



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

ISSN 2176-9036

Vol. 10, n. 1, jan./jun. 2018

Sítios: <http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

Artigo recebido em: 26.04.2017. Revisado por pares em:

25.11.2017. Nova submissão em: 14.07.2017. Reformulado em:

08.12.2017. Avaliado pelo sistema double blind review.

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NO MERCADO DE DERMOPIGMENTAÇÃO: VARIÁVEIS PERCEBIDAS PELOS PROFISSIONAIS

PRICING IN THE DERMOPIGMENTATION MARKET: VARIABLES PERCEIVED BY PROFESSIONALS

FORMACIÓN DE PRECIO DE VENTA EN EL MERCADO DE DERMOPIGMENTACIÓN: VARIABLES PERCEBIDAS POR LOS PROFESIONALES

Autores

Melchior Antônio Dumaszk

Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia/MG. Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2.121 – Campus Santa Mônica – Bloco F - Sala 1F253 – CEP: 38.408-902 – Uberlândia/MG – Brasil.
E-mail: melchiordumaszk1986@gmail.com

Gilberto José Miranda

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Endereço: Av. João Naves de Ávila, 2.121 – Campus Santa Mônica – Bloco F - Sala 1F253 – CEP: 38.408-902 – Uberlândia/MG - Brasil.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3004130380690632>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Gilberto_Miranda

Google Acadêmico: <https://scholar.google.com.br/citations?user=-o-PGloAAAAJ&hl=en>

PPGCC-UFU: <http://www.ppgcc.facic.ufu.br/equipe/gilberto-jos%C3%A9-miranda>

E-mail: gilbertojm@ufu.br

Edvalda Araujo Leal

Doutora em Administração pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Professora e Coordenadora do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Endereço:

Av. João Naves de Ávila, 2.121 – Campus Santa Mônica – Bloco F
Sala 1F253 – CEP: 38.408-902 – Uberlândia/MG – Brasil.

Identificadores (ID):

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1010780688440896>

Research Gate: https://www.researchgate.net/profile/Edvalda_Araujo_Leal

PPGCC-UFU: <http://www.ppgcc.facic.ufu.br/equipe/edvalda-ara%C3%BAjo-leal>

E-mail: edvalda@ufu.br

[Artigo apresentado no XXIII Congresso Brasileiro de Custos].

RESUMO

O presente trabalho apresenta uma pesquisa realizada com 60 tatuadores sediados na cidade de Uberlândia/Minas Gerais, abordando os fatores associados à formação do preço de venda dos serviços de dermopigmentação. O objetivo do trabalho foi identificar os critérios utilizados pelos participantes da pesquisa na formação de preços, o coeficiente de variação de preços e quais variáveis guardam relações significativas com o processo de formação de preços. O delineamento metodológico foi descritivo, de caráter quantitativo e conduzido por levantamento (*survey*). Por meio da estatística descritiva e testes de correlação, verificou-se que a variável mais fortemente associada à determinação de preços é a mão de obra, seguida da imagem do profissional. Também foi verificada grande dispersão entre os preços praticados no mercado pesquisado, o que pode ser explicado, em parte, pelo fato de que o ramo é relativamente novo e também porque a maioria dos profissionais tem menos de cinco anos de atuação. Esses resultados sugerem que as maturidades do negócio, bem como os investimentos na profissionalização e na valorização da imagem dos profissionais, poderão proporcionar aumentos na rentabilidade do negócio.

Palavras-chave: Tatuagem. Precificação. Custos.

ABSTRACT

The present work submit a research with 60 tattoo artists based in the city of Uberlândia/Minas Gerais, covering the decisive factors in the formation of the selling price of dermopigmentation services. Specifically this work intends to identify the parameters used by the survey participants in the price formation, the price coefficient of variation and which variables hold meaningful relationships with the process of price formation. The methodological approach was descriptive and quantitative character and conducted by survey. By means of descriptive statistics and correlation tests, it was found that the major determinant of pricing is the skilled labour, followed by the professional image. It was also verified a wide dispersion between prices in the target market, which can be explained partly by the fact that the industry is relatively new and because most professionals of this branch has less than five years of operation. These results suggest that the maturity of the business as well as investments in professionalization and enhance the image of professionals, may provide increases in business profitability.

Keywords: Tattoo. Pricing. Costs.

RESUMEN

El presente artículo muestra los resultados de una investigación realizada con sesenta tatuadores con sede en la ciudad de Uberlândia –Minas Gerais, abordándose los factores asociados a la formación de precio de ventas de los servicios de dermopigmentación. Este trabajo busca identificar los criterios que utilizan los participantes de la investigación para la formación de los precios, el coeficiente de variación de estos y cuáles variables guardan una relación significativa con este proceso de formación de precios. El delineamiento metodológico fue descriptivo, de carácter cuantitativo y conducido por levantamiento *survey*. Con el empleo de la estadística descriptiva y pruebas de correlación fue posible verificar que la variable que manifiesta mayor asociación con la formación de precios es la mano de obra,

seguida por la imagen del profesional. Se verificó la gran dispersión entre los precios practicados dentro del mercado investigado, fenómeno explicado por el hecho de que esta rama es relativamente nueva y la mayoría de los profesionales vinculados a ella, poseen menos de cinco años de experiencia en esta profesión. Estos resultados sugieren que la madurez del negocio, la inversión en la profesionalización y la valorización de la imagen de los profesionales son variables que impactan los niveles de rentabilidad del negocio.

Palabras claves: Tatuaje. Formación de precios. Costos.

1 INTRODUÇÃO

A dermopigmentação, conhecida popularmente como tatuagemⁱ, consiste em uma aplicação permanente a partir da introdução, por meio de agulhas, de pigmentos na pele humana. Historicamente, a arte da tatuagem configura-se como uma das expressões estético-corporais mais antiga, conhecida e cultuada em todo o mundo, e utilizada como forma de manifestação da personalidade e do estilo de vida, expressando sentimentos e crenças. Isso ocorre porque “em todas as épocas e lugares do mundo, o homem usa o corpo como linguagem [...] muitas vezes, escrevendo na própria pele uma espécie de diário da sua vida” (ARAÚJO, 2005, p. 07).

Todavia, essa arte passou por diferentes processos de estigmatização, em especial, caracterizados pelos critérios impostos pelo ocidente. Somente ao final do Século XIX é que as atividades relativas à tatuagem tiveram maior expressão, passando a compor um mercado de proporção industrial, inclusive, com a fabricação em maior escala dos materiais de consumo próprios desse tipo de serviço (ARAÚJO, 2005).

Dados apresentados em 2013 indicam que o mercado de serviços de tatuagens fechou com um crescimento de 8,5% (ABDALA, 2013). Já de acordo com informações divulgadas pelo Sindicato das Empresas de Tatuagem e BodyPiercing do Brasil (Setap-BR), esse mercado cresce 20% ao ano (MARCH, 2011). Em virtude dessa expansão, as empresas do ramo necessitam de uma adequada política de determinação de preço para seus produtos e serviços, tendo em vista que o entendimento é de que o preço pode ser um fator chave para o sucesso da organização. Soma-se isso a necessidade de elaboração de métodos apropriados quanto às análises de custo e suas influências nas decisões da formação do preço de venda. Contudo, seja por falta de conhecimento ou de recursos, esses fatores ainda não se encontram difundidos no setor de tatuagens, o que resulta em diferentes obstáculos enfrentados pelos profissionais do setor.

