólio, oligopólio, e concorrência monopolística. (PADOVEZE, 2006) Na mesma direção, Peres Junior, Oliveira e Costa, (2010) afirmam que para a formação do preço de um produto ou serviço é importante conhecer o mercado de atuação da empresa e o comportamento da demanda com relação ao que está sendo ofertado.

Devido à dificuldade de quantificar conceitos econômicos, tais como a elasticidade da oferta e da demanda, as empresas recorrem a enfoques práticos que lhe permitam estabelecer preços que lhe tragam retorno e os testam fazendo acréscimos e reduções permitidos pelo mercado. (PERES JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2010).

Com base no exposto será dado maior enfoque para os modelos de gestão de preços orientados pelos custos e pelo mercado.

2.2.1.2 Modelo de gestão baseada nos custos

Neste modelo de decisão os preços são formados a partir do cálculo de seus custos e da adição da margem de lucro objetivada, pressupondo que o mercado absorverá as quantidades ofertadas ao preço calculado nessa equação. (PADOVEZE, 2006). Na mesma linha de raciocínio, Peres Junior, Oliveira e Costa (2010) afirmam que as empresas incorrem em diversos gastos que o empresário espera recuperar e ainda obter algum lucro.

Conforme Santos (2005), o método baseado nos custos é mais comum nos negócios e quando se utiliza o custo total como base, a margem adicionada deve ser capaz de cobrir os lucros desejados pela empresa, quando se utiliza os custos variáveis com base, a margem adicionada deve ser capaz de cobrir os custos fixos e os lucros desejados pela empresa.

O processo de adicionar uma margem fixa aos custos é conhecido como Markup, um método simples que, no entanto, poderá levar a administração tomar decisões que não condizem com a realidade dos negócios. (SANTOS, 2005).

Segundo Nagle e Holden (2003, p. 2), “o método se baseia na prudência financeira no sentido de priorizar a cobertura dos custos e margem de lucro”.

Na mesma direção, Martins (2008, p. 218) afirma:

[...] o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados; custo por absorção, custeio variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada Markup, que devem ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

Na prática:

Markup = % desejado x Custo unitário

A margem de lucro é representada por um percentual que, ao ser adicionado aos custos totais do produto, deverá propiciar um preço de venda que dará sustentação para a empresa cobrir todas as suas despesas, além de permitir que a mesma obtenha um valor satisfatório de lucro. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

Como o Markup é um percentual sobre o custo unitário, pode-se ter a seguinte equação:

Preço de venda = Custo unitário + Markup

Onde:

Markup = % / custo unitário

Supondo que um determinado produto apresente o custo unitário de \$ 2 e a empresa almeje um markup de 40% sobre o seu custo.

Aplicando-se a fórmula sugerida, tem-se:

Preço de venda = \$ 2 + (40% de \$ 2)

Ou

Preço de venda = \$ 2,00 + \$ 0,80

Então o preço de venda será \$ 2,80

Uma das características dessa abordagem é não levar em conta o que o cliente deseja pagar pelo produto ou serviço. Em consonância com essa afirmação, Martins (2008) afirma que o método é muito utilizado pelas empresas, porém não considera, inicialmente, as condições de mercado ao fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária.

Segundo Hinterhuber e Bertini (2012), na precificação baseada em custos os dados principais são informações de sistemas contábeis e metas predeterminadas de lucratividade.

2.2.1.3 Modelo de gestão baseado no mercado

Os modelos de decisão baseados no mercado levam em consideração apenas à demanda do produto ou serviço, a concorrência e o valor percebido pelos clientes, não levando em consideração os custos para formação de preço. (PADOVEZE, 2006). A teoria econômica indica que quem faz o preço é o mercado, basicamente por intermédio da oferta e da procura, e considerando essa condição, praticamente seria desnecessário o cálculo dos custos e a posterior formação de preço a partir deles, bastando balizar o preço de mercado através do preço dos concorrentes. (PADOVEZE, 2006). Enquanto a oferta tende a vender bens praticando o maior preço de venda, a demanda tenderá a adquirir os mesmos bens ao menor preço possível, isto se deve as leis da oferta e da procura que regem o mercado. (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

A fixação de preços pelo valor percebido pelos clientes é um conceito orientado pelo mercado uma vez que sua referência básica é identificar, antecipadamente, o grau de utilidade ou o valor que um produto ou serviço traz à mente do consumidor. (PADOVEZE, 2006). Em termos práticos a empresa deve tentar definir o maior preço de venda, sabendo o que o cliente está disposto a pagar por esse preço, uma vez que a utilidade do produto é o suficiente para deixá-lo tranquilo na hora da compra. (PADOVEZE, 2006). O valor de um bem é subjetivo e depende do grau de utilidade que um bem tem para as pessoas que o consomem, de forma que este bem poderá ser de grande valia para algumas pessoas enquanto que para outras não terá serventia alguma (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

O conceito genérico de custo refere-se aos gastos incorridos para ofertar um produto ou serviço, enquanto o valor são aspectos desejados pelos clientes e atendidos nos produtos e serviços. (BRUNI; FAMÁ, 2010) Desta forma, entende-se que os preços devem estar delimitados entre o custo da oferta e o valor percebido pelo cliente. Bruni e Famá (2010, p. 290), em consonância com esse pensamento, afirmam que “nenhuma empresa oferecerá produtos por preços inferiores por tempo

indeterminado [...] os clientes somente estarão dispostos a pagar o preço de um produto quando o valor percebido for superior”. O propósito da precificação baseada em valor não é simplesmente deixar os clientes satisfeitos, é trabalhar o preço lucrativamente na captura de mais valor para o cliente, não necessariamente vendendo mais. (NAGLE; HOLDEN, 2003).

Para definirmos as diferenças entre produto e valor pode-se utilizar o exemplo de Charles Revlon, fundador da empresa que leva o seu sobrenome, “Na fábrica produzimos cosméticos: nas lojas vendemos esperança”. Com base na afirmação, pode-se entender que os cosméticos são produtos enquanto a esperança de tornar-se mais belo é o valor percebido pelos consumidores. O valor atribuído que justifica a cobrança de preços maiores está no conceito ampliado e na esperança proporcionada. (BRUNI; FAMÁ, 2010).

Segundo Bruni e Famá (2010, p. 297), “o conceito de desenvolvimento e criação de valor está fortemente associado ao desenvolvimento de uma marca. Para isso, alguns passos são sugeridos”.

Escolha um posicionamento amplo para o produto: uma empresa é mais rentável quando consegue maior participação de mercado ou quando possui uma participação de baixa, mas atende a mercados diferenciados que percebem o valor dos produtos e se dispõem a pagar mais por eles. (BRUNI; FAMÁ, 2010).

Quadro 2 – Posicionamento amplo de produto

Ser líder em produto	Buscar atender a clientes que preferem empresas que estão na frente em tecnologia.
Ser operacionalmente excelente	Objetivar atender clientes que não necessitam dos produtos mais avançados, mas desejam desempenho confiável a qualquer momento.
Ser íntima do cliente	Atender de imediato e com flexibilidade às necessidades individuais dos clientes.

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010)

Escolha um posicionamento específico: Algumas empresas constroem valores com base em um posicionamento focado em um único benefício, outras

adotam um posicionamento com benefícios adicionais (BRUNI; FAMÁ, 2010). Segue abaixo alguns exemplos de benefícios únicos:

Quadro 3 – Produtos x Benefícios únicos

Mercedez Benz	Maior Prestígio
BMW	Melhor desempenho ao volante
Volvo	Melhor segurança
Volkswagen	Melhor serviço pós-vendas

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010)

Segue abaixo dois exemplos de empresas que adotaram mais de um benefício no posicionamento específico de seu produto:

Quadro 4 – Produtos x benefícios

Volvo	Maior prestígio
	Durabilidade
Aquafresh	Proteção anti-cárie
	Melhor hálito
	Dentes brancos

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010)

Diferentes formas de posicionamentos específicos:

Quadro 5 – Diferentes formas de posicionamento

Posicionamento por	Características
Atributo	A empresa escolhe um atributo ou aspecto. Por exemplo, um hotel afirma que é o mais antigo da cidade. Essa é a pior escolha de posicionamento, uma vez que nenhum benefício é proclamado.
Benefício	Como o nome revela, o produto oferece algum benefício. Por exemplo, que um sabão em pó lava mais branco. O posicionamento por benefício consiste em uma das principais atividades dos profissionais de marketing
Uso ou aplicação	Posiciona-se o produto como melhor para determinado fim.
Usuário	Posiciona-se o produto de acordo com um grupo-alvo de usuários
Contra-concorrente	O produto apresenta-se como diferente ou melhor que o produto concorrente.
Categoria	Descreve a empresa como líder na categoria. Por exemplo, Brahma significa cerveja, Kodak significa filme fotográfico.
Preço-qualidade	Posiciona-se o produto de acordo com o seu nível de qualidade e preço. Por exemplo, o perfume Chanel nº 5 é posicionado como produto de alta qualidade e preço elevado.

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2010)

Segundo Kotler (2000 apud BRUNI; FAMÁ, 2010, p. 302), “no processo de posicionamento de marca em relação ao seu valor, existem cinco posições básicas”:

- Mais por mais: especialização em versão mais sofisticada do produto e cobrança de preço alto para cobrir custos mais elevados;
- Mais pelo mesmo: Nessa situação o concorrente oferece os mesmos benefícios com um preço menor;
- O mesmo por menos: venda de produtos com preços menores em decorrência de compras em grande escala e baixos custos operacionais;
- Menos por muito menos: em alguns mercados os consumidores aceitam a retirada de benefícios com redução de preço;
- Mais por menos: maior variedade de produtos e alegação de cobrança de preços mais baixos.

