

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**NÍVEL MESTRADO**

**DÉBORA GOMES MACHADO**

**ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENTRE A GESTÃO DE CUSTOS**  
**E A GESTÃO DO PREÇO DE VENDA:**  
**Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas**  
**Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**

São Leopoldo  
2005

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS – UNISINOS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**NÍVEL MESTRADO**

**DÉBORA GOMES MACHADO**

**ANÁLISE DAS RELAÇÕES ENTRE A GESTÃO DE CUSTOS**  
**E A GESTÃO DO PREÇO DE VENDA:**  
**Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas**  
**Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza

São Leopoldo  
2005

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho com muito amor ao meu esposo Róginei, sem o qual eu não teria concluído esta etapa da minha vida e também as nossas filhas Daniela e Rafaela, principais causas da minha busca pelo progresso.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por ter me dado a oportunidade de estar neste plano, aprendendo e progredindo a cada dia.

Agradeço aos meus pais Vera e Luís, que me deram a vida e ensinamentos tão preciosos e decisivos para eu encontrar o caminho certo a ser percorrido.

Agradeço ao Prof. Dr. Marcos A. de Souza, pela orientação, paciência, tolerância e sábios conhecimentos que me foram transmitidos, os quais foram essenciais para a concretização deste trabalho.

Agradeço ao Prof. Dr. Auster M. Nascimento, que me ajudou a enfrentar obstáculos e enxergar além do horizonte. Pelos seus conselhos, apoio, incentivo e conhecimentos preciosos que foram transmitidos durante todo o curso.

Agradeço a nossa querida Ana Zilles, pelo apoio recebido, pela paciência, boa vontade e amor que nos foi dedicado.

Agradeço as amigas Carla, Márcia e Renata, que me apoiaram e me incentivaram nos momentos mais difíceis.

Agradeço ao corpo docente do Mestrado, em especial ao Prof. Dr. Ernani Ott e a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para que eu pudesse concluir o curso.

“Todos os dias você forma aquilo em que se torna.”

Heráclito

“Se não puder se destacar pelo talento, vença pelo esforço.”

Dave Weinbaum

## RESUMO

É reconhecido que a limitação das empresas em impor um preço de venda ao mercado as têm obrigado a voltar-se mais acentuadamente à gestão da sua eficiência operacional, no que se refere ao planejamento e controle do consumo dos recursos demandados para a realização de suas atividades. A crescente influência do mercado comprador em estabelecer o preço que está disposto a pagar pela aquisição de bens e serviços, e a conseqüente perda de poder das empresas em estabelecer o preço pelo qual desejam vender, tem sido uma constante. Partindo-se da premissa de que estes focos da gestão empresarial, a Gestão do Preço de Venda e a Gestão de Custos, não podem ser tratados isoladamente, tendo em vista as relações existentes entre ambas, esta pesquisa buscou identificar quais práticas gerenciais, dentre as recomendadas pela literatura, estão sendo adotadas pelas empresas de forma a lhes possibilitar, sob um enfoque sistêmico, a eficaz gestão do preço de venda e dos custos demandados pelas suas operações, com o propósito de contribuir para o entendimento e avanço da utilização de práticas que conduzam à eficácia da gestão empresarial. Essa verificação ocorreu através de pesquisa de campo realizada por meio de entrevistas com executivos de nove das onze empresas industriais de transformação conserveiras de médio e grande porte, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul, selecionadas a partir do cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS. Constatou-se, na mencionada pesquisa, que as indústrias desse segmento utilizam como fonte de informações a contabilidade tradicional, destacando-se o uso do método de custeio por absorção e o sistema de pré-determinação de custo-padrão, enquanto que as práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas e recomendadas como essenciais pela literatura não encontram aderência prática, com exceção da pequena representatividade e parcial utilização do custo-meta. Esta falta de aderência carece de mais investigação pela academia de forma a melhor compreender e contribuir com o aperfeiçoamento da gestão empresarial.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial; Gestão de Custos; Gestão do Preço de Venda; Vantagem Competitiva.

## ABSTRACT

It is a recognized fact that the limitation that companies face, when imposing a sales price to the market has forced them to turn to their operational efficiency when planning and controlling the consumption of resources demanded by the accomplishment of their activities. The growing influence of the buying market in establishing prices which it is willing to pay for the acquisition of goods and services provided, and the consequent loss of power by the suppliers companies in establishing the price by which they wish to sell their products and/or services have been a constant. Considering that it is necessary to focus on a entrepreneurial management, namely, the Management of Sales Price and the Management of Costs can not be dealt with in an isolated manner, due to the relationships which occur among them, this research has searched for identifying which management practices, among the ones recommended by current literature, are being adopted by companies in general in such a way as to make possible, under a systemic point of view, the efficient management of sales prices and of the costs incurred in the operations, with the purpose of contributing with understanding and advance in the utilization of practices which may lead to efficiency in entrepreneurial management. Such verification has been made through field research accomplished by means of interviews answered by executives of nine among the eleven medium and big sized industrial companies involved in the transformation process, located in the State of Rio Grande do Sul, identified and obtained from the list of members of FIERGS. It has been found, through field research, that the industries of this segment use, as source of information, traditional accounting, with outstanding utilization of the method of cost by absorption and the system of pre-determination of standard – cost, while the more contemporaneous management practices, researched and recommended by up-to-date literature are not applied, exception made to the small representation and partial utilization of the target cost. Such fact requires further investigation by academic studies so as to better understand it, and to contribute to the improvement of entrepreneurial management.

**Key-words:** Management Accountings; Cost Management; Sales Price Management; Competitive Advantage.

## LISTA DE FIGURAS

|   |     |
|---|-----|
| Figura 1 – Blocos Econômicos .....                                  | 14  |
| Figura 2 – Esquema do Método de Custeio por Absorção .....          | 30  |
| Figura 3 – Custeio Pleno em Empresas Industriais .....              | 34  |
| Figura 4 – Esquema do Custeio Variável .....                        | 40  |
| Figura 5 – Primeira Versão do <i>ABC</i> .....                      | 47  |
| Figura 6 – Esquema Básico do Método de Custeio <i>ABC</i> .....     | 50  |
| Figura 7 – Custo-Padrão no Contexto da Estratégia Empresarial ..... | 62  |
| Figura 8 – Funcionalidade do Custo-Meta .....                       | 66  |
| Figura 9 – Processo do Custo-Alvo .....                             | 69  |
| Figura 10 – Atributos do Custo-Meta e do Custo-Padrão .....         | 71  |
| Figura 11 – Determinantes de Custos Estruturais .....               | 75  |
| Figura 12 – Determinantes de Custos Operacionais .....              | 77  |
| Figura 13 – Estágios do Ciclo de Vida do Produto .....              | 80  |
| Figura 14 – A Cadeia de Valor .....                                 | 85  |
| Figura 15 – Representação das Visões do <i>ABM</i> .....            | 88  |
| Figura 16 – Demonstração Gráfica do Ponto de Equilíbrio .....       | 101 |