Em virtude do ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas, torna-se relevante que as mesmas disponham de informações úteis acerca dos fornecedores, os clientes e, principalmente, sobre os concorrentes. Nesse sentido, a análise do ambiente organizacional é fundamental para estabelecer o planejamento de gestão com vistas a alcançar o sucesso empresarial (PRESCOTT, 1987).

Partindo do pressuposto da relação entre custo e determinação de preço de venda, o problema de pesquisa proposto é: **quais são as variáveis associadas à formação dos preços de serviços de tatuagens na cidade de Uberlândia?** Assim, o objetivo principal consiste em analisar as variáveis associadas à formação de preços de serviços de tatuagem na cidade de Uberlândia. Especificamente, pretende-se: identificar os critérios de determinação de preços; identificar o coeficiente de variação de preços junto às participantes da pesquisa; e averiguar quais variáveis (atributos do profissional; características da empresa; custos fixos; custos variáveis; despesas) guardam relações significativas com o processo de formação de preços. A determinação dos custos é feita com o objetivo de apurar o lucro, controlar as operações e tomar decisões. Assim, um sistema de custos pode auxiliar na solução de problemas relacionados ao preço de venda, à contribuição de cada produto ou linhas de produtos para a

composição do lucro, ao preço mínimo de determinado produto, em situações especiais, bem como ao nível mínimo de atividade em que o negócio passa a ser viável (CARDOSO, 2011). Há que se destacar a escassez de estudos sobre formação de preços voltados para o setor de dermopigmentação, seja no contexto nacional, seja no contexto internacional, apesar do crescimento do setor, conforme já destacado acima. Assim, a contribuição do presente trabalho se aporta em propor o desenvolvimento de uma pesquisa que visa apresentar um estudo teórico-empírico que auxilie na discussão e reflexão sobre o tema. Entende-se que os resultados da pesquisa são relevantes para os gestores da atividade de dermopigmentação conhecerem as especificidades relacionadas a formação de preço no setor.

Na primeira parte do estudo, é feita uma breve apresentação do histórico da tatuagem no Brasil, momento em que se discute a questão do processo de modernização de sua prática, bem como ressalta o relacionamento dos profissionais desse setor com os fornecedores. Em seguida, é feita a explanação da identificação dos principais problemas enfrentados pelos profissionais da área. Na segunda parte, a discussão está centrada nas análises de custo e suas influências nas decisões quanto à formação do preço de venda, o que se delinea a partir da introdução dos aspectos inerentes à gestão de custo. E, ainda, evidencia-se uma discussão voltada para os métodos de custeio na formação do preço de venda. Por fim, são apresentados os aspectos metodológicos, os resultados alcançados pela pesquisa e as considerações finais, sendo destacadas possíveis implicações dos achados e sugestões para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 MERCADO DE TATUAGENS NO BRASIL

Em termos históricos, a arte da tatuagem esteve relacionada a uma forma de culto aos deuses, tendo sido esse fato revelado em contextos cerimoniais. Essa arte também esteve associada aos sinais de prosperidade e prestígio social. Considerada uma arte secular, essa forma de expressão corporal foi muito combatida pela igreja católica, como demonstram registros feitos por alguns autores em suas análises, até o período do Século XVIII no ocidente (PÉREZ, 2006; LISE *et al.*, 2010).

No final do Século XVIII, a arte da tatuagem ganha novos contornos, afastando-se do estigma a que estava associada. Na idade média, essa arte está associada às religiões pagãs, ao exotismo, ao selvagem – em contraste ao que era considerado como civilidade pelo ocidente (PÉREZ, 2006; LISE *et al.*, 2010). Contudo, nesse percurso, a tatuagem também foi incorporada às condições sociais e culturais de estigmatização, somente tendo uma ressignificação como linguagem corporal artística no final do Século XIX e, mais especificamente, no Século XX:

[...] o uso de marcas corporais intensificou-se na última década do Século XX, como forma de expressão e singularização pessoal. Embora seja prática datada de tempos remotos, hoje as marcas corporais são praticadas em condições simbólicas, materiais e sociais muito distintas. Outrora, eram símbolos de *status*, cujo significado era conhecido por todos. Atualmente, tem um significado muito particular, ligado à individualidade do sujeito que se tatua (SARAIVA; SILVA, 2014, p. 136-137).

No Século XIX, a arte da tatuagem é movida por esses novos conceitos de ressignificação. Nesse cenário, novas técnicas foram surgindo, tendo sido desenvolvido por Samuel O'Reilly, em 1981, um aparelho elétrico específico para essa prática. Em 1929, ocorreu a criação de uma máquina mais moderna, construída por Percy Waters, a qual,

posteriormente, foi modificada por Carol Nightingale, em 1979. Com isso, esse mercado foi ampliado, alcançando, conseqüentemente, todos os continentes (SARAIVA; SILVA, 2014).

A tatuagem elétrica tem um histórico recente no Brasil, com sua introdução no país nos anos de 1960ⁱⁱ, sendo também marcada pelos reflexos de estigmatização, contribuindo para a proliferação de preconceitos e discriminação dessa atividade (SARAIVA; SILVA, 2014). Durante os anos de 1970, a atividade da tatuagem passou por um período de experimentação marcado pela passagem de instrumentos rudimentares, como as agulhas caseiras, para a utilização de máquinas elétricas (PÉREZ, 2006). Nessa época, a atividade do tatuador ainda era considerada sob o *status* de um ofício doméstico e artesanal.

Somente a partir dos anos de 1980, os tatuadores começaram a se profissionalizar, dando novas significações à atividade: “é evidente que a tatuagem deixou de ser uma prática exclusiva da marginalidade e começou a inserir-se em novos contextos sociais, ganhando outros significados” (PÉREZ, 2006, p. 182). Nesse momento, os profissionais da tatuagem passaram a utilizar materiais descartáveis e a aperfeiçoar as suas técnicas, ganhando uma conotação estética corporal associada ao que se denomina por *body art*. Essa conotação se expande nos anos de 1990, quando se estabeleceram os estúdios profissionais de tatuagem – o que vem refletir na tentativa de superação do estigma associado a essa prática, bem como na busca de novas formas de sua comercialização.

Todavia, no Brasil, “[...] o processo de modernização da prática da tatuagem segue um caminho mais lento em razão da dificuldade de acesso às novas técnicas e, principalmente, a máquina elétrica” (PÉREZ, 2006, p. 180). Os avanços dependem, quase que exclusivamente, das novas tecnologias trazidas por intermédio de tatuadores estrangeiros. Ainda assim, os profissionais tatuadores buscam acompanhar as inovações nesse mercado com uma proposta de renovação de suas atividades para o alcance dos mais diferentes públicos, sobretudo, as “[...] classes sociais médias e altas, que têm melhores condições para pagar o custo de um serviço cada vez mais sofisticado” (PÉREZ, 2006, p. 182).

Nas últimas décadas, um dos desafios enfrentados por esses profissionais esteve associado à conquista da legitimidade social de seu trabalho, o que já vem se solidificando na atualidade (PÉREZ, 2006). Ao lado desse desafio, também se encontra o aperfeiçoamento de suas técnicas e o conhecimento de novos materiais utilizados, o que é acompanhado de um dos principais problemas enfrentados, qual seja, a gestão de seus negócios, com vistas a sua rentabilidade.