Alem dos métodos citados anteriormente, as empresas utilizam o método de precificação baseada na concorrência. Segundo Hinterhuber e Bertini (2012, p. 95), “a precificação baseada na concorrência estabelece os preços com base nos níveis de preços previstos ou observados nos concorrentes”.

Segundo Cogan (1999), diversas estratégias podem ser utilizadas na construção de preços de vendas, dentre as quais se destacam:

- Igualando a estratégia da competição: é a estratégia onde uma organização estabelece preços iguais aos de seus competidores;
- Cotar por baixo do preço de competição: é a estratégia onde uma organização estabelece preços em níveis inferiores aos dos competidores, esperando que os volumes elevados com baixa margem sejam rentáveis;
- Líderes de preços e seguidores: é a estratégia onde empresas com liderança de mercado determinam o nível de preço fazendo com que as outras organizações mais fracas sigam sua tendência de preço;
- Preço de penetração: é a estratégia onde uma empresa atribui um baixo preço para um produto visando conseguir grande participação no mercado e clientes leais quanto mais tarde o preço for aumentando.

Nesta estratégia de precificação a empresa não saberá se o seu concorrente está ganhando dinheiro com o preço praticado, isso porque os custos do concorrente não são conhecidos ou talvez ele mesmo não os saiba, impossibilitando o cálculo dos lucros, e isso é um problema. (CLANCY; SHULMAN, 1994).

A empresa só deverá recorrer à equiparação de preços se não puder oferecer outros substitutos, tais como: características, benefícios, formato, embalagem, entrega ou qualquer outro fator. (CLANCY; SHULMAN, 1994). Em consonância com esse pensamento, Nagle e Holden (2003), afirmam que os preços só devem ser reduzidos quando já não justificam valor oferecido aos clientes em comparação ao valor oferecido pela concorrência.

O apereçamento estratégico desempenha um papel integrador do marketing, finanças e estratégia competitiva encontrando e explorando as sinergias entre as necessidades do cliente e as capacidades do vendedor. (NAGLE; HOLDEN, 2003).

O objetivo do apereçamento estratégico é definir um preço que atenda o desejo do cliente em pagar um preço acessível e a necessidade que a empresa tem de cobrir custos com margem de lucro. Em consonância com esse entendimento, Nagle e Holden (2003, p. 1) afirmam que “o apereçamento estratégico se baseia em definir preços de produtos e serviços levando em consideração fatores de marketing e finanças”. Desta forma, entende-se para uma boa formação de preço é necessário levar em consideração diversos fatores, e não apenas um ou outro isoladamente.

Essa ideia fica bem clara quando Nagle e Holden (2003, p. 1) definem o apereçamento estratégico como sendo “a coordenação das decisões inter-relacionadas de marketing, competitivas e financeiras para definir o preço lucrativamente”. Na mesma direção, Martins (2008) afirma que além do custo é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa, entre outros.

Os custos não devem determinar os preços, mas sim exercer um papel fundamental na estratégia de apereçamento, servindo como uma informação limitadora de preços formados. O valor a ser pago pelos compradores não está relacionado com o custo do vendedor, mais as decisões sobre quais produtos e volumes produzir, depende exclusivamente do custo de produção deles. (NAGLE; HOLDEN, 2003). As empresas que precificam de maneira eficaz, decidem o que

produzir e para quem vender comparando os preços que podem cobrar com os custos que irão incorrer. (NAGLE; HOLDEN, 2003).

Pode-se exemplificar da seguinte forma: um produtor de baixo custo pode cobrar menores preços e atrair mais compradores sensíveis a preço. No entanto um produtor com custos mais altos não poderá adotar a mesma estratégia, desta forma, terá que focar suas vendas em clientes dispostos a pagar um preço maior ou simplesmente não produzir o produto.

Nem todos os custos são importantes para a decisão de precificação. Segundo Nagle e Holden (2003), os custos relevantes são aqueles que trazem impacto no lucro da decisão de precificação, conhecidos como custos incrementais ou evitáveis.

Os custos incrementais são aqueles que variam quando os preços mudam afetando a lucratividade. Segundo Nagle e Holden (2003, p. 17), “custos incrementais são os custos associados às mudanças no apreçamento e nas vendas”. Por exemplo, os custos variáveis são custos de concretização do negócio, e como as decisões de apreçamento afetam a quantidade de negócios que a empresa faz os custos variáveis sempre serão incrementais. Em contrapartida, os custos fixos, considerados custos de existência do negócio ou estruturais, não se modificam com as decisões de apreçamento, permanecendo imutáveis, por isso não são considerados custos incrementais.

Conforme abordado anteriormente, o valor é o total de economias e satisfações que o consumidor obtém de um produto. Segundo Nagle e Holden (2003, p. 82), “o objetivo do apreçamento baseado em valor é maximizar a capacidade de uma empresa em capturar, sob forma de lucros e ganhos, o valor econômico que ela cria”.

A maioria das empresas não leva em consideração o valor para a precificação, definindo preços com base no que os clientes estão dispostos a pagar, sem entender o porquê dessa disposição. (NAGLE; HOLDEN, 2003). Agindo dessa forma, entende-se que as empresas estão deixando de influenciar a percepção do cliente e aumentar a lucratividade da empresa.

Segundo Nagle e Holden (2003, p. 83), os passos para a agregação de valor ao preço para o consumidor são:

- Identifique o custo do produto ou processo concorrente que o cliente considera a melhor alternativa.
- Identifique todos os fatores que diferenciam seu produto do produto ou processo concorrente.
- Determine o valor para o cliente desses fatores de diferenciação. As fontes de valor podem ser subjetivas, (por exemplo, mais prazer em consumir o produto) ou objetivas (por exemplo, economias de custo ou aumento de lucro).
- Some o valor de referencia com o valor de diferenciação para determinar o valor econômico total, o valor que seria pago por uma pessoa totalmente informada e economicamente racional ao tomar a decisão da compra.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo serão apresentados informações a respeito da empresa pesquisada, assim como os serviços prestados por ela. O detalhamento dos custos e despesas será feito para cada um dos serviços prestados pela empresa e com base nessas informações serão propostos preços levando em consideração as abordagens apresentadas na presente pesquisa. Por último será feito uma análise comparativa entre a lucratividade, em três níveis de capacidade produtiva, obtida através das abordagens apresentadas na pesquisa e os preços praticados pela empresa atualmente.

3.1 COLETA DE DADOS

A pesquisa foi realizada em uma prestadora de serviços automotivos da área continental do município de Florianópolis, estado de Santa Catarina. A empresa foi fundada pelo pai de um dos dois únicos sócios e funcionários e vem sendo administrada até então com base em experiência familiar.

A empresa estudada é de pequeno porte, presta os serviços de manutenção de Injeção eletrônica, Suspensão, Freio e Embreagem. Atende ao mercado de veículos automotivos populares e até então vem conseguindo suprir a sua demanda sem a contratação de funcionários, ou seja, apenas os dois sócios são responsáveis pela mão de obra prestada nos serviços.

Segundo informações prestadas pelos sócios, atualmente a empresa estudada atende, em média, 30 veículos por mês, sendo que esta demanda está dividida para os serviços prestados da seguinte forma:

Tabela 2 – Demanda dos serviços prestados

Serviços	Volume
Injeção eletrônica	9
Suspensão	8
Freio	9
Embreagem	4
Total	30

Fonte: do autor

Conforme a tabela 2 – Demanda dos serviços prestados, verifica-se que o serviço de embreagem possui a menor demanda dos serviços e os demais serviços possui demandas muito próxima uma das outras.

3.2 MÉTODO DE PRECIFICAÇÃO UTILIZADO PELA EMPRESA

Segundo informações prestadas por um dos sócios, os preços dos serviços prestados foram determinados na administração de seu pai e foram baseados no que os concorrentes praticavam na época. Atualmente os atuais sócios consultam a concorrência quando precisam determinar o preço a ser cobrado pelas peças utilizadas na prestação do serviço, assim conseguem saber se o valor que está sendo cobrado pelas peças, custo de aquisição mais uma margem de 30%, está dentro da realidade do mercado, uma vez que a margem de lucro sobre as peças utilizadas na prestação dos serviços fazem parte do preço final ao cliente.

Basicamente a estrutura dos serviços é composta conforma tabela 3 – Estrutura de preços, o detalhamento pode ser obtido no apêndice A – Custos e despesas totais:

Tabela 3 – Estrutura dos preços

Estrutura dos preços				
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem
Peças	R\$ 115,03	R\$ 418,07	R\$ 323,67	R\$ 401,18
Ganho 30% peças	R\$ 34,51	R\$ 125,42	R\$ 97,10	R\$ 120,36
Preço mão de obra	R\$ 120,00	R\$ 400,00	R\$ 60,00	R\$ 450,00
Preço final	R\$ 269,54	R\$ 943,49	R\$ 480,77	R\$ 971,54

Fonte: do autor

3.3. CLASSIFICAÇÃO E APURAÇÃO DOS CUSTOS

Nesta parte do estudo classificam-se os custos e despesas conforme a sua natureza, objeto e comportamento e posteriormente obtêm-se os custos unitários.