## LISTA DE QUADROS

|   |    |
|---|----|
| Quadro 1 – Técnicas, Sistemas e Tecnologias Utilizadas na Gestão Operacional..... | 25 |
| Quadro 2 – Aplicações do Custeio Variável.....                                    | 42 |
| Quadro 3 – Síntese das Características do Absorção/Pleno e Variável.....          | 46 |
| Quadro 4 – Vantagens do Custeio <i>ABC</i> .....                                  | 55 |
| Quadro 5 – Críticas ao Sistema <i>ABC</i> .....                                   | 57 |
| Quadro 6 – Desvantagens do <i>ABC</i> .....                                       | 57 |
| Quadro 7 – Comparação entre os Métodos de Custeio.....                            | 60 |
| Quadro 8 – Elementos Componentes do <i>Mark-up</i> .....                          | 98 |

## LISTA DE TABELAS

|   |     |
|---|-----|
| Tabela 1 – Indústrias gaúchas da atividade de produção de conservas ..... | 128 |
| Tabela 2 – Faturamento em 2003 .....                                      | 133 |
| Tabela 3 – Distribuição do faturamento .....                              | 134 |
| Tabela 4 – Número de funcionários.....                                    | 135 |
| Tabela 5 – Tempo de atividade das empresas .....                          | 136 |
| Tabela 6 – Função dos entrevistados .....                                 | 137 |
| Tabela 7 – Tempo de atuação do entrevistado na função e na empresa .....  | 138 |
| Tabela 8 – Formação dos entrevistados .....                               | 139 |
| Tabela 9 – Cursos relacionados a GC e GPV .....                           | 139 |
| Tabela 10 – Custo utilizado para formação do preço de venda.....          | 140 |
| Tabela 11 – Utilização do preço do concorrente principal.....             | 141 |
| Tabela 12 – Margem de lucro .....   | 142 |
| Tabela 13 – Prática do preço calculado .....                              | 143 |
| Tabela 14 – Procedimento adotado no curto prazo .....                     | 144 |
| Tabela 15 – Técnicas e Instrumentos utilizados na redução de custos ..... | 146 |
| Tabela 16 – Envolvidos na revisão de custos .....                         | 148 |
| Tabela 17 – Utilização do custo marginal .....                            | 150 |
| Tabela 18 – Utilização do ponto de equilíbrio .....                       | 151 |
| Tabela 19 – Contabilidade de custos formal.....                           | 152 |
| Tabela 20 – Método de custeio utilizado pelas empresas .....              | 153 |
| Tabela 21 – Sistema utilizado para planejamento e controle de custos..... | 155 |
| Tabela 22 – Relatórios não financeiros utilizados .....                   | 157 |
| Tabela 23 – Utilização de orçamento geral na empresa .....                | 159 |
| Tabela 24 – Participação no mercado de 1999 a 2003 .....                  | 163 |

|  |     |
|--|-----|
| Tabela 25 – Lucros dos últimos 5 anos .....                            | 164 |
| Tabela 26 – Quantidade de funcionários nos últimos 5 anos .....        | 165 |
| Tabela 27 – Mudanças na direção principal nos últimos 5 anos .....     | 166 |
| Tabela 28 – Investimentos em sede própria e capacidade produtiva ..... | 167 |
| Tabela 29 - Quantidade produzida nos últimos 5 anos .....              | 168 |

## SUMÁRIO

|   |           |
|---|-----------|
| <b>LISTA DE FIGURAS .....</b>   | <b>7</b>  |
| <b>LISTA DE QUADROS .....</b>   | <b>8</b>  |
| <b>LISTA DE TABELAS .....</b>   | <b>9</b>  |
| <b>1 INTRODUÇÃO.....</b>  | <b>13</b> |
| 1.1 Contextualização.....   | 13        |
| 1.2 Problema de Pesquisa .....  | 16        |
| 1.3 Suposições .....  | 17        |
| 1.4 Objetivos .....   | 18        |
| 1.4.1 Objetivo geral.....   | 19        |
| 1.4.2 Objetivos específicos .....   | 19        |
| 1.5 Delimitação do Estudo.....  | 20        |
| 1.6 Relevância do Estudo .....  | 21        |
| 1.7 Estrutura da Dissertação .....  | 22        |
| <b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>  | <b>24</b> |
| 2.1 Ambiente Operacional das Empresas .....   | 24        |
| 2.1.1 Conceitos relacionados a custos .....   | 26        |
| 2.2 Métodos de Custeio .....  | 29        |
| 2.2.1 Custeio por absorção.....   | 29        |
| 2.2.2 Custeio pleno .....   | 33        |
| 2.2.3 Custeio variável.....   | 39        |
| 2.2.4 Custeio baseado em atividades – ( <i>Activity Based Costing - ABC</i> ) ..... | 46        |
| 2.3 Sistemas de Predeterminação de Custos .....                                     | 61        |
| 2.3.1 Custo-padrão .....  | 61        |
| 2.3.2 Custo-meta.....   | 65        |
| 2.3.3. Custo-meta <i>versus</i> custo-padrão .....                                  | 70        |
| 2.4 Outras Práticas de Gestão de Custos .....                                       | 72        |
| 2.4.1 Análise dos determinantes de custos .....                                     | 74        |
| 2.4.2 Custeio por ciclo de vida .....   | 79        |
| 2.4.3 Análise de custo da logística integrada.....                                  | 82        |
| 2.4.4 Análise da cadeia de valor .....  | 84        |
| 2.4.5 Gestão baseada em atividades - <i>Activity Based Management (ABM)</i> .....   | 87        |
| 2.5 Preço de Venda .....  | 91        |
| 2.5.1 Classificações do preço de venda .....  | 93        |
| 2.5.2 Formação do preço de venda .....  | 94        |