Além dos aspectos básicos que devem ser analisados por esses profissionais – como os métodos, técnicas e materiais utilizados, os aspectos de higiene, a qualidade artística da tatuagem, entre outros –, é importante considerar a relação comercial de custo-benefício desses serviços. Muitas vezes, a atividade não é acompanhada por profissionais qualificados na área gerencial que poderiam prover informações para o processo decisório, como é o caso dos profissionais da administração e da contabilidade. Por isso, a necessidade de novas pesquisas no sentido fortalecer o arcabouço de conhecimentos necessários ao desenvolvimento de ações estratégicas para que a atividade possa se firmar em um mercado cada vez mais competitivo.

Nesse sentido, uma das questões cruciais na eficácia de qualquer empreendimento é a adequada formação de preços dos produtos e serviços.

2.3 DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Segundo Churchill Jr. e Peter (2013), preço é a expressão do valor de troca, ou seja, a quantidade de dinheiro que deve ser dada em troca para se adquirir a propriedade ou o direito ao consumo ou, ainda, à utilização de um produto ou serviço. No cálculo do preço de venda, as empresas devem procurar valores que maximizem os lucros, possibilitem alcançar as metas

de vendas com tal preço, permitam otimização do capital investido e proporcionem a utilização eficaz da capacidade de produção instalada (DALLABONA et al., 2013).

Diamantopoulos (1991) entende que os vários objetivos de determinação do preço podem ser classificados em dois grupos distintos: objetivos qualitativos e quantitativos. Os objetivos qualitativos englobam aqueles associados às metas menos quantificáveis, como relacionamento com os concorrentes, clientes, distribuidores, sobrevivência da empresa no longo prazo e atendimento de metas sociais. Além disso, visam à liderança na qualidade dos serviços, à maximização das vendas, à criação de uma imagem de Prestígio, à atração de novos clientes, bem como buscam desencorajar a entrada de novos competidores. Por sua vez, os objetivos quantitativos de determinação do preço podem ser facilmente medidos, pois incluem metas relacionadas à lucratividade da empresa, vendas, análise e cobertura dos custos, fatia de mercado e estabilidade dos preços e vendas no mercado.

As classificações de objetivos de precificação apresentadas, considerando a complexidade da determinação do preço, impõem a necessidade de busca de mais de um objetivo por vez (OXENFELDT, 1983; DIAMANTOPOULOS, 1991). Os objetivos de precificação fornecem uma direção geral para a ação; já os métodos de determinação dos preços são os procedimentos adotados pelos quais as organizações atingem suas decisões de preço (OXENFELDT, 1983). Nesse sentido, torna-se relevante que a formulação dos métodos de precificação esteja alinhada e dê suporte aos objetivos gerais da empresa, além de contemplar uma flexibilidade para possíveis adaptações às mudanças requeridas pelo mercado (HANSEN; SOLGAARD, 2004).

Ingenbleek *et al.* (2003) consideram três práticas por meio das quais os gestores utilizam informações para a formação dos preços, dentre elas, a percepção dos preços praticados pela concorrência, de valor para o cliente e dos custos incorridos. Na mesma direção, Horngren et al. (2004) apresentam três abordagens: (i) preços baseados em custos; (ii) preços baseados na concorrência; e (iii) preços baseados na percepção de valor para o cliente. A abordagem baseada nos custos busca, de alguma forma, adicionar algum valor aos custos, ou seja, os preços são determinados com base nos custos para disponibilizar o produto ou serviço, como os custos de estocagem, transporte, promoção de vendas etc. (HORNGREN et al., 2004; BRUNI; FAMÁ, 2004). Para esse tipo de estratégia, o ponto de partida para a precificação está baseado nos custos, mas não necessariamente são negligenciadas às condições de mercado.

Na abordagem de valor percebida pelo cliente, as empresas utilizam a percepção que os consumidores têm do valor do produto, e não os custos do vendedor. A determinação do preço baseada nas expectativas do cliente está em acordo com a compreensão do mercado que se torna o ponto de partida para a precificação com base nas necessidades e desejos dos consumidores (HANSEN, 2001). Nesse formato, inclui-se o preço por relacionamento, sendo oferecidos preços especiais para criar ou manter um relacionamento com o cliente (BERRY; YADAV, 1996). Já quanto ao preço por diferenciação, procura-se por formas de criar diferenciais com relação aos mesmos produtos e/ou serviços oferecidos pela concorrência com vistas a atender o consumidor (TELLIS, 1986; LAL, 1991).

Em relação à determinação de preços baseada na concorrência, as empresas não focam a atenção nos seus custos ou na sua demanda, visto que a concorrência é que determina os preços a serem praticados. Assim, torna-se relevante conhecer a capacidade instalada, a tecnologia aplicada e a política adotada pelos concorrentes, devendo as empresas ficarem alertas quanto às ações dos concorrentes, pois os produtos alternativos ou substitutos podem afetar a demanda e influenciar a decisão da empresa de baixar os preços (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Os três métodos de precificação (baseado nos custos, nas necessidades e expectativas do cliente e nas condições de mercado (concorrentes) não são mutuamente excludentes.

Bruni e Famá (2004) afirmam que o preço pode ser apresentado em função de seus quatro componentes: os custos, que correspondem aos gastos produtivos ou incorporados no produto; as despesas, que correspondem aos gastos não incorporados ao estoque dos produtos; os impostos, sendo diversos os tributos incidentes sobre o preço; e o lucro, que representa a remuneração do empresário.

Entretanto, para Cogan (1999), são dois os métodos básicos para precificar os produtos e serviços: custo mais lucro *versus* preço baseado no valor ao cliente. Preço baseado no custo mais lucro considera o custo para produzir o produto ou serviço, adicionando-se uma quantia necessária para a obtenção do lucro. O preço baseado no valor foca no preço que se acredita que os clientes estão desejosos de pagar, tomando-se como base os benefícios que o produto lhes oferece.

Neste sentido, Hinterhuber (2004), em seu estudo, identificou o impacto do preço sobre a lucratividade e a rentabilidade empresarial. O autor verificou que 5% em preços médios de vendas pode aumentar o lucro antes de aplicados os juros e os impostos, o EBIT - *Earnings Before Interest and Taxes*, em 22% na média, em comparação ao aumento de 12% no volume de vendas e 10% de redução dos custos das mercadorias vendidas.

2.4 A GESTÃO DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

A competitividade exige das empresas um aprimoramento contínuo da qualidade em todos os processos e atividades que executam, buscando obter a aceitação dos seus produtos/serviços. Nesse cenário, o gestor necessita identificar as ameaças e as oportunidades no âmbito de sua atividade empresarial por meio da elaboração de um plano estratégico, considerando os diferentes fatores que podem incidir na comercialização de seus produtos e/serviços. Em relação a alguns dos aspectos que impactam fortemente no alcance desses objetivos podem ser destacadas as análises de custo e suas influências nas decisões quanto à formação do preço de venda. Segundo Canever (2012, p. 5), “o preço de venda é uma atribuição importante no processo de planejamento, para a competitividade de uma organização”.