3.3.1 Classificação dos custos

Nesta parte do estudo, são listados os custos e despesas incorridos na prestação do serviço, classificados conforme a natureza, objeto e comportamento do custo, uma vez que, segundo os estudos de precificação, o conhecimento dos custos e despesas é importante para saber se é viável a prestação dos serviços e a determinação do preço de venda.

Segue a classificação dos custos e despesas:

Quadro 6 – Classificação dos custos e despesas

Classificação dos custos e despesas							
Objeto	Comportamento	Natureza	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Direto	Variável	Material	R\$ 115,03	R\$ 418,07	R\$ 323,67	R\$ 401,18	R\$ 1.257,95
		Mão de Obra	R\$ 54,54	R\$ 27,27	R\$ 27,27	R\$ 54,54	R\$ 163,62
Indireto	Despesas fixas	Energia elétrica					R\$ 67,90
		Água					R\$ 100,00
		Telefone					R\$ 152,50
		Internet					R\$ 21,00
		Honorário Contábil					R\$ 204,23
		Depreciações					R\$ 109,00
		Aluguel				R\$ 2.500,00	

Fonte: do autor

O cálculo da mão de obra direta foi realizado multiplicando o custo da hora/homem pelo tempo gasto para a realização de cada serviço, conforme tabela 4 – Cálculo hora/homem. O INSS não consta neste cálculo visto que ele já está incluso no imposto simplificado devido. As horas a disposição da empresa foi obtida com base na jornada máxima de trabalho permitida pela constituição brasileira, que segundo Martins (2008) é de 44 horas semanais, sem considerar horas extras. Utilizando a semana não inglesa, de seis dias da semana, tem-se:

$44 \text{ horas} / 6 \text{ dias da semana} = 7,33\text{h por dia}$

$7,33 \text{ horas} \times 30 \text{ dias} = 220 \text{ horas mensais}$

Considerando a produtividade máxima, cada sócio está à disposição da empresa por 220 horas por mês. Considerando que são dois sócios, tem-se o total de 440 horas mensais.

Tabela 4 – Cálculo hora/homem

Cálculo da hora/homem				
Pró-labore Sócio 1	R\$ 2.000,00			
Pró-labore Sócio 2	R\$ 2.000,00			
Total Pró-labore	R\$ 4.000,00			
Horas a disposição	440			
Hora/Homem	R\$ 9,09			
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem
Homem/hora	R\$ 9,09	R\$ 9,09	R\$ 9,09	R\$ 9,09
Tempo gasto	6	3	3	6
Mão de obra direta	R\$ 54,54	R\$ 27,27	R\$ 27,27	R\$ 54,54

Fonte: do autor

3.3.2 Apuração do custo unitário

Nessa parte do estudo será feita a apuração do custo unitário dos serviços prestados com base no método de custeio variável, para que posteriormente seja possível calcular um markup capaz de cobrir os custos, despesas e margem de lucro praticada atualmente pela empresa.

Conforme abordado nesta pesquisa, o método de custeio variável atribuí, na apuração dos custos dos produtos e serviços, todos os custos e despesas com comportamento variável, considerando os custos de comportamento fixo como despesas de resultado do período.

Tabela 5 – Apuração do custo unitário

Custo unitário					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Material	R\$ 115,03	R\$ 418,07	R\$ 323,67	R\$ 401,18	R\$ 1.257,95
Mão de obra	R\$ 54,54	R\$ 27,27	R\$ 27,27	R\$ 54,54	R\$ 163,62
Total	R\$ 169,57	R\$ 445,34	R\$ 350,94	R\$ 455,72	R\$ 1.421,57

Fonte: do autor

O cálculo do imposto devido foi realizado com base no anexo I e III da lei complementar 123 (Simples Nacional), que estabelece a cobrança unificada dos impostos para as empresas que não ultrapassarem o montante de R\$ 3.600.000,00 em receitas acumuladas nos doze últimos meses anteriores a apuração do

resultado. O detalhamento do cálculo do imposto devido poderá ser obtido no apêndice B – Cálculo do imposto devido.

3.4 PROPOSTA DE PRECIFICAÇÃO

Com base na fundamentação teórica abordada neste estudo, verificou-se que existem três abordagens principais que podem ser utilizadas na determinação de preços e serviços, sendo elas a gestão baseada nos custos, gestão baseada na teoria econômica e gestão baseada no mercado. Devido à dificuldade de quantificar conceitos econômicos, tais como a elasticidade da oferta e da demanda, serão utilizados os enfoques mais práticos e objetivos de precificação, ou seja, a gestão baseada nos custos e baseada no mercado, deixando a gestão baseada na teoria econômica como sugestão para estudos futuros.

Na introdução do presente estudo, foi destacado que vários estudos acadêmicos demonstram que mais de 80% das empresas baseiam suas decisões de precificação, primeiro nos custos. Este tipo de estratégia de precificação leva em conta os custos e despesas incorridos e a margem de lucro esperada pelos sócios, pressupondo que os preços obtidos serão aceitos pelo mercado, o que não acontece muitas das vezes.

A precificação ideal, segundo a teoria da precificação estratégica, deve coordenar informações de marketing, competitivas e financeiras para definir o preço lucrativamente, ou seja, é preciso que o gestor entenda o valor que o seu serviço tem para o consumidor, em contrapartida ao que a concorrência oferece, e a partir daí possa mensurar quais são os custos da prestação deste.

Desta forma, serão propostas para a empresa as duas abordagens de precificação comentadas, com base em custos (markup) e a estratégica. Posteriormente, as duas abordagens serão analisadas de forma comparativa, levando em consideração três níveis de capacidade produtiva da empresa estudada.

Tabela 6 – Capacidade produtiva

Capacidade produtiva	Horas totais
Trabalhando com 29% da capacidade	129
Trabalhando com 50% da capacidade	220
Trabalhando com 100% da capacidade	440

Fonte: do autor

Com base na demanda informada pelos sócios e o tempo gasto para realizar cada serviço, verificou-se que a empresa está trabalhando 129 horas mensais, o que representa 29% da capacidade produtiva total de 440 horas mensais.

Tabela 7 – Produção atual

Capacidade produtiva máxima			
Serviços	Volume	Tempo gasto	Horas totais
Injeção eletrônica	9	6	54
Suspensão	8	3	24
Freio	9	3	27
Embreagem	4	6	24
Horas totais	30		129
Capacidade produtiva máxima			440
Percentual da capacidade produtiva			29%

Fonte: do autor

3.4.1 Precificação com base no markup

Uma vez conhecidos os custos unitários de cada um dos serviços, obtêm-se a margem de contribuição esperada pelos sócios para cada um dos serviços prestados. Para isso é feita a apuração da margem de contribuição com base nos preços praticados atualmente pela empresa estudada.

Tabela 8 – Apuração da margem de contribuição

Apuração da margem de contribuição					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Preço	R\$ 269,54	R\$ 943,49	R\$ 480,77	R\$ 971,54	R\$ 2.665,34
Imposto	R\$ 14,62	R\$ 51,16	R\$ 26,07	R\$ 52,68	R\$ 144,53
Material	R\$ 115,03	R\$ 418,07	R\$ 323,67	R\$ 401,18	R\$ 1.257,95
Mão de obra	R\$ 54,54	R\$ 27,27	R\$ 27,27	R\$ 54,54	R\$ 163,62
Total variáveis	R\$ 184,19	R\$ 496,50	R\$ 377,01	R\$ 508,40	R\$ 1.566,10
Margem de contribuição	R\$ 85,35	R\$ 446,99	R\$ 103,76	R\$ 463,13	R\$ 1.099,24
Margem de contribuição %	31,7%	47,4%	21,6%	47,7%	41,2%

Fonte: do autor

Com base nos preços obtidos mediante a consulta aos entrevistados pode-se obter a margem de contribuição média entre os quatro serviços prestados, que é de 41,2%, conforme tabela 8 – Apuração da margem de contribuição. O preço praticado pela empresa foi obtido a partir do cálculo realizado na tabela 3 – Estrutura dos preços.

Obtido o custo unitário, o percentual dos impostos e percentual de margem de contribuição esperado pelos sócios, pode-se fixar os preços através do markup.

Tabela 9 – Aplicação do Markup

	Markup			
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem
Imposto	5,4%	5,4%	5,4%	5,4%
Material	R\$ 115,03	R\$ 418,07	R\$ 323,67	R\$ 401,18
Mão de obra	R\$ 54,54	R\$ 27,27	R\$ 27,27	R\$ 54,54
Margem de contribuição %	31,7%	47,4%	21,6%	47,7%
Markup total	37,1%	52,8%	27,0%	53,1%
Markup divisor	62,9%	47,2%	73,0%	46,9%
Markup multiplicador	159,0%	211,9%	137,0%	213,2%
Preço	R\$ 269,54	R\$ 943,49	R\$ 480,77	R\$ 971,54

Fonte: do autor

Com base nos dados descritos na tabela 8 - Apuração da margem de contribuição, os preços praticados pela empresa foram remontados a partir do markup divisor e multiplicador, conforme a tabela 9 – Aplicação do markup.

3.4.2 Precificação estratégica

Conforme os aspectos teóricos da precificação estratégica, apresentados no presente estudo, pode-se afirmar que se trata da abordagem de precificação que leva em consideração, além dos custos, informações econômicas, marketing e mercado.