|   |            |
|---|------------|
| 2.5.3 Formação do <i>mark-up</i> .....  | 97         |
| 2.5.4 Formação do ponto de equilíbrio e margem de contribuição .....          | 100        |
| 2.6 Modelo de Decisão de Preço de Venda .....                                 | 104        |
| 2.6.1 Decisões de preço de venda orientadas pela teoria econômica .....       | 106        |
| 2.6.2 Decisões de preço de venda orientadas pelos custos .....                | 111        |
| 2.6.3 Decisões de preço de venda orientadas pelo mercado .....                | 114        |
| 2.7 Aplicação do Custo de Oportunidade às Decisões de Preço de Venda .....    | 118        |
| 2.8 Considerações sobre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda ..... | 120        |
| <b>3 MÉTODO DE PESQUISA.....</b>  | <b>122</b> |
| 3.1 Classificação da Pesquisa .....   | 123        |
| 3.2 Universo e Amostra .....  | 125        |
| 3.3 Coleta de Dados .....   | 129        |
| 3.4 Análise e Interpretação dos Dados .....                                   | 131        |
| 3.5 Limitações da Pesquisa .....  | 132        |
| <b>4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>                              | <b>133</b> |
| 4.1 Análise das Características das Empresas .....                            | 133        |
| 4.2 Análise das Características dos Entrevistados .....                       | 137        |
| 4.3 Análise das Características da Gestão do Preço de Venda .....             | 140        |
| 4.4 Análise das Características da Gestão de Custos .....                     | 152        |
| 4.5 Análise das Características da Eficácia Organizacional.....               | 163        |
| <b>5 CONCLUSÃO.....</b>   | <b>169</b> |
| 5.1 Sobre o Problema de Pesquisa .....  | 170        |
| 5.2 Sobre as Suposições de Pesquisa .....                                     | 170        |
| 5.3 Sobre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda .....               | 172        |
| 5.4 Sugestões para Novos Estudos .....  | 176        |
| <b>REFERÊNCIAS.....</b>   | <b>177</b> |
| <b>APÊNDICES .....</b>  | <b>182</b> |

# **1 INTRODUÇÃO**

## **1.1 Contextualização**

As organizações, inseridas num ambiente econômico de mercado caracterizado por acirrada concorrência, são forçadas, entre outras ações, a direcionar maiores esforços ao planejamento e controle dos seus fatores de produção. Para isso, buscam mecanismos, sistemas, procedimentos e formas que contribuam para otimizar o uso dos recursos demandados pelas operações, no sentido de que possam competir em tal mercado com o nível de competitividade imprescindível à sua continuidade. Nesse ambiente, o recurso da informação adquire conotações de cunho estratégico e operacional. No conjunto de tais informações incluem-se, entre outras, aquelas referentes aos preços e custos, objeto desse estudo.

O referido ambiente está continuamente se modificando e a competição tende a aumentar cada vez mais, principalmente pela organização da economia mundial em blocos comerciais que competem entre si, como os já existentes: Tratado Norte-Americano de Livre Comércio - NAFTA, União Européia - UE, Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, Associação Latino-americana de Integração - ALADI, Associação das Nações do Sudeste

Asiático - ASEAN, Pacto Andino, Mercado Comum e Comunidade do Caribe – CARICOM, Cooperação Econômica da Ásia e do Pacífico - APEC, entre outros. A Figura 1 demonstra a concentração desses blocos econômicos.



**Figura 1 – Blocos Econômicos**

Fonte: Câmara dos Deputados (2004).

Parece ser uma consequência natural da formação desses blocos a diminuição de barreiras alfandegárias entre os países que os compõem, o que afeta sobremaneira, em relação às oportunidades e ameaças na concorrência, as empresas em geral, no que se refere ao custo para obtenção dos recursos que necessitam para suas operações, bem como os preços que praticam em seus mercados. Na prática, a busca de proteção de mercados pelos mencionados blocos, torna-se, inequivocadamente, em mais um fator de exposição das organizações à continuidade sustentável de suas operações, particularmente aquelas que têm dependência do mercado externo.

O reconhecimento de um mercado competitivo tem provocado mudanças nos sistemas produtivos das empresas, o que é facilmente observável quando se compara a estratégia produtiva de uma empresa moderna com a de uma tradicional. A produção típica tradicional, composta por poucos artigos, feitos em grandes lotes e grandes volumes, está cada vez mais

sendo substituída por uma maior flexibilidade na produção. Há uma evidente preferência por fabricar produtos mais variados e em menos tempo, provocando uma redução dos volumes nos lotes de produção. Estes, em maior quantidade.

No passado não havia uma preocupação tão acentuada como a atual, quanto a precificação, devido a pouca concorrência. O empresário expunha o seu produto com determinada margem, aplicada sobre o custo, redundando no preço praticado. Na atualidade, as empresas necessitam de um eficiente e eficaz trabalho de gestão dos seus custos, de forma a dar-lhes condições de formar o seu preço de venda em consonância com aquele ditado pelo mercado.

A esse respeito, Bernardi (1998) explica que o mercado e a concorrência sofreram uma mudança radical no paradigma até então aceito, ou seja, que o preço passou a ser dado pelo mercado e não mais formado com base nos custos. Mais especificamente, entende-se que uma gestão eficaz não pode prescindir de uma visão sistêmica acerca das inter-relações existentes entre a gestão dos custos e a gestão do preço de venda, ambos conectados com o mercado.

Conforme Sakurai (1997), iniciou-se pelas indústrias montadoras japonesas, a partir de 1970, espalhando-se pela Alemanha, Estados Unidos e outros países, pelas indústrias de transformação em geral, a prática de formar os preços inversamente, ou seja, partindo do preço-alvo para se chegar ao custo. Então, as empresas que não estiverem atentas a todas as variáveis que envolvem seus custos e a formação do preço de venda, concorrem com a possibilidade de descontinuidade dos seus negócios. Na realidade, o futuro das organizações

anuncia que é necessário gerir adequadamente os custos, otimizando a utilização dos recursos como forma de assegurar a sua continuidade.

## **1.2 Problema de Pesquisa**

As questões que tratam do atual ambiente de atuação das empresas têm sido fartamente abordadas pela literatura. Berliner e Brimson (1992), Iudícibus (1998), Atkinson *et al.* (2000), entre outros autores que tratam da gestão empresarial, expõem uma série de fatores que caracterizam esse ambiente. Entre os diversos aspectos tratados, a crescente influência do mercado comprador em estabelecer o preço que está disposto a pagar pela aquisição de bens e serviços e a conseqüente perda de poder das empresas em estabelecerem o preço pelo qual desejam vender, tem sido uma constante. Trata-se, portanto, da Gestão do Preço de Venda.

Além disso, também é reconhecido que a limitação das empresas em impor um preço de venda ao mercado as têm obrigado a voltar-se mais acentuadamente à gestão da sua eficiência operacional, no que se refere ao planejamento e controle do consumo dos recursos demandados para a realização de suas atividades. Trata-se, portanto, da Gestão de Custos.