Assim, é imprescindível uma gestão de custos que fundamente os aspectos determinantes dos lucros, o controle das operações e que auxilie na tomada de decisões. A gestão de custos está apoiada nos princípios da contabilidade geral, sendo de extrema importância as informações necessárias ao estabelecimento dos custos unitários e totais atribuídos aos serviços/produtos, bem como para o ajuste de operações que visam ao alcance de uma atividade lucrativa e eficiente. Nesse sentido, a gestão de custos vem sistematizar as informações necessárias para as diferentes tomadas de decisão de uma empresa (LEONE, 2008).

Com a acirrada competição que se encontra no mundo globalizado, o custo passou a ser uma das vantagens estratégicas para as empresas. A adequada determinação dos preços de venda por parte de uma empresa é cada vez mais a questão fundamental para sua sobrevivência e crescimento, independentemente de características como porte ou área de atuação. Esse fato está diretamente relacionado à perspectiva de formação do preço de venda de um produto/serviço, pois adquirir um produto com valor inferior aos dos concorrentes e repassar ao consumidor com preço também inferior significa a sobrevivência no mercado.

A gestão de custos exerce um papel de extrema importância na formação do preço de venda dos produtos. Além dos custos, o processo de formação de preço depende de outras variáveis, como as condições do mercado, o nível de atividade e o capital investido.

Nesse sentido, a gestão de custos possibilita determinar os menores custos em relação às atividades de uma empresa, tendo como suporte o planejamento e o controle do processo de comercialização de seus produtos e serviços, além, obviamente, de auxiliar nas decisões

quanto às soluções necessárias para a busca de melhores resultados. Essa gestão de custo tem por objetivo: a avaliação dos serviços/produtos; o atendimento das exigências fiscais; a eficácia nos resultados; a formação do preço de venda; o planejamento e o controle gerencial; a avaliação de desempenho; o controle operacional; a análise de alternativas; e a tomada de decisões, dentre outros aspectos (KROETZ; VIEIRA, 2007).

Um dos aspectos importantes para a gestão de custo é o conhecimento quanto aos elementos que o compõem. Nesse sentido, existem diversos encaminhamentos na literatura sobre esta temática. Em geral, pode-se considerar: (a) com relação ao produto/serviço: os custos em relação aos materiais e mão de obra, diretos e indiretos; (b) com relação ao volume: os custos podem ser fixos ou variáveis, visando à identificação entre o valor total de um custo e o volume da produção em uma escala de tempo; (c) com relação à natureza das operações: envolve o material direto e a mão de obra direta (custo primário), e o material indireto e a mão de obra indireta (despesas gerais); (d) com relação à organização: relacionada aos centros de custo, centros de produção ou pontos operacionais; (e) com relação à análise, planejamento e controle: relacionados ao custo real, custo estimado, custo padrão e custo orçamentário; (f) com relação às decisões administrativas: tem como enfoque o volume de vendas e a comparação com o custo total, visando à contabilidade dos lucros; e (g) com relação aos resultados e à contabilização: relacionados aos custos gerais e específicos dos processos que envolvem os serviços/produtos (BONFIM; PASSARELLI, 2006; MARTINS, 2006).

Quanto à gestão de custos que envolvem os materiais e mão de obra, diretos e indiretos, é preciso analisar suas concepções. A mão de obra direta é “[...] composta por todo trabalho aplicado diretamente na execução do produto” (BONFIM; PASSARELLI, 2006, p.57), em que é considerado o tempo empregado nesse processo que envolve o produto direto (produto acabado), contabilizado no valor contratual, e os encargos sociais (MARTINS, 2006). A mão de obra indireta envolve os custos que não estão relacionados diretamente ao produto/serviço e, por conseguinte, os materiais indiretos são aqueles usados para completar ou acabar o produto.

No que se refere à gestão de custos com relação ao volume, o entendimento é de que, “além de seu agrupamento em diretos e indiretos, os custos podem ser classificados de outras formas diferentes [considerando] a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo” (MARTINS, 2006, p. 49). Trata-se dos custos fixos e variáveis que, em síntese, correspondem àqueles que permanecem fixos durante um período orçamentário e aqueles que variam conforme o volume de vendas.

Quanto à gestão de custos com relação à natureza das operações, esse processo envolve a contabilização do material direto e da mão de obra direta (custo primário), bem como do material indireto e da mão de obra indireta (despesas gerais). Dessa combinação, surgem diferentes despesas que podem ser agrupadas como sendo o custo comercial que, somado aos custos das operações, resultam na contabilização do custo total dos produtos/serviços. Dessa forma, tem-se que os custos diretos (primários) “são aqueles diretamente incluídos no cálculo dos produtos [consistindo] nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão-de-obra direta” (BRUNI; FAMÁ, 2004, p. 31), enquanto que “o custo indireto é aquele item que precisa de um critério de rateio para sua identificação ao produto ou objeto cujo custeio é desejado” (LEONE, 2008, p.58-59).

É importante destacar que um dos principais problemas enfrentados na gestão de custos é a alocação dos custos indiretos aos serviços e/ou /produtos. Bruni e Famá (2004) indicam a não utilização de rateio dos custos indireto para que se evitem decisões equivocadas. Os autores sugerem o uso de rateio somente quando necessário e a partir de critérios de mensuração confiáveis, visto que a mensuração correta do custo é fator vital para definição do preço de venda. Nesse sentido, caso a percepção de valor de mercado para o produto ou serviço ofertado pela empresa seja inferior ao desejado, as vendas fracassarão.

A gestão de custos quanto à organização relaciona-se às atividades operadas em diferentes departamentos da empresa, o que possibilita uma interligação entre as diferentes atividades, permitindo a classificação e a combinação de informações relativas aos produtos e serviços, resultando no controle em relação aos mesmos. Essa interligação é, sobretudo, necessária nas atividades relacionadas aos centros de custo, aos centros de produção ou pontos operacionais (BRUNI; FAMÁ, 2004).

No que tange à gestão de custos com relação à análise, planejamento e controle, esse processo envolve um sistema de informações que podem ser classificadas quanto ao custo real, custo estimado, custo padrão e custo orçamentário. O custo real é contabilizado com a finalização do produto/serviço e “isto significa que devem ser adicionados ao custo de produção todos os custos relativos à produção, quer sejam diretos ou indiretos” (BONFIM; PASSARELLI, 2006, p.422). O custo estimado é aquele calculado com base em dados anteriores e previstos, indicando ao gestor o provável custo de um determinado produto/serviço. Já o custo padrão está baseado em [...] “especificações de engenharia, estudos de tempo e métodos, análise da capacidade de produção e do comportamento dos fatores relativos à formação dos preços de bens e serviços” (BONFIM; PASSARELLI, 2006, p.211). Por sua vez, o custo orçamentário trata-se do custo esperado, servindo de base ao estabelecimento dos lucros (considerando todos os custos fixos e variáveis).

Quanto à gestão de custos com relação às decisões administrativas, esse é um instrumento importante na análise do custo total do produto/serviço, visto que permite a contabilização dos lucros e dos eventuais prejuízos. Além disso, esse instrumento auxilia diretamente na formação do preço de venda e no estabelecimento de políticas face aos concorrentes. (BONFIM; PASSARELLI, 2006)

E, por fim, com relação aos resultados e a contabilização, a gestão de custos está relacionada aos custos gerais e específicos dos processos que envolvem os serviços/produtos. Os primeiros são contabilizados de forma contínua, podendo o custo unitário médio ser obtido a partir da divisão do custo total pelo volume de unidades produzidas. Os custos específicos são aqueles calculados para cada unidade do produto/serviço, individualmente, possibilitando identificar com mais precisão o custo de mão de obra e de materiais utilizados. (MARTINS, 2003).