Nesta abordagem, os custos não determinam os preços, mas exercem um papel fundamental na estratégia de apuração, servindo como uma informação limitadora de preços formados e base para as decisões sobre quais produtos e volumes produzir. A precificação eficaz permite tomar decisões de para quem vender comparando os preços que podem cobrar com os custos que irão incorrer.

No processo de precificação estratégica, um caminho que pode ser seguido é tomar como base os custos incrementais e valorizar os serviços que apresentem diferenciais com relação ao que o concorrente oferece.

Inicialmente serão escolhidos posicionamentos para os serviços prestados pela empresa estudada e posteriormente será feita a valoração dos diferenciais e benefícios identificados.

Por ultimo, os valores obtidos na valoração dos diferenciais competitivos e benefícios identificados serão somados aos preços praticados pela empresa estudada, obtendo ao final os preços estratégicos para cada serviço prestado.

3.4.2.1 Posicionamentos para os serviços

De forma ampla, a empresa estudada se posiciona como operacionalmente satisfatória, uma vez que preza a qualidade de seus serviços e costuma ter um bom relacionamento com os seus clientes.

Especificamente a empresa posiciona os seus serviços com base em qualidade e benefícios.

No que diz respeito a posicionamento de valor, a empresa na trabalha na linha “mais por mais”, ou seja, oferece mais diferencial e benefícios por preços maiores.

3.4.2.2 Informações da concorrência

Através de visitas, consultas por telefone e e-mails, foi possível obter a estrutura de preços das empresas concorrente, detalhada no quadro 13 – Estrutura de preços concorrente.

Quadro 7 – Comparativo de preços

COMPARAÇÃO DE PREÇOS DE PEÇAS E MÃO DE OBRA PARA O CONSUMIDOR								
SERVIÇO	NATUREZA	DETALHAMENTO	EMPRESA	CONCORRENTE 1	VARIÇÃO %	CONCORRENTE 2	VARIÇÃO %	
INJEÇÃO ELETRONICA	MATERIAL	VELAS	R\$ 69,15	R\$ 57,00	17,6%	R\$ 68,00	1,7%	
		FILTRO DE AR	R\$ 23,08	R\$ 20,00	13,3%	R\$ 25,00	-8,3%	
		FILTRO DE COMBUSTIVEL	R\$ 21,15	R\$ 18,00	14,9%	R\$ 12,00	43,3%	
		KIT TBI	R\$ 36,15	R\$ 10,00	72,3%	R\$ 8,00	77,9%	
		TOTAL MATERIAL	R\$ 149,54	R\$ 105,00	29,8%	R\$ 113,00	24,4%	
		PREÇO DA MÃO DE OBRA	R\$ 120,00	R\$ 100,00	16,7%	R\$ 60,00	50,0%	
SUSPENSÃO	MATERIAL	COXIM DO AMORTECEDOR	R\$ 69,23	R\$ 60,00	13,3%	R\$ 49,00	29,2%	
		BATENTE DO AMORTECEDOR	R\$ 36,77	R\$ 40,00	-8,8%	R\$ 40,00	-8,8%	
		COIFA	R\$ 22,23	R\$ 30,00	-34,9%	R\$ 35,00	-57,4%	
		BUXA ESTABILIZADORA	R\$ 24,23	R\$ 40,00	-65,1%	R\$ 40,00	-65,1%	
		BIELETA DA SUSPENSÃO	R\$ 58,45	R\$ 40,00	31,6%	R\$ 30,00	48,7%	
		PIVO	R\$ 135,66	R\$ 80,00	41,0%	R\$ 130,00	4,2%	
		BUXA DA BALANÇA	R\$ 60,00	R\$ 100,00	-66,7%	R\$ 68,00	-13,3%	
		TERMINAIS DE DIREÇÃO	R\$ 136,92	R\$ 76,00	44,5%	R\$ 56,00	59,1%	
		TOTAL MATERIAL	R\$ 543,49	R\$ 466,00	14,3%	R\$ 448,00	17,6%	
		PREÇO DA MÃO DE OBRA	R\$ 400,00	R\$ 200,00	50,0%	R\$ 80,00	80,0%	
FREIO	MATERIAL	DISCO DE FREIO	R\$ 197,69	R\$ 100,00	49,4%	R\$ 140,00	29,2%	
		PASTILHAS DE FREIO	R\$ 100,00	R\$ 100,00	0,0%	R\$ 65,00	35,0%	
		TAMBOR	R\$ 123,08	R\$ 120,00	2,5%	R\$ 90,00	26,9%	
		TOTAL MATERIAL	R\$ 420,77	R\$ 320,00	23,9%	R\$ 295,00	29,9%	
		PREÇO DA MÃO DE OBRA	R\$ 60,00	R\$ 150,00	-150,0%	R\$ 40,00	33,3%	
EMBREAGEM	MATERIAL	KIT EMBREAGEM	R\$ 521,54	R\$ 212,00	59,4%	R\$ 350,00	32,9%	
		TOTAL MATERIAL	R\$ 521,54	R\$ 212,00	59,4%	R\$ 350,00	32,9%	
		PREÇO DA MÃO DE OBRA	R\$ 450,00	R\$ 150,00	66,7%	R\$ 120,00	73,3%	
		TOTAL MATERIAL	R\$ 1.635,34	R\$ 1.103,00	32,6%	R\$ 1.206,00	26,3%	
		PREÇO DA MÃO DE OBRA	R\$ 1.030,00	R\$ 600,00	41,7%	R\$ 300,00	70,9%	
		TOTAL	R\$ 2.665,34	R\$ 1.703,00	36,1%	R\$ 1.506,00	43,5%	

Fonte: do autor

Com base nos valores informados por duas concorrentes, constatou-se que os valores praticados pela empresa estudada estão em média 36,1% maiores que os preços praticados pelo concorrente 1 e 43,5% maiores que o concorrente 2, conforme quadro 13 – Comparativo de preços.

Os valores informados representam o orçamento de cada uma das empresas, ou seja, já incluem a margem de lucro dos sócios. Existem diversos fatores que podem justificar a diferença de preços, tais como a marca, qualidade, acordo comercial na aquisição de peças, margem de lucro na revenda das peças, entre outros. Deve-se ressaltar que os valores foram obtidos através de orçamentos de peças mais básicas para carros populares.

3.4.2.3 Valor agregado aos serviços

No processo de agregação de valor aos serviços, tomam-se os custos incrementais como base para o cálculo estimativo, o qual poderá ser subjetivo, conforme teoria abordada no estudo.

Segundo informações obtidas dos proprietários da empresa estudada, o diferencial em segurança está relacionado com o serviço de suspensão que é realizado com ferramentas que permitem que o terminal de direção e a bucha da

balança sejam retirados sem maiores danos ao automóvel evitando riscos para o condutor do veículo. Outro diferencial oferecido pela empresa é a garantia de seis meses sobre os serviços prestados, ou seja, o dobro do que é oferecido pelas empresas concorrentes.

Os concorrentes da empresa estudada oferecem três meses de garantia pelos serviços prestados e segundo informações obtidas, aproximadamente 5% destes ocasionam a utilização da garantia. Com base nesta informação foi possível criar um diferencial competitivo, oferecendo seis meses de garantia para todos os serviços prestados, ou seja, o dobro do que é oferecido pela concorrência. Espera-se que a incidência da garantia aumente aproximadamente o dobro do que incidiria em três meses. Desta forma, estima-se no máximo 10% de incidência de garantia. O propósito da empresa é prestar serviços com qualidade para que a incidência da garantia seja baixa, desta forma, a garantia em dobro reafirma a excelência dos serviços prestados.

Para o serviço de Injeção eletrônica estimou-se que é possível adicionar R\$ 16,96 como valor agregado em garantia, conforme tabela 10 – Garantia de Injeção eletrônica. Tomando como base os custos incrementais incorridos na prestação do serviço, e a sua distribuição percentual foi possível obter o valor da garantia de cada peça, incluindo mão de obra. Os valores de garantia representam o valor da peça trocada mais a mão de obra proporcional ao custo da peça. No caso das velas, por exemplo, o cálculo fica da seguinte forma: $R\$ 53,20 + (46,24\% \times (R\$ 53,20 + R\$ 54,54)) = R\$ 78,42 \times 10\% = R\$ 7,84$.

Tabela 10 – Garantia de Injeção eletrônica

Injeção						
Diferencial em garantia						
Material	Percentual	Custo	Mão de obra	Garantia	6 Meses	Adicional
Velas	46,24%	R\$ 53,20		R\$ 78,42	10%	R\$ 7,84
Filtro de ar	15,43%	R\$ 17,75	R\$ 54,54	R\$ 26,17	10%	R\$ 2,62
Filtro de combustível	14,15%	R\$ 16,27		R\$ 23,99	10%	R\$ 2,40
Kit TBI	24,18%	R\$ 27,81		R\$ 41,00	10%	R\$ 4,10
Total	100,00%	R\$ 115,03	R\$ 54,54	R\$ 169,57		R\$ 16,96

Fonte: do autor

A mesma estimativa foi aplicada para os demais serviços. Para o serviço de suspensão, chegou-se a um adicional de R\$ 44,53 com valor agregado em garantia, conforme tabela 11 – Garantia de suspensão.