Partindo-se da premissa de que estes focos da gestão empresarial, a Gestão do Preço de Venda e a Gestão de Custos, não podem ser tratados isoladamente e tendo em vista as relações existentes entre eles, o estudo proposto procurou responder a seguinte questão de pesquisa:

**Quais práticas gerenciais, dentre as recomendadas pela literatura, estão sendo adotadas pelas empresas de forma a possibilitar, sob um enfoque sistêmico, a eficaz gestão do preço de venda e dos custos demandados pelas suas operações?**

### **1.3 Suposições**

Para confirmação, ou não, por meio da pesquisa realizada, foram construídas três suposições, decorrentes de uma percepção inicial e parcial da pesquisadora, formadas pelas experiências nas relações de trabalho durante quinze anos com empresas comerciais e industriais estabelecidas na cidade de Pelotas/RS. As suposições são descritas a seguir:

- 1) Tem-se como pressuposto que o mercado é o grande propulsor do preço de venda, ou seja, que mesmo utilizando cálculos para estabelecer provisoriamente o preço de venda, o gestor decide o preço a ser adotado em função do preço praticado pela concorrência. Como consequência, surge a primeira suposição:

S1 = O modelo de formação do preço de venda ou a forma de cálculo que mais se aproxima deste, adotado na prática pelas empresas pesquisadas, é orientado pelo mercado.

- 2) Tem-se como pressuposto que não há uma gestão integrada entre preço de venda, custos e lucro. Sendo assim, não há repercussões entre os dados finais desses três elementos, ou seja, com base em informações de performance ou de redução de custos são recalculados os preços de venda, que por sua vez resultam em variações no lucro. Surge daí a segunda suposição:

S2 = Na prática não existe uma gestão integrada entre preço de venda, custos e, por consequência, resultado.

3) Tem-se como pressuposto que as empresas não estão utilizando métodos e técnicas gerenciais para redução de custos, tais como: custo-meta, custo-padrão, gestão baseada em atividades, entre outras. Com a adoção de tais práticas, as mesmas poderiam obter redução de custos para colaborar na efetivação do preço-alvo de venda, e assim contribuir na obtenção do lucro-alvo. Dessa forma, a terceira suposição é a seguinte:

S3 = Não há uma efetiva utilização das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, por parte das empresas pesquisadas, que poderiam contribuir para que as mesmas viabilizassem de maneira mais efetiva o atingimento do lucro-alvo.

## **1.4 Objetivos**

De acordo com Gil (2002), os objetivos da pesquisa representam os fins teóricos e práticos que se propõe alcançar com o objeto de estudo. Sendo o propósito desse estudo contribuir com o entendimento e avanço da utilização de práticas que conduzam à eficácia da gestão empresarial, são apresentados, a seguir, os objetivos, geral e específicos, que o norteiam.

#### 1.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste estudo está direcionado a identificar como as empresas, objeto de pesquisa, estão desenvolvendo suas atividades de planejamento e controle do preço de venda e dos custos relacionados, com vistas a assegurar que as atividades sejam desenvolvidas de forma eficiente e eficaz. Procura-se identificar a adoção, ou não, das práticas gerenciais mais difundidas pela literatura, como: métodos de custeio, custeio-meta, custo-padrão, custeio por ciclo de vida, análise de custo da logística integrada, análise da cadeia de valor, gestão baseada em atividades, formação do preço de venda, entre outras. O objetivo de diagnosticar a atuação das empresas com referência a tais práticas é uma forma de verificar a aderência delas em relação à literatura.

#### 1.4.2 Objetivos específicos

Com a finalidade de melhor direcionar e viabilizar o alcance do objetivo geral, estabeleceu-se os seguintes objetivos específicos:

- a) identificar o modelo, ou fórmula de cálculo, adotado para a formação do preço de venda;
- b) identificar as práticas de custeio e análise de custos utilizadas de forma a sustentar a formação do preço de venda;
- c) identificar se há uma efetiva análise integrada entre o preço de mercado, o preço desejado e a informação de custos;
- d) identificar se em decorrência dessa análise integrada há um efetivo e racional impacto na gestão desses elementos – preços e custos;

- e) identificar os gestores que decidem sobre o preço de venda a ser praticado.

### **1.5 Delimitação do Estudo**

Custos e preços de venda são itens muito amplos e há referencial teórico farto a respeito desses temas. Para atingir os objetivos deste estudo, fez-se necessário estabelecer os limites, focando a investigação dos mesmos. Assim, a delimitação deste estudo ocorre sob quatro dimensões:

- a) quanto ao tema, foi a abordagem das variáveis pertinentes à gestão de custos relacionada à gestão do preço de venda dos produtos;

- b) quanto à extensão e/ou limitação geográfica, foram utilizadas como universo as indústrias dedicadas a atividade de produção de conservas, localizadas no Rio Grande do Sul, cadastradas na Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul – FIERGS. Portanto, os resultados e conclusões podem ser considerados para a região e segmento de negócio estudado, no conjunto de médias e grandes empresas;

- c) quanto ao campo de investigação, foram as indústrias de transformação do segmento conserveiro de médio e grande porte. Conforme parâmetros do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, indústrias de médio porte são as que possuem de 100 a 499 empregados e grande porte as indústrias que possuem acima de 499 empregados;

d) quanto ao aspecto temporal, abrangeu as informações das empresas referentes aos últimos cinco exercícios financeiros completos, ou seja, de 1999 a 2003.

O fato do estudo estar circunscrito às práticas selecionadas, não significa que outras não sejam também importantes a ponto de merecerem um estudo específico. Porém, para abranger as mesmas seria necessário aprofundar e ampliar o estudo, o que foge ao escopo do trabalho. Não se objetivou discutir, em si, a procedência e/ou validade das práticas de gestão de custos e de gestão de preço de venda, ou seja, não houve a intenção de fixar um posicionamento sobre a maior ou menor validade conceitual de uma prática em relação à outra.

## **1.6 Relevância do Estudo**

O tema caracteriza-se como relevante, visto que, ao tratar da gestão de custos e da gestão do preço de venda, está abordando dois dos aspectos essenciais que contribuem para a eficácia da gestão empresarial.

De fato, a característica básica do atual ambiente de operação das empresas está circunscrita entre outros fatores: a força do mercado em determinar ou influenciar os preços e a gestão dos custos como prática para viabilizar os negócios da organização.