Importante enfatizar que o preço não pode ser firmado simplesmente pela contabilização dos custos e despesas somados ao lucro para formação de preço de venda, mas devem ser analisadas as condições do mercado, ou seja:

[...] do que se conhece a respeito da mais provável estratégia de produto e de preços dos principais concorrentes, do poder de compra dos possíveis consumidores do produto e de outros fatores relevantes que possam afetar o desempenho das vendas se o preço preliminarmente definido vier a ser praticado (BONFIM; PASSARELLI, 2006, p.562-563).

Portanto, para a formação de preço, é preciso considerar o estudo de custos e a análise dos preços praticados no mercado. Nos mais diferentes segmentos do mercado, o custo é o principal referencial na definição do preço de venda, implicando em uma análise criteriosa quanto à formação de preços com base em diferentes aspectos, como o quadro de concorrência, aspectos mercadológicos e valor percebido (BERNARDI, 1966; COGAN, 1999). Todos esses fatores devem constar na gestão de custo, influenciando, por fim, na formação do preço de venda.

2.4.1 OS MÉTODOS DE CUSTEIO NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Existem na literatura diversos métodos de custeio e de formação de preços de venda, cada um com uma aplicação de critérios específicos. O entendimento sobre cada um deles não permite a substituição de um pelo outro, mas, sim, uma análise que permita a sua complementação. A seguir, são apresentados alguns desses métodos, sendo esses utilizados nas análises propostas do presente trabalho.

O método de custeio “é o processo de identificar o custo unitário de um produto ou serviço ou de todos os produtos e serviços de uma empresa” (PADOVEZE, 2003, p.327). Ele objetiva a identificação dos custos relativos ao processo produtivo. Dentre os diferentes métodos, destacam-se: o custeio por absorção e o custeio variável. Já o método de custeio por absorção compreende “[...] o custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos são considerados custos inventariáveis, isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação” (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 2000, p. 211).

O método por absorção é fundamental para a gestão de custos, visto que permite a análise concorrencial, a compatibilidade das atividades desempenhadas pela empresa, a formação de preços de venda mais precisa, a apuração de resultados tributáveis e dos lucros, dentre outros, o que é possível na medida em que envolve todos os custos da produção:

[...] neste método, todos os gastos que participam da elaboração dos produtos fabricados deverão ser absorvidos por eles. Este é o único método de custeio aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis. O custeio de absorção indica que cada unidade produzida “absorveu” todos os gastos necessários para obtê-la, sejam diretos, isto é, próprios do produto, ou indiretos, que são aqueles que auxiliam a produção. Com este método, podem-se apurar os saldos dos estoques, o Custo da Produção Vendida, além de demonstrar a situação patrimonial no Balanço (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006, p. 124).

A metodologia aplicada ao custeio por absorção segue algumas operações básicas, quais sejam: (a) a separação entre custo e despesas (as despesas não podem ser alocadas ao produto); (b) a apropriação dos custos diretos a partir dos custos diretamente associados aos produtos; (c) a apropriação dos custos indiretos; (d) o rateio dos custos indiretos (MARTINS, 2003).

Seguindo esse método, algumas condições devem ser acrescentadas: o custo de produção do período deve ter por base a apuração dos valores e dos custos (diretos e indiretos) do produto unitário; o custo unitário de produção deve ser obtido a partir do resultado da divisão do custo de produção do período, em relação a cada produto e quantidade produzida; o custo dos produtos vendidos é obtido, multiplicando-se cada custo unitário pelas quantidades vendidas; na formulação do custo de cada produto vendido, os estoques finais seguem o mesmo procedimento, ou seja, multiplica-se cada custo unitário pelas quantidades em estoque de cada produto (MARTINS, 2003).

Dentre as vantagens do método de custeio por absorção está o fato de que esse método possui respaldo nos princípios gerais da contabilidade e nas leis tributárias e fiscais. Além disso, não requer separar os custos dos seus elementos fixos e variáveis, bem como forma custos por estoques, dentre outros (PADOVEZE, 2003; VIEIRA, 2009). Contudo, também são destacadas algumas desvantagens e críticas em relação a esse método, sendo a principal a utilização de critérios de rateio para a distribuição dos custos (MARTINS, 2003).

Segundo Martins (2003, p.360), no método de custeio variável (ou custeio direto), “[...] só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e

considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”. O autor complementa que os custos e as despesas inventariáveis estão identificados com a atividade produtiva, permitindo a contabilização do valor agregado em toda a cadeia produtiva, sendo considerados, portanto, apenas os custos identificados com os produtos ou serviços. Essa é uma perspectiva necessária para as decisões estratégicas e operacionais da empresa.

A aplicação de sua metodologia compreende, em síntese, os seguintes procedimentos: (a) separação dos custos fixos; (b) alocação dos custos variáveis aos seus respectivos produtos; (d) cálculo da margem de contribuição dos produtos; (e) subtração da margem de contribuição total para aferimento da lucratividade da empresa (MARTINS, 2003).

No que se refere, especificamente, à margem de contribuição localizada nesse método, consiste na “[...] diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários” (MAHER, 2001, p. 82). Desse modo, a margem de contribuição é visualizada como sendo aquela disponível para cobrir os custos fixos e gerar lucro, ou seja, a diferença entre o preço de venda e o custo variável:

[...] por meio da margem de contribuição obtida pela empresa deverão ser cobertos todos os custos fixos apropriados no período contábil, identificando-se, assim, o resultado operacional da empresa sem o diferimento de custos fixos pelos produtos acabados em estoques ou através daqueles em processo de fabricação (VIEIRA, 2009, p. 06).

Nessa perspectiva, tem-se o que é denominado por ‘ponto de equilíbrio’, que representa o volume da atividade operacional em que o total da margem de contribuição (quantidade vendida/produzida) tem seu ponto de equilíbrio (é igualada) nos custos e despesas fixas, ou seja, demonstra-se o nível da atividade/volume operacional visualizada no momento em que a receita total das vendas é igualada aos custos variáveis totais somados aos custos e às despesas fixas, o que permite à empresa visualizar a sua capacidade de operação sem uma margem de prejuízo, mesmo que isso suponha um lucro zero (MARTINS, 2003).

Dentre as principais vantagens do método de custeio variável, podem ser citadas: a não aplicação do rateio; a integração entre o custo padrão e orçamento flexível; a disposição de um ponto de equilíbrio; a obtenção mais precisa quanto à relação entre custo, volume e lucro, dentre outros (VIEIRA, 2009).

Também podem ser destacadas as principais desvantagens e críticas a esse método, sendo o principal o fato de não estar aparelhado aos princípios da legislação societária, com isso, não tem aceitação por parte de muitos contadores, bem como pelas auditorias externas das entidades que têm capital aberto (NEVES; VICECONTI, 2003; VIEIRA, 2009).

Do exposto, o entendimento geral é que os métodos de custeio não podem ser desconsiderados pelas empresas, sendo, pois, uma “[...] importante ferramenta para, pelo menos, ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas” (PADOVEZE, 2003, p.385). Isso se justifica, em especial, pelo fato de que o mercado absorve os preços de venda, os quais são calculados mediante os seus custos e investimentos.