Tabela 11 – Garantia de suspensão

Suspensão						
Diferencial de garantia						
Material	Percentual	Custo	Mão de obra	Garantia	6 Meses	Adicional
Coxim do amortecedor	12,74%	R\$ 53,25		R\$ 56,73	10%	R\$ 5,67
Batente do amortecedor	6,77%	R\$ 28,28		R\$ 30,13	10%	R\$ 3,01
Coifa	4,09%	R\$ 17,10		R\$ 18,22	10%	R\$ 1,82
Buxa estabilizadora	4,46%	R\$ 18,64		R\$ 19,85	10%	R\$ 1,99
Bieleta da suspensão	10,75%	R\$ 44,96	R\$ 27,27	R\$ 47,89	10%	R\$ 4,79
Pivo	24,96%	R\$ 104,36		R\$ 111,16	10%	R\$ 11,12
Buxa da balança	11,04%	R\$ 46,15		R\$ 49,16	10%	R\$ 4,92
Terminais de direção	25,19%	R\$ 105,33		R\$ 112,20	10%	R\$ 11,22
Total	100,00%	R\$ 418,07	R\$ 27,27	R\$ 445,34		R\$ 44,53

Fonte: do autor

Para o serviço de freio, chegou-se a um adicional de R\$ 35,09 com valor agregado em garantia, conforme tabela 12 – Garantia de freio.

Tabela 12 – Garantia de freio

Freio						
Diferencial de garantia						
Material	Percentual	Custo	Mão de obra	Garantia	6 Meses	Adicional
Disco de freio	46,98%	R\$ 152,07		R\$ 164,88	10%	R\$ 16,49
Pastilhas de freio	23,77%	R\$ 76,92	R\$ 27,27	R\$ 83,40	10%	R\$ 8,34
Tambor	29,25%	R\$ 94,67		R\$ 102,65	10%	R\$ 10,27
Total	100,00%	R\$ 323,67	R\$ 27,27	R\$ 350,94		R\$ 35,09

Fonte: do autor

O serviço de embreagem foi possível estimar um adicional de R\$ 45,57 com valor agregado em garantia, conforme tabela 13 – Garantia de embreagem.

Tabela 13 – Garantia de embreagem

Embreagem						
Diferencial de garantia						
Material	Percentual	Custo	Mão de obra	Garantia	6 Meses	Adicional
Kit embreagem	100,00%	R\$ 401,18	R\$ 54,54	R\$ 455,72	10%	R\$ 45,57
Total	100,00%	R\$ 401,18	R\$ 54,54	R\$ 455,72		R\$ 45,57

Fonte: do autor

O diferencial em segurança é oferecido no serviço de suspensão através da utilização de ferramentas que não causam danos ao automóvel durante a retirada de algumas peças específicas, citadas anteriormente.

Tabela 14 – Diferencial em ferramentas

Suspensão			
Diferencial em ferramentas			
Material	Probabilidade	Custo	Adicional
Buxa da Balança	50%	R\$ 46,15	R\$ 23,08
Terminais de direção	50%	R\$ 105,33	R\$ 52,66
Total			R\$ 75,74

Fonte: do autor

Conforme tabela 14 – Diferencial em ferramentas, foi possível estimar um adicional de R\$ 75,74 em valor agregado em segurança para o cliente.

3.4.2.4 Preços estratégicos

Uma vez que se tem a estrutura de preços atual e os valores agregados aos serviços obtidos por estimativa, já é possível estabelecer os preços. Estes preços serão estratégicos por terem sido formados a partir de valores de mercado, concorrência e valor oferecido ao cliente.

Tabela 15 – Preços estratégicos

Precificação estratégica				
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem
Preço atual	R\$ 269,54	R\$ 943,49	R\$ 480,77	R\$ 971,54
Diferenciais estimados	R\$ 16,96	R\$ 120,27	R\$ 35,09	R\$ 45,57
Preço final	R\$ 286,50	R\$ 1.063,77	R\$ 515,86	R\$ 1.017,11

Fonte: do autor

Os novos preços obtidos estão mais próximos da realidade do mercado, no que diz respeito à mão de obra, quando comparados à tabela referencial de preços de serviço obtida no sindicato dos mecânicos de Santa Catarina.

Tabela 16 – Tabela referencial

Tabela Referencial Preços de Serviços	
Serviço de mão de obra	P/hora
Nacionais:	
Lataria, Mecânica, Eletricidade	R\$ 100,00
Hora Serviço Injeção Eletrônica	R\$ 120,00
Estofador, Vidraceiro	R\$ 65,00

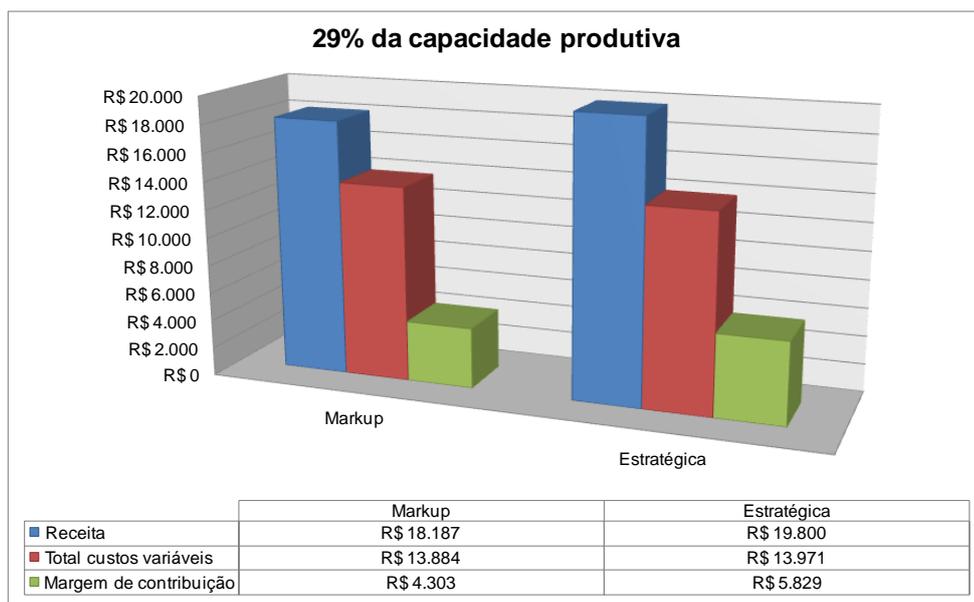
Fonte: Sindicato Eletromecânico de Santa Catarina

De acordo com a precificação baseada na teoria econômica, abordada neste estudo, tem-se a premissa de que a forma mais racional das empresas maximizarem seus lucros e ter pleno conhecimento da curva de demanda do mercado e de seus custos. Contudo, este estudo não objetiva entrar no campo econômico da precificação e por isso optou-se por simular a demanda dos serviços através do nível de capacidade produtiva, dividida em três níveis.

3.5 ANÁLISE DE RESULTADOS

Com uma demanda que consuma 29% da capacidade produtiva da empresa, ou seja, 129 horas mensais, a empresa teria a seguinte situação:

Gráfico 3 – 29% da capacidade produtiva



Fonte: do autor

A demanda apresentada no gráfico 3 – 29% da capacidade produtiva representa a atual situação da empresa. Precificando com base no markup, a empresa conseguiria cobrir todos os custos com sobra de margem de contribuição. O mesmo acontece com a precificação estratégica, no entanto com margem de contribuição 35,5% maior que o markup.

Nesta situação a empresa apresenta ociosidade, visto que se trabalha com 129 horas mensais, representando 29% da capacidade total de 440 horas. Conforme a tabela 17 – Resultado com markup – 29% da capacidade produtiva, a mão de obra ociosa foi tratada como custo indireto e distribuída proporcionalmente aos serviços.

Tabela 17 – Markup - 29% da capacidade produtiva

Resultado com 29% da capacidade produtiva					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Volume	9	8	9	4	30
Receita	R\$ 2.425,85	R\$ 7.547,94	R\$ 4.326,92	R\$ 3.886,15	R\$ 18.186,86
Imposto	R\$ 131,54	R\$ 409,28	R\$ 234,63	R\$ 210,73	R\$ 986,18
Material	R\$ 1.035,27	R\$ 3.344,57	R\$ 2.913,02	R\$ 1.604,73	R\$ 8.897,59
Mão de obra direta	R\$ 490,86	R\$ 218,16	R\$ 245,43	R\$ 218,16	R\$ 1.172,61
Mão de obra indireta	R\$ 848,22	R\$ 753,97	R\$ 848,22	R\$ 376,99	R\$ 2.827,39
Total variáveis	R\$ 2.505,88	R\$ 4.725,98	R\$ 4.241,29	R\$ 2.410,60	R\$ 13.883,76
Margem de contribuição	(R\$ 80,04)	R\$ 2.821,96	R\$ 85,63	R\$ 1.475,55	R\$ 4.303,10
Margem de contribuição %	-3,3%	37,4%	2,0%	38,0%	23,7%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 1.148,47

Fonte: do autor

Conforme a tabela 18 – Resultado com precificação estratégica – 29% da capacidade produtiva, a empresa conseguiria uma margem de contribuição de R\$ 5.828,57 cobrindo todos os custos e despesas com lucro de R\$ 2.673,94.