Nesse sentido, pretende-se contribuir para ampliar a discussão já existente sobre as relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda, contrastando as práticas adotadas pelas empresas com os ensinamentos teóricos. A esse respeito, Iudícibus (1996, p. 31) manifesta que “a doutrina tem sua grande importância, é bem verdade, quando ajuda a

entender e explicar a prática, eventualmente, quando consegue projetar estruturas conceituais que se antecipam à prática (mas que devem ser validadas pelos experimentos reais)”.

Sendo assim, este estudo representa um esforço no sentido de contribuir com o aperfeiçoamento da gestão empresarial no âmbito da realidade abarcada pela gestão dos custos e decisões de preços. Também objetiva, via análise da prática empresarial, buscar informações que possam subsidiar e direcionar estudos pela academia.

### **1.7 Estrutura da Dissertação**

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos assim distribuídos:

O capítulo 1 compreende a contextualização do atual ambiente operacional das empresas; o problema de pesquisa evidenciando a visão sistêmica da gestão de custos com a gestão do preço de venda; as três suposições construídas como prováveis resultados; os objetivos direcionados a identificar como as empresas, objeto de pesquisa, estão desenvolvendo suas atividades de planejamento e controle do preço de venda e dos custos relacionados; a delimitação do tema pertinente à gestão de custos e gestão do preço de venda das indústrias conserveiras localizadas no Estado do Rio Grande do Sul no período compreendido entre os anos de 1999 a 2003; e por fim a relevância do estudo reforçando a importância da pesquisa na contribuição ao aperfeiçoamento da gestão empresarial.

O capítulo 2 abrange o referencial teórico que está dividido em três seções: 1) a gestão de custos; 2) a gestão do preço de venda; 3) as considerações sobre as relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda.

O capítulo 3 abarca o método indutivo empregado nesta pesquisa; bem como a classificação da pesquisa em exploratória, descritiva e pesquisa de campo; o universo composto pelas indústrias de transformação conserveiras e; a amostra composta pelas indústrias localizadas no estado do Rio Grande do Sul; a coleta dos dados através de entrevista pessoal, o tratamento e análise dos dados de maneira qualitativa e as limitações da pesquisa.

O capítulo 4 demonstra os resultados da pesquisa de campo realizada.

O capítulo 5 apresenta as conclusões sobre o problema de pesquisa e sobre as suposições e as sugestões para novos estudos, seguidos das referências utilizadas no texto e o apêndice.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Ambiente Operacional das Empresas**

Nakagawa (1993) ressalta que a partir da década de 70 começou a surgir uma nova forma de competição para as organizações, composta de diversos pré-requisitos, destacando entre eles a qualidade. Os consumidores tornaram-se mais exigentes, deixando de considerar tão somente o preço, mas também a qualidade dos produtos. Houve uma dedicação à melhoria de alguns aspectos críticos com um objetivo: a melhoria do desempenho organizacional das empresas. Tais aspectos envolveram:

- melhor desenho de produtos: a preocupação com a ergonomia dos móveis, veículos, eletrodomésticos, brinquedos e outros;
- maior sensibilidade para o mercado: os consumidores passaram a ver os produtos qualitativamente;
- melhor desenho do processo: as plantas industriais tendem a serem construídas com um *layout* mais eficaz para o desempenho da produção;
- melhor gestão estratégica: as informações gerenciais são utilizadas de forma a contribuir estrategicamente;

- melhor gestão operacional: as operações são geridas racionalmente, otimizando o uso dos recursos;
- produção de *mix* mais diversificado: aumento no consumo de produtos oferecidos ao mercado com o objetivo de atender a maior diversificação da demanda.

Em decorrência, as empresas passaram a necessitar de informações mais específicas para o suporte às decisões de utilização dos recursos para produzir serviços ou produtos que fossem competitivos, em termos de custos, qualidade e funcionalidade, pois uma das principais preocupações da empresa moderna é a busca incessante pela melhoria da produtividade, eficiência e eficácia organizacional.

Para melhor posicionar-se ante a nova realidade, tornou-se necessário que os instrumentos de gestão e operação a ela se adaptassem. Desenvolveram-se, então, novos princípios e métodos apropriados à mesma. O Quadro 1, a seguir, demonstra algumas técnicas, métodos e tecnologias operacionais utilizadas.

| <b>TÉCNICAS DE GESTÃO</b>  |  |
|--|--|
| <i>JIT – Just-In-Time</i>  | Reduz os estoques de matéria-prima tendendo a zero, reduzindo, portanto, os custos e focando-se no controle de qualidade e na melhoria contínua dos processos. |
| TQC – <i>Total Quality Control</i><br>Controle de Qualidade Total                        | Qualidade do produto em todos os processos por onde passa, desde a sua concepção inicial.  |
| <i>TQM – Total Quality Management</i><br>Gerenciamento da Qualidade Total                | Derivada dos conceitos da <i>TQC</i> , cuida da gestão dos programas de qualidade.   |
| <b>SISTEMAS DE GESTÃO</b>  |  |
| <i>MRP – Material Requirements Planning</i><br>Planejamento de Necessidades de Materiais | Com base em informações de materiais, estoques e programa de produção, calcula as necessidades de materiais.   |
| MRP II- <i>Manufacturing Resource Planning</i><br>Planejamento de Recursos de Manufatura | Evolução do MRP é utilizado conjuntamente com o <i>JIT</i> .   |
| <b>TECNOLOGIAS DE PRODUÇÃO</b>   |  |
| <i>CAD – Computer Aided Design</i><br>Projeto Assistido por Computador                   | Planejamento de processos de produção que visa reduzir o custo através da redução de desperdícios no inventário.   |
| Robótica   | Equipamentos de manufatura automatizada que visam reduzir os custos da produção em série.  |

**Quadro 1 – Técnicas, Sistemas e Tecnologias Utilizadas na Gestão Operacional**

Fonte: Baseado em Nakagawa (1993, p. 33).

As técnicas, sistemas e tecnologias demonstradas no Quadro 1, impactaram de forma significativa na gestão dos custos. Porém, a busca deve ser incessante e sistêmica, o que faz com que os sistemas de informações gerenciais, em geral, e o de custos, especificamente, precisem estar sempre se adaptando as inovações das variáveis que envolvem os processos produtivos, auxiliando de forma efetiva a melhoria da gestão.

Aplicando as técnicas, sistemas e tecnologias relacionadas às práticas de gestão operacional, as empresas beneficiam-se por viabilizar maior vantagem competitiva em função de vários fatores, tais como:

- a) redução de custos;
- b) adequação dos seus produtos de forma a ter condições de obter um aumento de participação no mercado;
- c) maximização dos lucros;
- d) inovação em tecnologias;
- e) geração de um ambiente operacional favorável;
- f) formação de alianças na contribuição de colaboradores e parceiros à filosofia de melhoramento contínuo.