Seja qual for o método de formação de preços, é imprescindível que esse considere a realização de comparações com os preços das empresas concorrentes em face da movimentação de seus consumidores, o que está diretamente relacionado com a análise das condições do mercado, em que o preço é estabelecido com base no valor percebido do produto pelo mercado consumidor. A sua aplicação exige conhecimento do mercado por parte da empresa. Assim, a empresa pode selecionar um recorte específico do mercado que pretende alcançar, devendo considerar a relação entre oferta-procura, construindo-se uma curva de demanda do produto/serviço, o que lhe possibilita analisar o preço de venda máximo/mínimo a ser absorvido pelos consumidores (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Ao se considerarem esses diferentes métodos relacionados à formação do preço de venda, o entendimento se centra na necessidade de considerar os diferentes critérios e condições que perfazem esse processo, e que se devem contabilizar tanto os custos e as despesas, como as condições do mercado, com a finalidade de um aferimento mais preciso em relação aos lucros estimados. Ainda, é imprescindível que tais métodos sejam acompanhados por um planejamento e gerenciamento de custos eficientes. A determinação de preço adequada envolve um conjunto de aspectos: a mensuração dos custos por um método que seja adequado à organização; a análise dos concorrentes a partir de produtos semelhantes e substitutos; a análise de mercado, os segmentos de clientes alvo e a percepção de valor que os clientes têm do bem ou serviço que a empresa fornece (CANEVER *et al.*, 2012).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa, quanto aos objetivos, é descritiva, em conformidade com o que leciona Gil (2008), pois busca descrever características de determinado fenômeno ou de uma população ou, ainda, estabelecer relações entre variáveis. A utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, com a utilização de questionários e observação sistemática, é considerada uma das características mais expressivas das pesquisas descritivas.

A abordagem adotada é quantitativa, pois os dados e as evidências coletados podem ser quantificados, mensurados, orientando-se a análise e a interpretação pelo entendimento e conceituação de técnicas e métodos estatísticos. Os dados são filtrados, organizados e tabulados e, por fim, preparados para serem submetidos a técnicas e testes estatísticos (MARTINS; THEÓPHILO, 2007).

Quanto aos procedimentos, o presente estudo é do tipo levantamento (*survey*). As pesquisas desse tipo se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões a partir dos dados coletados (GIL, 2008).

O objeto de estudo são as empresas de tatuagens localizadas no município de Uberlândia, que é a segunda maior cidade do estado de Minas Gerais. Em busca nas redes sociais, é possível verificar que a população de profissionais atuantes no ramo da tatuagem é de aproximadamente uma centena.

À luz do quadro teórico acima delineado, foi elaborado um questionário para a coleta de dados com dois blocos de questões. O primeiro teve por objetivo caracterizar os respondentes. Assim, foram levantadas informações como: gênero, idade, posição ocupada dentro da empresa (dono ou empregado), escolaridade e experiência profissional. O segundo bloco teve o propósito de captar informações sobre o processo de precificação dos serviços, estando as perguntas relacionadas com a determinação do preço.

Além disso, foram apresentadas três imagens: “A”, “B” e “C” (Figura 1). Essas imagens foram selecionadas pelos pesquisadores, tendo por parâmetro o grau de dificuldade para a realização da tatuagem: a imagem “A”, a ser tatuada na coxa, é considerada pelos profissionais a mais simples; a imagem “B”, com grau de dificuldade intermediária, foi preparada para ser tatuada no peito; e a imagem “C”, a mais complexa, foi elaborada para ser tatuada no braço. Importante ressaltar que as imagens utilizadas no questionário foram criadas por artistas que trabalham com tatuagens, tendo sido as mesmas cedidas e autorizadas para divulgação no trabalho.

Inicialmente, os pesquisados atribuíram um preço pelo serviço de tatuagem para cada uma das imagens. Posteriormente, eles responderam a uma questão fechada sobre o processo de atribuição de preços aos produtos (com base custos, concorrência ou valor percebido pelos clientes). Eles responderam ainda a outra questão fechada sobre a importância dos itens componentes do preço (detalhados na Tabela 2) e a uma pergunta aberta, na qual eles poderiam mencionar outros aspectos que consideravam relevantes na atribuição de preços.

O instrumento foi submetido ao pré-teste junto a cinco profissionais tatuadores. Em seguida, foram realizados os ajustes necessários antes do início da coleta de dados. Por fim, foram identificados 107 profissionais em 43 estúdios de tatuagem na cidade de Uberlândia (MG), os quais compuseram a população da presente pesquisa. A amostra corresponde a 60 participantes que se prontificaram a responder o instrumento, o qual foi aplicado diretamente pelos pesquisadores. Assim, todos os questionários foram aproveitados na pesquisa.



Figura 1: Imagens para Formação de Preço.

Para atender aos objetivos da pesquisa, foi realizada, inicialmente, a estatística descritiva para delinear o perfil dos respondentes. Na sequência, foram calculados os coeficientes de variação dos preços atribuídos pelos profissionais às imagens "A", "B" e "C". Para análise do referido coeficiente, foi utilizada a regra apresentada por Martins e Theóphilo (2007), qual seja: (a) se o coeficiente de variação for menor que 15%, tem-se baixa dispersão; (b) se o coeficiente de variação for maior que 15% e menor que 30%, tem-se média dispersão; (c) se o coeficiente de variação for igual ou maior que 30%, tem-se alta dispersão.

Por fim, diante da ausência de normalidade dos dados, foram feitos os testes de correlação linear de Spearman para analisar a associação das variáveis relacionadas à determinação de preços do serviço das tatuagens, bem como se as mesmas apresentam correlação significativa entre si.

4 RESULTADOS

Em busca do alcance dos resultados, foram obtidos 60 questionários válidos no período que compreende os meses de outubro e novembro de 2015, ou seja, aproximadamente, 56% dos profissionais de tatuagens da cidade de Uberlândia participaram da pesquisa. Foi interessante observar que 54 deles (88,5%) são do sexo masculino e 33 (66%) possui idade até 30 anos, ou seja, são jovens profissionais. Além disso, em termos de escolaridade, 42 tatuadores (70,0%) cursaram até o ensino médio e os demais (30%) têm curso superior ou estão cursando.

Também pôde ser observado que 39 participantes (63,9%) são proprietários de estúdios, 3 respondentes (4,9%) são funcionários assalariados e 18 (29,5%) são prestadores de serviços sem vínculos empregatícios formais. Ainda, mais da metade dos respondentes (53,3%) têm até cinco anos de experiência.

Na Tabela 1, são apresentados os preços médios, mínimos e máximos atribuídos pelos participantes, bem como o desvio padrão e o coeficiente de variação das imagens "A", "B" e "C".

Tabela 1 - Preços Atribuídos às Imagens

Variáveis	Preço Mínimo	Preço Máximo	Preço Médio	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação
Imagem "A"	140,00	700,00	318,83	116,46	0,3653
Imagem "B"	200,00	1.200,00	475,00	180,51	0,3800
Imagem "C"	350,00	2.500,00	1.077,50	447,92	0,4157

Fonte: Dados da Pesquisa.

Os preços mínimos, máximos e médios atribuídos às imagens confirmam os diferentes graus de dificuldades de aplicação de preços a cada uma delas, uma vez que houve expressiva variação entre os respectivos preços. A imagem "B" apresentou preço médio quase 50% superior à imagem "A", enquanto a imagem "C" obteve preço médio de, aproximadamente, 127% maior que a imagem "B".