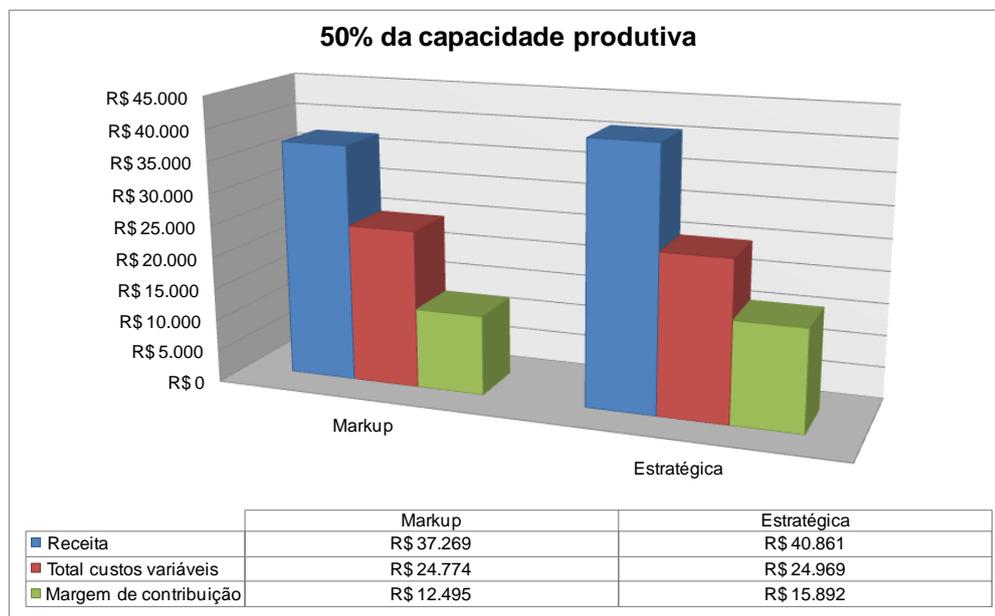
Tabela 18 – Precificação estratégica - 25% da capacidade produtiva

Resultado com 29% da capacidade produtiva					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Volume	9	8	9	4	30
Receita	R\$ 2.578,46	R\$ 8.510,13	R\$ 4.642,77	R\$ 4.068,44	R\$ 19.799,80
Imposto	R\$ 139,82	R\$ 461,46	R\$ 251,75	R\$ 220,61	R\$ 1.073,64
Material	R\$ 1.035,27	R\$ 3.344,57	R\$ 2.913,02	R\$ 1.604,73	R\$ 8.897,59
Mão de obra	R\$ 490,86	R\$ 218,16	R\$ 245,43	R\$ 218,16	R\$ 1.172,61
Mão de obra indireta	R\$ 848,22	R\$ 753,97	R\$ 848,22	R\$ 376,99	R\$ 2.827,39
Total variáveis	R\$ 2.514,16	R\$ 4.778,16	R\$ 4.258,42	R\$ 2.420,49	R\$ 13.971,22
Margem de contribuição	R\$ 64,30	R\$ 3.731,97	R\$ 384,35	R\$ 1.647,95	R\$ 5.828,57
Margem de contribuição %	2,5%	43,9%	8,3%	40,5%	29,4%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 2.673,94

Fonte: do autor

Com uma demanda que consuma 50% da capacidade produtiva da empresa, ou seja, 220 horas mensais, tem-se a seguinte situação:

Gráfico 4 – 50% da capacidade produtiva



Fonte: do autor

De acordo com a demanda apresentada no gráfico 4 – 50% da capacidade produtiva, precificando com base no markup, a empresa conseguiria cobrir todos os custos com sobra de margem de contribuição. O mesmo acontece com a precificação estratégica, no entanto com margem de contribuição 27,2% maior que o markup.

Nesta situação a empresa apresenta ociosidade também, visto que se trabalha com 220 horas mensais, representando 50% da capacidade total de 440 horas. Conforme a tabela 19 – Resultado com markup – 50% da capacidade produtiva, a distribuição das horas foi feita proporcionalmente a distribuição da demanda atual. Uma vez que se sabe a quantidade de horas necessárias para cada de serviço, foi possível determinar a demanda.

Precificando com o markup a empresa conseguiria uma margem de contribuição de R\$ 12.495,09 e cobriria todas as despesas fixas com um lucro operacional de R\$ 9.340,46.

Tabela 19 – Markup - 50% da capacidade produtiva

Resultado com 50% da capacidade produtiva					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Horas utilizadas	6	3	3	6	
Distribuição das horas	66	59	66	29	220
Volume	11	20	22	5	58
Receita	R\$ 2.964,92	R\$ 18.869,85	R\$ 10.576,92	R\$ 4.857,69	R\$ 37.269,38
Imposto	R\$ 160,77	R\$ 1.023,21	R\$ 573,53	R\$ 263,41	R\$ 2.020,92
Material	R\$ 1.265,33	R\$ 8.361,42	R\$ 7.120,71	R\$ 2.005,92	R\$ 18.753,37
Mão de obra direta	R\$ 599,94	R\$ 545,40	R\$ 599,94	R\$ 272,70	R\$ 2.017,98
Mão de obra indireta	R\$ 375,90	R\$ 683,46	R\$ 751,80	R\$ 170,86	R\$ 1.982,02
Total variáveis	R\$ 2.401,94	R\$ 10.613,49	R\$ 9.045,98	R\$ 2.712,89	R\$ 24.774,29
Margem de contribuição	R\$ 562,99	R\$ 8.256,36	R\$ 1.530,94	R\$ 2.144,80	R\$ 12.495,09
Margem de contribuição %	19,0%	43,8%	14,5%	44,2%	33,5%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 9.340,46

Fonte: do autor

De acordo com a tabela 20 – Resultado com precificação estratégica – 50% da capacidade produtiva, a empresa obteria um margem de contribuição de R\$ 15.892,25 e conseguiria cobrir todos os seus custos e despesas obtendo um lucro operacional de R\$ 12.737,62.

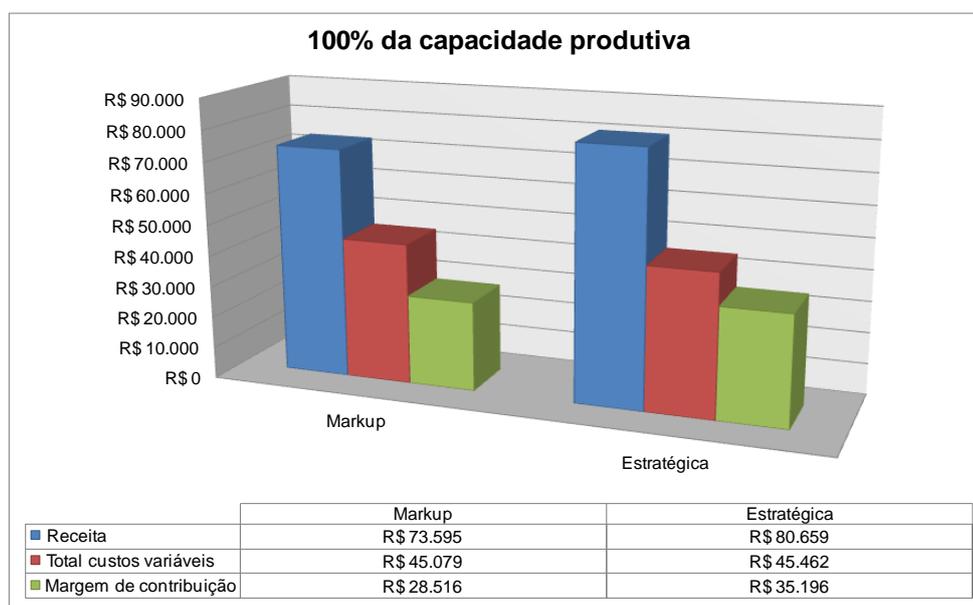
Tabela 20 – Precificação estratégica - 50% da capacidade produtiva

Resultado com 50% da capacidade produtiva					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Horas utilizadas	6	3	3	6	
Distribuição das horas	66	59	66	29	220
Volume	11	20	22	5	58
Receita	R\$ 3.151,45	R\$ 21.275,32	R\$ 11.348,99	R\$ 5.085,55	R\$ 40.861,31
Imposto	R\$ 170,89	R\$ 1.153,65	R\$ 615,40	R\$ 275,76	R\$ 2.215,69
Material	R\$ 1.265,33	R\$ 8.361,42	R\$ 7.120,71	R\$ 2.005,92	R\$ 18.753,37
Mão de obra direta	R\$ 599,94	R\$ 545,40	R\$ 599,94	R\$ 272,70	R\$ 2.017,98
Mão de obra indireta	R\$ 375,90	R\$ 683,46	R\$ 751,80	R\$ 170,86	R\$ 1.982,02
Total variáveis	R\$ 2.412,05	R\$ 10.743,92	R\$ 9.087,85	R\$ 2.725,24	R\$ 24.969,06
Margem de contribuição	R\$ 739,40	R\$ 10.531,40	R\$ 2.261,14	R\$ 2.360,31	R\$ 15.892,25
Margem de contribuição %	23,5%	49,5%	19,9%	46,4%	38,9%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 12.737,62

Fonte: do autor

Com uma demanda que consuma 100% da capacidade produtiva da empresa, ou seja, 440 horas mensais, a empresa teria a seguinte situação:

Gráfico 5 – 100% da capacidade produtiva



Fonte: do autor

De acordo com a demanda apresentada no gráfico 5 – 100% da capacidade produtiva, precificando com base no markup, a empresa conseguiria cobrir todos os custos com sobra de margem de contribuição. O mesmo acontece com a precificação estratégica, no entanto com margem de contribuição 23,4% maior que o markup. Conforme a tabela 21 - resultado com markup – 100% da capacidade produtiva, a empresa conseguiria uma margem de contribuição de R\$ 28.515,92 e conseguiria cobrir todos os seus custos e despesas com um lucro operacional de R\$ 25.361,29.