### 2.1.1 Conceitos relacionados a custos

Para contribuir no entendimento do referencial teórico sobre os temas tratados, optou-se por apresentar alguns dos principais conceitos relacionados a custos, extraídos de Martins (2003), expostos a seguir:

**Atividade:** é um processo que combina, de forma adequada, recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros, tendo como objetivo a produção de bens ou serviços. Exemplo: selecionar a matéria-prima.

**Custo:** é o valor monetário sacrificado para obtenção de produtos e serviços, dos quais se espera benefícios para a organização, ou seja, os custos refletem os gastos que a empresa realiza para produzir produtos ou serviços. Exemplo: energia elétrica consumida no processo produtivo.

**Custos diretos:** são aqueles que permitem a identificação ou a relação objetiva com determinado produto, objeto de custeio, cuja identificação ocorre sem a utilização de qualquer forma de rateio. Exemplo: consumo de matéria-prima.

**Custos indiretos:** são aqueles custos que estão relacionados com o processo produtivo como um todo e não de forma específica a um determinado produto; sua identificação com produtos ocorre por meio de critérios de rateio. Exemplo: salários da supervisão da fábrica.

**Custos fixos:** são aqueles que independem de aumentos ou diminuições do volume de produção dentro de um período relevante de produção. Exemplo: aluguel da fábrica.

**Custos variáveis:** são definidos como custos que no total variam em proporção direta às mudanças no volume de produção. Exemplo: consumo de matéria-prima.

**Direcionador de custo:** também chamado de determinante do custo, é qualquer fator que afeta a ocorrência e a identificação dos custos em relação ao objeto de custeio. Exemplo: compra de matéria-prima.

**Gestão estratégica de custos:** integração sistêmica entre o processo de gestão de custos e o processo de gestão da empresa como um todo, e faz-se necessária para que a empresa possa sobreviver num ambiente de negócios globalizado e competitivo.

**Margem de segurança operacional:** são as unidades vendidas acima da quantidade do ponto de equilíbrio. É a parcela de faturamento que gera lucro. Se abaixo do ponto de equilíbrio, ocorre um prejuízo.

**Método de custeio:** indica como e quais os custos que devem fazer parte da apuração do custo dos produtos, objetivando apurar o custo de uma unidade de produto fabricada. Exemplo: absorção, variável, *ABC*, pleno.

**Rastreamento:** procedimento que busca analisar a verdadeira relação entre o custo de um bem e as atividades relacionadas à sua produção; por meio do direcionador de custo procura-se identificar que ocorrência efetivamente o gerou.

**Sistemas de acumulação de custos:** indicam os caminhos para coleta, processamento e saída das informações dentro do sistema de informação contábil, e estão ligados ao tipo de produto e ao processo de fabricação adotado. Exemplo: acumulação por ordem ou por processo.

**Sistema de custeio:** indica, depois de definido o método de custeio a ser utilizado, quais as opções de mensuração. Exemplo: custo real, custo corrente, custo histórico e custo de reposição.

## 2.2 Métodos de Custeio

Padoveze (2000) coloca que método de custeio é o fundamento da contabilidade de custos, ligado à mensuração do custo dos produtos. Além do aspecto puramente contábil, os métodos podem ser utilizados como fonte geradora de informações para a gestão.

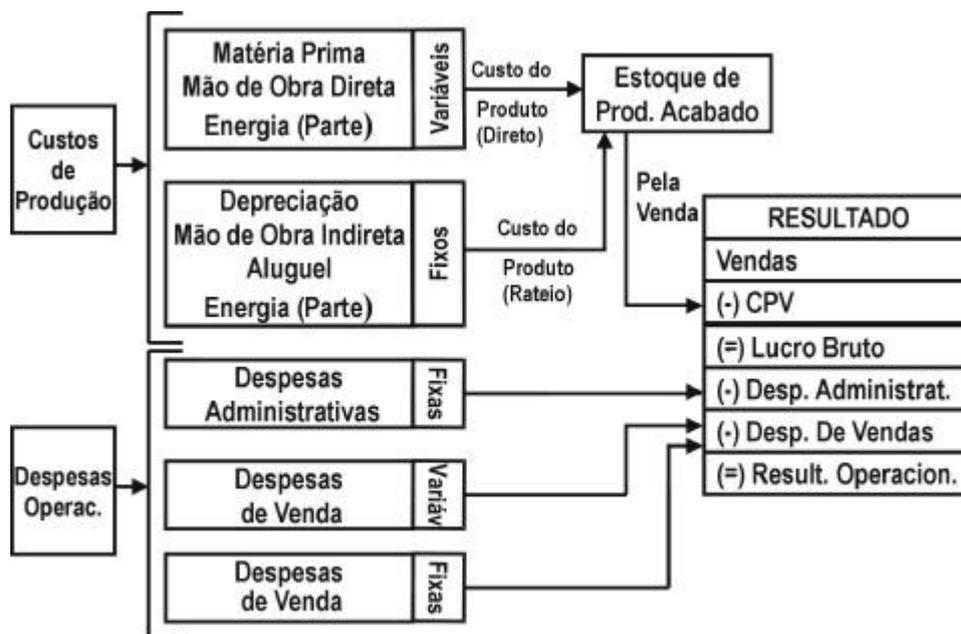
De fato, é a utilização de tais métodos que disponibiliza informações específicas e que permite controlar os custos, auxiliando na tomada de decisão. As informações relacionadas a custos são relevantes para a gestão em meio à competitividade enfrentada pelas empresas e tendo em vista as limitações impostas pelo mercado. A seguir serão contemplados os métodos de custeio tratados nesse estudo.

### 2.2.1 Custeio por absorção

Conforme Martins (2003), Horngren, Foster e Datar (2000), Hansen e Mowen (2001), Shank e Govindarajan (1997), dentre outros autores, o método de custeio por absorção tem como premissa básica a atribuição de todos os custos de manufatura – materiais diretos, mão-de-obra direta, custos indiretos de fabricação variáveis e custos indiretos de fabricação fixos, a cada unidade de produto. Em resumo, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos entre os produtos, total, ou parcialmente, prontos.

A FIPECAFI (2000) ressalta que pela vinculação com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e regulamentação fiscal, o custeio por absorção utiliza os custos reais de produção incorridos. Ainda, nesse método, a valoração dos estoques é dada pelo custo histórico, prejudicando a sua utilização para análise da formação de preços.