Da mesma forma, os coeficientes de variação apurados em cada uma das imagens revelam que a dispersão na atribuição de preços entre os profissionais também é alta, tendo, estando os coeficientes todos acima de 30%. Portanto, houve alta dispersão, o que está em conformidade com o que foi descrito por Martins e Theóphilo (2007). Nota-se ainda que a dispersão aumenta diante do grau de dificuldade (especificidades) da imagem.

Essa dispersão pode estar relacionada com o fato de esse mercado ainda ser jovem, com idade aproximada de 30 anos, pois somente após os anos de 1990 é que os profissionais tatuadores estabeleceram os estúdios profissionais (PÉREZ, 2006). Além disso, destacam-se as formas de comercialização, visto que a atividade não é acompanhada por profissionais que

poderiam prover informações para o processo decisório, como é o caso dos profissionais da administração e da contabilidade (PÉREZ, 2006).

Também foi questionado aos pesquisados como eles estabelecem os preços dos serviços de tatuagens. Foi identificado que 78,33% deles formam preços com base nos custos dos serviços prestados (materiais, mão de obra, gastos do estúdio etc.). No entanto, 6,67% dos participantes mencionaram que seus preços são estabelecidos com base no mercado, tendo por parâmetro os concorrentes e outros 6,67% consideram o valor do serviço percebido pelos fregueses.

Mesmo com um baixo percentual de indicação da análise de preços pelos clientes, os resultados podem ser influenciados pelos mesmos, ou seja, o valor do serviço poderá estar atrelado à percepção e desejos do consumidor (HANSEN, 2001) e, assim, influenciar na determinação do preço de modo a criar diferenciais na precificação com relação ao mesmo serviço oferecido pela concorrência (TELLIS, 1986; LAL, 1991).

Verificou-se ainda que, dos três métodos distintos propostos para a determinação de preços descritos na seção 3 deste artigo, a definição de preços com base no custo é a referência da maioria dos profissionais tatuadores.

Na Tabela 2, são apresentados os itens considerados importantes pelos participantes na pesquisa para a formação do preço de uma tatuagem.

Tabela 2 – Itens Relevantes na Precificação de Tatuagens

Variáveis	Mínimo	Máximo	Médio	Desvio Padrão
a) mão de obra	4,00	10,00	9,1167	1,42724
b) sua imagem como profissional da área	,00	10,00	8,2586	1,98733
c) materiais (tinta, agulhas, etc.)	,00	10,00	7,9492	2,43837
d) gastos fixos (aluguel, água, energia, etc.)	,00	10,00	7,4915	2,94415
e) o dia ou época que o serviço é solicitado	,00	10,00	4,2105	2,70408
f) o preço dos concorrentes	,00	10,00	3,5345	2,94520

Fonte: Dados da Pesquisa.

Pode-se notar, na Tabela 2, que o item que obteve a maior média e o menor desvio padrão entre os pesquisados foi "mão de obra", com média de 9,11 numa escala de zero a dez pontos. A relevância da mão de obra na precificação dos serviços de tatuagens pode ser confirmada quando se observam os índices de correlação entre o tempo gasto pelo tatuador e o preço do serviço, conforme apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 - Teste de Correlação de Spearman: tempo x preço

Variáveis	Preço Imagem "A"	Preço Imagem "B"	Preço Imagem "C"
Tempo Imagem "A"	0,338**	0,271*	0,081
Tempo Imagem "B"	0,230	0,441**	0,220
Tempo Imagem "C"	,0184	0,167	0,513**

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 3 sugerem uma relação crescente entre tempo gasto para fazer o serviço e o preço, visto que, quanto maior o tempo a ser gasto no desenvolvimento do desenho da tatuagem, maior será o preço aplicado pelo profissional, ou seja, o tempo está relacionado ao grau de complexidade da imagem.

O item que obteve a segunda maior média de importância na formação de preços, conforme a Tabela 2, foi a imagem do profissional de tatuagem, com uma média de 8,26 pontos e um desvio padrão de 1,99. Da mesma forma, quando se analisam o perfil dos respondentes e os preços atribuídos às imagens, nota-se que os preços atribuídos à imagem "A" guardam correlação positiva e significativa (ao nível de 5%) com a idade do respondente

e com o tempo de funcionamento do estúdio, ou seja, a experiência e a imagem do tatuador se mostram relevantes na precificação do serviço (item b da Tabela 2).

Materiais foi o item que obteve a terceira maior média, ficando os gastos fixos com a quarta maior média. Esses são itens importantes para precificação de qualquer processo de produção. Entretanto, nessa atividade de tatuagem, especificamente, não apresentaram as maiores médias da pesquisa, uma vez que a mão de obra foi o item mais relevante. O período da solicitação do serviço também afeta a sua precificação, pois, em alguns momentos do ano, há maior demanda pela tatuagem, assim os profissionais tendem a estabelecer seus preços de acordo com a procura pelo serviço, considerando o período como sazonal e praticando elasticidade nos preços. Isso ocorre pelo fato de que o maior custo do serviço é exatamente a mão de obra do profissional, portanto ela acaba sendo também um fator que limita a capacidade produtiva da atividade.

Os preços praticados pela concorrência ocuparam a última classificação, o que significa que os preços dos concorrentes pouco afetam o processo de precificação dos serviços de tatuagens na cidade de Uberlândia (MG).

Os profissionais mencionaram ainda, na questão aberta que versava sobre outros fatores que poderiam afetar a precificação das tatuagens, que o grau de dificuldade com o desenho e o local do corpo a ser tatuado são fatores importantes para a precificação. Além disso, segundo eles, a afinidade com o estilo do desenho e com o cliente, bem como o tempo dedicado à arte, são os fatores componentes da precificação final da tatuagem.

Observando-se a percepção dos tatuadores pesquisados, é oportuno mencionar que foi verificado o desconhecimento dos mesmos sobre os métodos disponíveis para a determinação do preço. Tal prática exige a análise conjunta de aspectos que envolvem os métodos de custos, avaliação de concorrência e as expectativas dos clientes (CANEVER et al., 2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando o recente crescimento do mercado de tatuagens no Brasil, a presente pesquisa teve como principal objetivo analisar os fatores relacionados à formação de preços no mercado de dermopigmentação no município de Uberlândia (MG).

Os resultados da pesquisa evidenciaram que quase 80% dos pesquisados tomam como base para o valor do preço de tatuagens o custo dos gastos fixos e diretos, sendo a mão de obra do profissional a principal variável apontada, com uma média de 9,11 de importância, numa escala de 0 a 10 pontos. Verificou-se também que a popularidade e a imagem que o tatuador tem no mercado são importantes, pois esses aspectos obtiveram uma média de 8,26, ou seja, quanto maior for a habilidade e capacidade do tatuador em executar determinada arte na pele e seu reconhecimento entre o público-alvo, maior será seu poder de estabelecer o preço desejado pelo seu serviço.

Outro ponto importante na discussão, considerando o ramo de dermopigmentação, é que os prestadores de serviços parecem dispensar menor importância aos métodos baseados nas expectativas dos clientes. Os tatuadores empregam com maior frequência o método tradicional baseado nos custos do ofertante, provavelmente, devido à simplicidade do método.