Tabela 21 – Markup - 100% da capacidade produtiva

	Resultado com 100% da capacidade produtiva				
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Horas utilizadas	6	3	3	6	
Distribuição das horas	132	117	132	59	440
Volume	22	39	44	10	115
Receita	R\$ 5.929,85	R\$ 36.796,20	R\$ 21.153,85	R\$ 9.715,38	R\$ 73.595,28
Imposto	R\$ 321,54	R\$ 1.995,26	R\$ 1.147,06	R\$ 526,81	R\$ 3.990,68
Material	R\$ 2.530,65	R\$ 16.304,77	R\$ 14.241,42	R\$ 4.011,83	R\$ 37.088,67
Mão de obra direta	R\$ 1.199,88	R\$ 1.067,00	R\$ 1.199,88	R\$ 533,24	R\$ 4.000,00
Total variáveis	R\$ 4.052,07	R\$ 19.367,03	R\$ 16.588,36	R\$ 5.071,89	R\$ 45.079,35
Margem de contribuição	R\$ 1.877,77	R\$ 17.429,17	R\$ 4.565,49	R\$ 4.643,50	R\$ 28.515,92
Margem de contribuição %	31,7%	47,4%	21,6%	47,8%	38,7%
% Contribuição	6,58%	61,12%	16,01%	16,28%	100,00%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 25.361,29

Fonte: do autor

De acordo com a tabela 22 - Resultado com Precificação estratégica - 100% da capacidade produtiva, a empresa conseguiria um margem de contribuição de R\$ 35.196,48 e conseguiria cobrir todos os seus custos e despesas com um lucro de R\$ 32.041,85.

Tabela 22 – Precificação estratégica - 100% da capacidade produtiva

Resultado com 100% da capacidade produtiva					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Horas utilizadas	6	3	3	6	
Distribuição das horas	132	117	132	59	440
Volume	22	39	44	10	115
Receita	R\$ 6.302,90	R\$ 41.486,88	R\$ 22.697,98	R\$ 10.171,11	R\$ 80.658,86
Imposto	R\$ 341,77	R\$ 2.249,61	R\$ 1.230,79	R\$ 551,53	R\$ 4.373,70
Material	R\$ 2.530,65	R\$ 16.304,77	R\$ 14.241,42	R\$ 4.011,83	R\$ 37.088,67
Mão de obra	R\$ 1.199,88	R\$ 1.067,00	R\$ 1.199,88	R\$ 533,24	R\$ 4.000,00
Total variáveis	R\$ 4.072,30	R\$ 19.621,38	R\$ 16.672,09	R\$ 5.096,60	R\$ 45.462,38
Margem de contribuição	R\$ 2.230,60	R\$ 21.865,49	R\$ 6.025,89	R\$ 5.074,51	R\$ 35.196,48
Margem de contribuição %	35,4%	52,7%	26,5%	49,9%	43,6%
Custos estruturais fixos					R\$ 3.154,63
Lucro operacional					R\$ 32.041,85

Fonte: do autor

Nesta situação a empresa estaria utilizando toda a sua capacidade produtiva e poderia pensar na ampliação da capacidade produtiva com a contratação de funcionários.

Com base nos aspectos teóricos de precificação apresentados neste estudo, entende-se que a maior parte dos consumidores são sensíveis a alterações de preços, com exceção aos mercados onde os clientes consomem produtos e serviços de alto valor agregado, que não é o caso da empresa estudada. Desta forma, entende-se que seria necessário divulgar os diferenciais apresentados nos serviços, de forma que os clientes pudessem associar a mudança no preço com os diferenciais oferecidos nos serviços.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta parte do trabalho tem como propósito abordar as considerações finais do trabalho, obtidos através do estudo de caso, sendo apresentados separadamente em conclusões e sugestões para trabalhos futuros.

4.1 CONCLUSÕES

No decorrer do estudo foi possível identificar que a prestadora de serviços estudada realiza pesquisas informais no comércio local, visando realizar ajuste em seus preços. Também se constatou que a empresa estudada, até então, não objetivou fazer um posicionamento de seus serviços criando benefícios para os consumidores e diferenciais, frente à concorrência.

Através das várias entrevistas realizadas com os sócios da empresa estudada, foi possível identificar diferenciais competitivos nos serviços prestados pela empresa em questão, assim como foi possível, também, sugerir benefícios, que a concorrente não oferece, para os clientes que contratarem os seus serviços.

No processo de levantamento da estrutura de preços da concorrência, foi possível identificar que a empresa objeto do estudo tem custos de aquisição de peças maiores que os concorrentes pesquisados. Os custos de aquisição de peças são fundamentais para a formação de preços, uma vez que a empresa revende as peças para os clientes com 30% de margem de lucro, ou seja, essa margem vai entrar no preço final para o cliente.

Observou-se que o preço da mão de obra dos serviços de suspensão e embreagem está acima do que a concorrência pratica e o preço do serviço de freio está abaixo. Os serviços de injeção eletrônica e freio apresentam as menores margens de contribuição dos serviços prestados pela empresa.

Na análise dos resultados econômicos e financeiros das estratégias de precificação abordadas neste estudo, a precificação estratégica apresenta maiores receitas e lucro operacionais, em todos os níveis de capacidade produtiva apresentados. Isso se deve ao fato dos preços estratégicos agregarem valores estimados em diferenciais competitivos frente à concorrência, reafirmando o posicionamento “mais por mais” proposto para a empresa.

A precificação markup apresenta menores resultados em todos os níveis de capacidade produtiva, comparados aos resultados obtidos com a precificação estratégica. Deve-se frisar que os preços obtidos através deste modelo não levam em consideração fatores como valor para o cliente, mercado, entre outros.

Com base no exposto, chega-se ao entendimento que o custo de aquisição de peças pode representar um diferencial competitivo frente à concorrência. Preços que refletem a concorrência, referenciais de mercado e diferenciais competitivos que possam ser percebidos pelos consumidores, podem incrementar o resultado da empresa. A precificação através do markup reflete a prudência de cobrir os custos e obter margem de contribuição capaz de absorver as despesas estruturais fixas com sobra de lucro. No entanto, essa abordagem não leva em conta o que o cliente está disposto a pagar ou quaisquer diferenciais apresentados nos serviços.

4.2 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Sugere-se que a empresa faça uma pesquisa de preços de peças visando obter melhores preços, de forma a reduzir seus custos com materiais.

Para o desenvolvimento de trabalhos futuros, recomenda-se a elaboração de um controle anual de prestação de serviços, com base em preços estratégicos, de forma que seja possível fazer comparações do resultado esperado com o realizado. Este trabalho seria base de sustentação para estimativa de como a demanda reage aos preços oferecidos, permitindo que os gestores façam ajustes necessários nos preços.

Sugere-se uma pesquisa direcionada aos proprietários de automóveis, questionando o que se espera de cada serviço automotivo e o quanto esses proprietários estariam dispostos a pagar por esses diferenciais esperados. Essa pesquisa ajudaria os gestores a identificar o que os consumidores esperam dos serviços automotivos.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: Com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. São Paulo: Atlas, 2010.

CLANCY, Kevin J, SHULMAN, Robert S. **Mitos do marketing que estão matando seus negócios**. São Paulo: Makron Books, 1994.

COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.

DUBOIS, Alexy, KULPA, Luciana. EURICO DE SOUZA, Luís. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

HINTERHUBER, Andreas, BERTINI, Marco. **Quando os clientes preferem valor ao preço**. HSM Management, São Paulo, v.1, n.90, p.94-98, Janeiro/Fevereiro.2012.

HORNGREN, Charles T., DATAR, Srikant M.. FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2008.

NAGLE, Thomas T., HOLDEN, Reed K. **Estratégia e táticas de preço**. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PERES JUNIOR, José Hernandez, OLIVEIRA, Luís Martins de. COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS, Joel Jose dos. **Contabilidade e análise de custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Joel Jose dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. São Paulo: Atlas, 2005.

APÊNDICES

APÊNDICE A – CUSTOS E DESPESAS TOTAIS

SERVIÇO	CUSTOS VARIÁVEIS		VALOR
	NATUREZA	DETALHAMENTO	
INJEÇÃO ELETRONICA	MATERIAL	VELAS	R\$ 53,20
		FILTRO DE AR	R\$ 17,75
		FILTRO DE COMBUSTIVEL	R\$ 16,27
		KIT TBI	R\$ 27,81
	MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 54,54
SUSPENSÃO	MATERIAL	COXIM DO AMORTECEDOR	R\$ 53,25
		BATENTE DO AMORTECEDOR	R\$ 28,28
		COIFA	R\$ 17,10
		BUXA ESTABILIZADORA	R\$ 18,64
		BIELETA DA SUSPENSÃO	R\$ 44,96
		PIVO	R\$ 104,36
		BUXA DA BALANÇA	R\$ 46,15
	TERMINAIS DE DIREÇÃO	R\$ 105,33	
MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 27,27	
FREIO	MATERIAL	DISCO DE FREIO	R\$ 152,07
		PASTILHAS DE FREIO	R\$ 76,92
		TAMBOR	R\$ 94,67
	MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 27,27
EMBREAGEM	MATERIAL	KIT EMBREAGEM	R\$ 401,18
	MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 54,54