O esquema do custeio por absorção é mostrado na Figura 2.



**Figura 2 – Esquema do Método de Custeio por Absorção**

Fonte: Adaptado de CRC-SP (1991, p. 233).

A Figura 2 demonstra que no custeio por absorção, em empresas industriais, os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis, em sua maioria, são alocados diretamente aos produtos. Após, esses transitam pelo estoque de produtos acabados e quando vendidos, são levados à Demonstração do Resultado do Exercício-DRE, na conta de Custos dos Produtos Vendidos-CPV; as despesas são levadas diretamente a DRE, não transitando pelo estoque.

Segundo Vartanian (2000), há três passos básicos e fundamentais no processo do custeio por absorção, representados na Figura 2:

1. a correta separação dos custos e despesas;
2. a apropriação direta dos custos diretos aos produtos;
3. a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, via rateio.

Conforme já definido, nos conceitos relacionados a custos, na separação dos custos e despesas, todos gastos realizados na fabricação do produto acabado são considerados custos. A apropriação dos custos diretos aos produtos não gera grandes dificuldades, pois basta a identificação dos recursos consumidos e dos produtos que os demandaram. Já a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos, é a parte mais complexa e discutível, dada a sua própria natureza e visto que demanda, muitas vezes, a utilização de subjetivos e arbitrários critérios de rateio.

As aplicações do custeio por absorção, segundo Vartanian (2000), visam atender os chamados usuários externos, tais como: fisco, órgãos públicos, mercado de capitais, agências governamentais, acionistas, credores e auditoria independente. Tais aplicações são utilizadas para valoração dos estoques e apuração de resultado que são base para elaboração das demonstrações contábeis, as quais são externadas pelas organizações aos demandantes dessas informações. Complementando a exposição do autor, pode-se acrescentar que as mesmas também disponibilizam, mesmo que parcialmente, informações que subsidiam o processo decisório interno das empresas.

Vartanian (2000) salienta outras aplicações que são encontradas na prática; tais como: monitoração de eficiência e rentabilidade de processos e produtos, mensuração de preços de

transferência, avaliação de desempenho de gestores e áreas da organização, decisões envolvendo preços de venda e, também, como base para remuneração no caso de redução de custos envolvendo trabalhos de consultorias.

#### 2.2.1.1 Vantagens do custeio por absorção

Um aspecto positivo do custeamento por absorção, conforme Martins (2003), é que os Princípios Fundamentais de Contabilidade<sup>1</sup> são observados nesse método. Por esse motivo ele é aceito para elaboração do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados, sendo obrigatória a sua utilização também para fins fiscais.

Aos aspectos destacados por Martins (2003), acrescente-se que a uniformidade provocada pela submissão aos Princípios Fundamentais de Contabilidade possibilita análises comparativas de desempenho econômico-financeiro entre empresas.

#### 2.2.1.2 Desvantagens do custeio por absorção

Diversos autores têm se manifestado sobre as deficiências ou limitações implícitas ao método de custeio por absorção. Hansen e Mowen (2001), por exemplo, destacam o efeito que o maior ou menor volume de produção provoca no custo unitário, dada a existência dos custos fixos. Ao integrarem o custo do produto, e dependendo do volume produzido, tem-se uma

---

<sup>1</sup> Os Princípios Fundamentais de Contabilidade que são observados nesse método são: o da Realização, o da Competência, o do Custo Histórico, o da Consistência, o do Conservadorismo, o da Materialidade, entre outros.

menor ou maior redução do custo unitário. Isso impacta no montante dos estoques, dos resultados e dos indicadores de desempenho.

Outras desvantagens destacadas pelos autores são de que o método não tem um formato adequado para decisão do tipo aceitar ou não uma encomenda, produzir ou comprar um componente, pois não separa custo fixo e custo variável. Hansen e Mowen (2001) afirmam que devido à incorporação do custo fixo aos produtos, esse método é falho para informações gerenciais, pois prejudica o resultado das mensurações.

Ainda como instrumento gerencial para tomada de decisão, o método tem como premissa básica os rateios dos custos indiretos, que poderão levar a empresa à alocação arbitrária e até enganosa; muitas decisões gerenciais requerem a explosão dos custos em componentes fixos e variáveis e o método por absorção não faz isso. Martins (2003) considera também que o custo de um produto é afetado pelo volume de produção de outro produto.

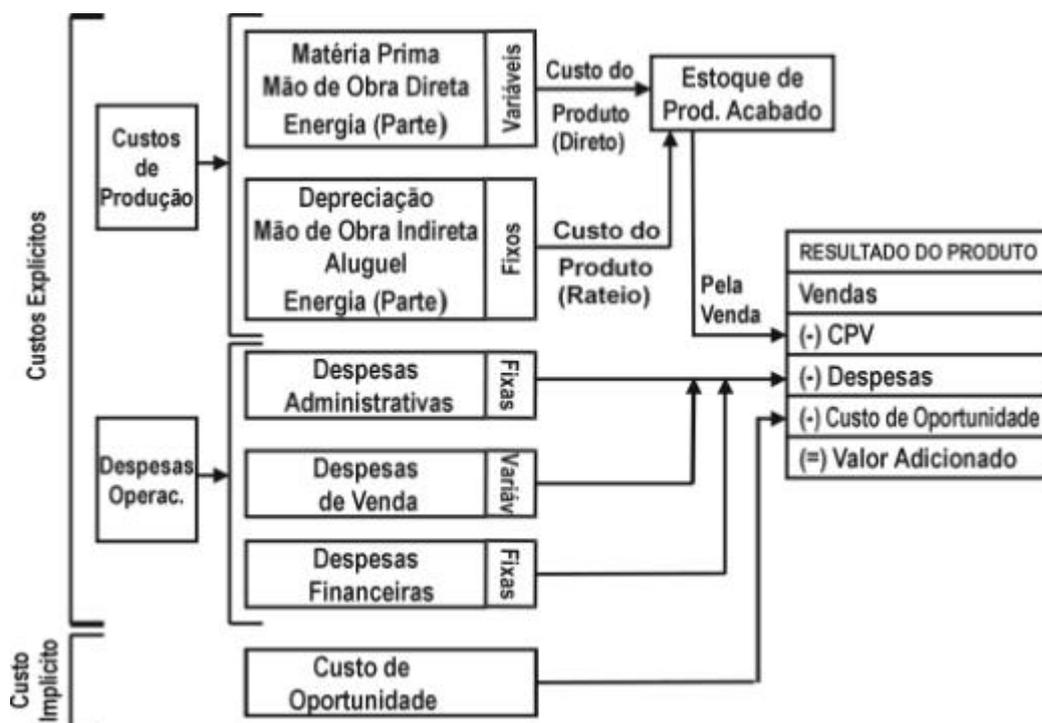
### 2.2.2 Custeio pleno

O método de custeio pleno é aquele em que todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos de custeio, normalmente unidades de produtos.