Foi verificada, também, uma grande dispersão dos valores cobrados pelos serviços conforme as imagens propostas aos pesquisados, talvez por se tratar de um segmento artístico, em que a imagem do profissional tem papel fundamental na precificação. Outra possível justificativa seria o fato de se tratar de um mercado novo, com profissionalização recente, conforme afirma Pérez (2006). Essa possibilidade encontra respaldo nos próprios dados da pesquisa, pois mais da metade dos profissionais pesquisados têm menos de 5 anos de experiência. Além disso, esses profissionais ainda buscam se consolidar no mercado e fidelizar clientes.

De forma geral, considerando o contexto delineado na introdução do estudo, os resultados sugerem a necessidade de profissionalização e crescimento do segmento a fim de que maior homogeneização dos preços venha a ocorrer no futuro. Os resultados também sugerem que os profissionais do ramo devem investir na construção e manutenção de uma imagem para que eles tenham condições de estabelecer melhores preços para seus produtos e aumentar a rentabilidade do negócio. Nesse sentido, a construção da imagem passa pela profissionalização (qualificação), instalações adequadas, higienização e outros aspectos que proporcionem maior segurança aos usuários.

Como implicações no processo de gestão, este estudo contribui para uma melhor compreensão de como os objetivos de determinação de preço de prestadores de serviços no ramo de dermopigmentação estão associados à adoção de um ou mais método de precificação. O estudo apresenta a discussão sobre o tema envolvendo a construção teórico-empírica em um setor com escassez de pesquisas. Sugere-se aos tatuadores que tanto os objetivos quantitativos quanto os qualitativos sejam considerados na determinação dos preços (DIAMANTOPOULOS, 1991). Destaca-se como limitação da pesquisa o fato de a pesquisa ser aplicada apenas na cidade de Uberlândia-MG, com apenas os profissionais que atuam direto no ramo de dermopigmentação, tendo como produto de venda o serviço de tatuagem. Assim, os resultados não podem ser generalizados em nível regional ou nacional, embora possam ser comparados com outras realidades.

Como sugestões para investigações futuras recomenda-se aplicar a pesquisa em outras regiões, bem como elaborar estudos de caso com o propósito de analisar mais detalhadamente o processo de precificação do serviço de tatuagem. Sugere-se ainda pesquisas que abordem o estabelecimento do ponto de equilíbrio e preços de penetração para os entrantes no mercado de tatuagens.

REFERÊNCIAS

- ABDALA, V. **Receita do setor de serviços**. 2013. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2014-02/receita-do-setor-de-servicos-cresce-85-no-pais-em-2013>>. Acesso em: 10 Jun.2015.
- ARAÚJO, L. **Tatuagem, piercing e outras mensagens do corpo**. São Paulo: Cosac Naify, 2005.
- BERNARDI, L. A. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1966.
- BONFIM, A.; PASSARELLI, J. **Custos e formação de preços**. 4. ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.
- BRUNI, A.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.
- CANEVER, F. P., LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. GASPARETTO, V. Formação de preços: Um estudo em empresas industriais de Santa Catarina. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n.2, p. 14 - p. 27, maio/ago., 2012.
- CARDOSO, Jaqueline de Fátima. Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte. **Revista Hospitalidade**. São Paulo, v. 8, n. 2, p. 103-120, jul.-dez. 2011.

- COGAN, S. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo: Pioneira, 1999.
- CHURCHILL Jr., G. A.; PETER, J. P. **Marketing: criando valor para o cliente**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- DALLABONA, A. S., MELZ, L. J. SANTOS, J. S. C., NUNES, E. S. Formação do preço de honorários contábeis em tangará da Serra-MT: Análise dos componentes do preço. **Revista UNEMAT de Contabilidade**, Tangará da Serra, v. 2, n. 3, jan. 2013.
- DIAMANTOPOULOS, D. Pricing: theory and evidence – a literature review. In: BAKER, M. J. (Ed). **Perspectives on marketing management**. Chichester: John Wiley & Sons, 1991.
- DUBOIS, A.; KULPA, L.; SOUZA, L. E. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008
- HANSEN, Don R. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. 1º edição: São Paulo, Pioneira, 2001.
- HANSEN, T; SOLGAARD, H. S. Strategic pricing: fundamental considerations and future perspectives. **The Marketing Review**, v. 4, p. 99-111, 2004.
- HINTERHUBER, A. Towards value-based pricing – an integrative framework for decision making. **Industrial Marketing Management**, v. 33, n. 8, p. 765-778, 2004.
- HORNGREN, C.; FOSTER, G.; DATAR, S. **Contabilidade de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- INGENBLEEK, P.; DEBRUYNE, M.; FRAMBACK, R.; VERHALLEN, T. M. Successful new product pricing practices: a contingency approach. **Marketing Letters**, v. 14, n. 4, p. 289-305, 2003.
- KROETZ, C. E.; VIEIRA, E. P. **Noções Básicas de Contabilidade de Custos**. Ijuí: Unijui, 2007.
- LAL, R. Consumer expectations and loss-leader pricing in retail stores. **Working Papers**. Stanford Graduate School of Business, p. 1-48, 1991.
- LEONE, G. **Custos Planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LISE, M. L. Z., CATALDO NETO; A., GAUER; G. J. C., DIAS; H. Z. J., PICKERING, V. L. Tatuagem: perfil e discurso de pessoas com inscrição de marcas no corpo. **Anais Brasileiros de Dermatologia**, v. 85, n. 5, 2010.
- MAHER, M. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCH, R. **Mercado de tatuagem**. 2011. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mercado-de-tatuagem-cresce-cerca-de-20-ao-ano-mas-ainda-carece-de-ualificacao-3139820>>. Acesso em: 06 jun.2015

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Contabilidade de custos inclui o ABC**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, G. A.; THEÓFILO, C. R. **Metodologia da investigação científica sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

NEVES, S.; VICECONTI, P. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 7. ed. São Paulo: Frase, 2003.

OXENFELDT, A. R. Pricing decisions: how they are made and how they are influenced. **Management Review**, v. 72, n. 11, p. 23-25, 1983.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial de custos**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PÉREZ, A. A identidade à flor da pele. Etnografia da prática da tatuagem na contemporaneidade. **Revista Mana**, n. 12, v. 1, p. 179-206, 2006.

PRESCOTT, J. E. Process for applying analytical models in competitive analysis. New York: Van Nostrand Reinhold Company, 1987.

SARAIVA, L.; SILVA, A. Contornando o Estigma: uma análise dos estúdios de tatuagens de Belo Horizonte. **Teoria e Prática em Administração**, v.4, n.1, p. 123-155, 2014.

TELLIS, G. J. Beyond the many faces of price: an integration of pricing strategies. **Journal of Marketing**, v. 50, n. 4, p.146-160, 1986.

VIEIRA, E. P. **Métodos de custeio: análise de custo, volume e lucro**. Ijuí: UNIJUÍ, 2009.

ⁱO termo tatuagem tem sua derivação no francês (*tatouage*) e no inglês (*tattoo*). A origem pode ser encontrada nas línguas polinésias sob a denominação *tatau*.

ⁱⁱEmbora a tatuagem elétrica tenha chegado ao Brasil neste período, é importante mencionar que esta prática já se fazia presente secularmente entre os índios, também sendo introduzida, com técnicas mais rudimentares desde o período da colonização.