MÁQUINAS	CUSTO DE AQUISIÇÃO
ELEVACAR	R\$ 4.500,00
SCANNER	R\$ 5.000,00

FERRAMENTAS	CUSTO DE AQUISIÇÃO
SACADOR TERMINAL DIREÇÃO	R\$ 170,00
SACADOR BUXA DA BALANÇA	R\$ 120,00
PISTOLA PNEUMÁTICA	R\$ 1.500,00

CUSTOS ESTRUTURAIS FIXOS	
ENERGIA ELÉTRICA	R\$ 67,90
AGUA	R\$ 100,00
TELEFONE	R\$ 152,50
INTERNET	R\$ 21,00
HONOR. DA CONTABILIDADE	R\$ 204,23
DEPRECIÇÕES MÁQUINAS	R\$ 79,17
DEPRECIÇÕES FERRAMENTAS	R\$ 29,83
ALUGUEL	R\$ 2.500,00

APÊNDICE B – CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO

Cálculo do imposto devido					
	Injeção eletrônica	Suspensão	Freio	Embreagem	Totais
Volume	9	8	9	4	
Venda unitária	R\$ 34,51	R\$ 125,42	R\$ 97,10	R\$ 120,36	
Receita vendas	R\$ 310,58	R\$ 940,66	R\$ 873,91	R\$ 481,42	R\$ 2.606,57
Receita em 12 meses					R\$ 31.278,78
Alíquota de 4%		1º faixa da tabela (anexo I)			R\$ 1.251,15
Serviço unitário	R\$ 120,00	R\$ 400,00	R\$ 60,00	R\$ 450,00	
Receita serviços	R\$ 1.080,00	R\$ 3.000,00	R\$ 540,00	R\$ 1.800,00	R\$ 6.420,00
Receita em 12 meses					R\$ 77.040,00
Alíquota de 6%		1º faixa da tabela (anexo III)			R\$ 4.622,40
Total de Receitas					R\$ 108.318,78
Total de impostos					R\$ 5.873,55
Alíquota média					5,4%

ANEXO I

DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	C.SLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,88%	0,00%	2,75%	1,88%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,36%	0,33%	3,94%	3,36%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

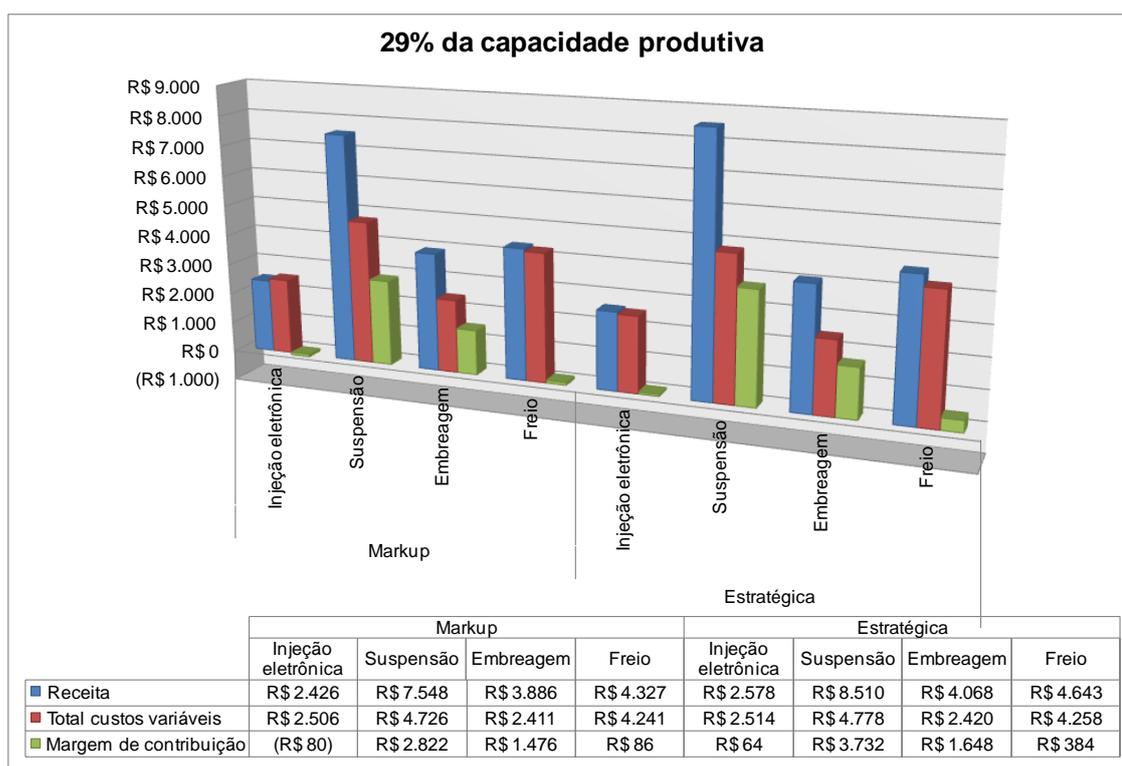
ANEXO III
DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006

(vigência: 01/01/2012)

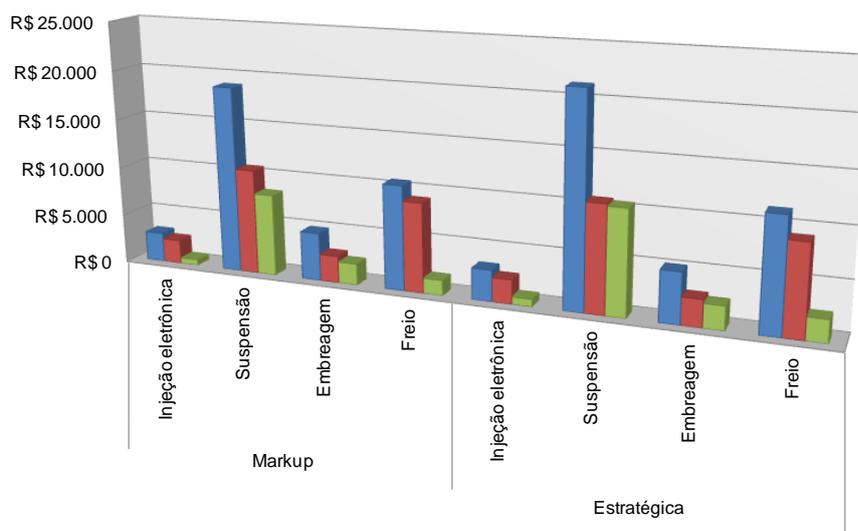
Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,36%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

APÊNDICE C – COMPARAÇÃO GRÁFICA DETALHADA

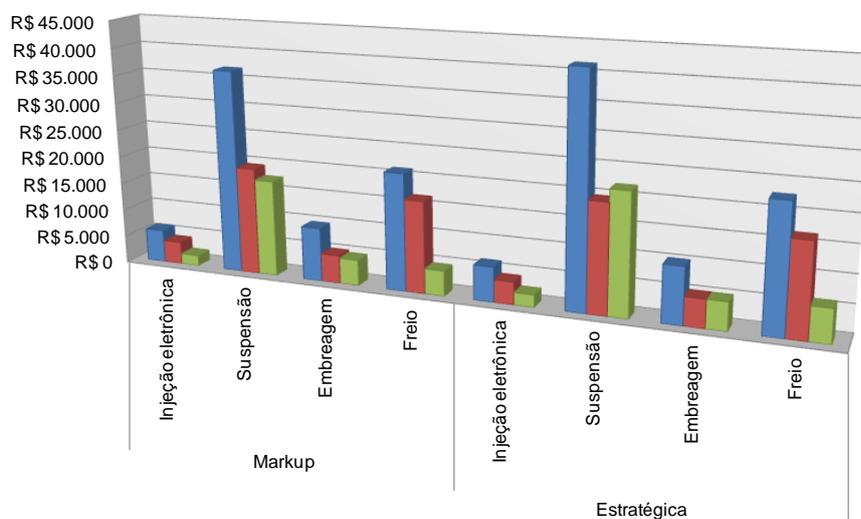


50% da capacidade produtiva



	Markup				Estratégica			
	Injeção eletrônica	Suspensão	Embreagem	Freio	Injeção eletrônica	Suspensão	Embreagem	Freio
■ Receita	R\$ 2.965	R\$ 18.870	R\$ 4.858	R\$ 10.577	R\$ 3.151	R\$ 21.275	R\$ 5.086	R\$ 11.349
■ Total custos variáveis	R\$ 2.402	R\$ 10.613	R\$ 2.713	R\$ 9.046	R\$ 2.412	R\$ 10.744	R\$ 2.725	R\$ 9.088
■ Margem de contribuição	R\$ 563	R\$ 8.256	R\$ 2.145	R\$ 1.531	R\$ 739	R\$ 10.531	R\$ 2.360	R\$ 2.261

100% da capacidade produtiva



	Markup				Estratégica			
	Injeção eletrônica	Suspensão	Embreagem	Freio	Injeção eletrônica	Suspensão	Embreagem	Freio
■ Receita	R\$ 5.930	R\$ 36.796	R\$ 9.715	R\$ 21.154	R\$ 6.303	R\$ 41.487	R\$ 10.171	R\$ 22.698
■ Total custos variáveis	R\$ 4.052	R\$ 19.367	R\$ 5.072	R\$ 16.588	R\$ 4.072	R\$ 19.621	R\$ 5.097	R\$ 16.672
■ Margem de contribuição	R\$ 1.878	R\$ 17.429	R\$ 4.643	R\$ 4.565	R\$ 2.231	R\$ 21.865	R\$ 5.075	R\$ 6.026