Essa técnica surgiu na Alemanha, no início do século XX. No Brasil, o método de custeio pleno é também conhecido pela sigla RKW, que representa, conforme Martins (2003), as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit* – que seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços –

CIP, brasileiro, e com a mesma preocupação de controlar e reduzir a explosão de preços, um grave problema da economia alemã na época. Tal instituto impunha às empresas alemãs a metodologia do custeio pleno.

Por meio desse método, segundo a FIPECAFI (2000), rateiam-se aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade). Dessa maneira, objetiva fornecer o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Nota-se, portanto, que o custeio pleno é, na realidade, um absorção ampliado, visto envolver, além dos custos, também as despesas. A seguir é apresentada a Figura 3 representativa do método e o custo de oportunidade.



**Figura 3 – Custeio Pleno em Empresas Industriais**

Fonte: Baseado em CRC-SP (1991, p. 233).

A DRE formada pelo custeio pleno não tem por objetivo atender a legislação tributária-fiscal e demais usuários externos, mas sim atender finalidades gerenciais e usuários

internos, contribuindo com a evidenciação do valor adicionado, ou seja, o ganho efetivamente atingido.

O custo de oportunidade, nesse contexto, vai permitir uma avaliação do benefício obtido em relação ao capital aplicado na produção de determinado bem, colaborando na gestão de custos e na formação do preço de venda adequado. Com a utilização do custo de oportunidade no método de custeio pleno será possível verificar se o mesmo capital, aplicado em outro investimento, geraria um retorno maior do que o obtido com a fabricação dos produtos. Isso estaria refletido na ocorrência de um valor adicionado negativo.

O custo de oportunidade na evidenciação dos custos é entendido como um custo implícito das transações econômicas, ou seja, estão subentendidos no custo dos produtos. Nascimento (1998) explica que esse custo representa o valor que se deixou de ganhar por não ter aplicado os recursos em uma outra alternativa, não se traduzindo diretamente em desembolsos, mas mesmo assim representando perdas para a empresa e, conseqüentemente, para seus proprietários.

Nascimento (1998) acrescenta, ainda, que a aplicação do conceito de custo de oportunidade muitas vezes é limitada apenas aos juros sobre o capital próprio consumido pela empresa em cada decisão de aplicação de recurso. Entretanto, há outras aplicações como aluguel do espaço, decisão de fazer ou comprar, entre outras. O custo de oportunidade também será tratado no tópico 2.7 deste estudo, relacionado ao preço de venda.

As aplicações do método de custeio pleno, conforme Vartanian (2000), são gerenciais. Os primeiros usos do método foram na monitoração da eficiência de processos fabris e de

avaliação da rentabilidade propiciada pelos produtos. O autor destaca que havia uma preocupação em relacionar os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos, ou seja, identificando dentre os lucros totais quanto advinha de cada produto ou linha de produtos. Além disso, também pode ser utilizado na análise e avaliação de performance de áreas e gestores.

Vartanian (2000) menciona que a determinação do preço de venda sob a abordagem do custeio pleno é mais relevante em empresas com produtos bem diferenciados, com menor nível de concorrência e sem muitos similares. Nota-se, então, que a existência de fatores diferenciadores do produto permitem uma diferenciação de preço. Esse entendimento sobre a diferenciação de produtos e preços também é tratado por Porter (1989).

O custo apurado pelo método de custeio pleno também pode ser utilizado como balizador para decisão acerca de qual preço de venda estabelecer para determinado produto, com o objetivo de possibilitar a recuperação dos custos e despesas totais utilizados, além do lucro. Uma outra aplicação é motivar os gestores e empregados a promoverem vendas de produtos com maior valor adicionado.

#### 2.2.2.1 Vantagens do custeio pleno

A primeira grande vantagem do custeio pleno é que considera todos os custos e despesas incorridos em uma organização, sem exceções. As informações são completas e conservadoras, o que tranquiliza o gestor, por saber que o seu custo, em sentido amplo, está sendo coberto, e ainda lhe resta uma margem para cobrir as despesas e, nesse sentido, é

considerado um bom instrumento gerencial. Portanto, enfatiza a recuperação de todos os custos, e “chega-se ao custo de produzir e vender, incluindo administrar e financiar” (MARTINS, 2003, p. 220).

Vartanian (2000) expõe como outra vantagem do custeio pleno a de que a informação de custos produzida por esse método tem uma abrangência de longo prazo, visto que possibilita a identificação dos custos e despesas fixas, via diluição no custo dos produtos, base para formação do preço de venda, o que possibilita a recuperação dos custos.

Pode-se complementar que as informações advindas desse método não tem somente uma abrangência de longo prazo, pois dependendo da utilização desejada, pode servir para mensuração do custo como base para formação do preço de venda, que é uma decisão de curto prazo.

#### 2.2.2.2 Desvantagens do custeio pleno

Uma das desvantagens desse método é que ele não faz a distinção entre custos fixos e variáveis. Uma empresa que adota esse método, desconhecendo os custos variáveis, tende a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de uma determinada encomenda pode resultar em lucros acrescidos ou redução de prejuízos, bastando que sejam cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda, principalmente se a empresa possui capacidade ociosa.

O método de custeio pleno com relação ao custo do capital compreende um sério problema, visto considerar o mesmo como um elemento de custo, pois os produtos não devem ser onerados duplamente com o custo de oportunidade, primeiramente pelo fornecedor que utiliza capital na produção da matéria-prima e depois pelo fabricante do produto acabado. No primeiro momento, muitas vezes, já estão contemplados os custos financeiros. Esse é um fator que se torna um entrave à tradução e aplicação desse método aqui no Brasil, pois transportar um método de custeio usado em outros países, envolvem fatores econômicos que vão muito além do ambiente fabril.

Vartanian (2000) explica que o método de custeio pleno menospreza a concorrência por não se preocupar em analisar e gerir os custos estrategicamente. Entretanto, como atualmente as empresas procuram fabricar produtos que sejam competitivos, pode-se presumir que as mesmas não utilizem simplesmente o custeio pleno sem o cuidado de amparar-se em pesquisas para adequar a sua realidade interna às imposições de mercado.

Nos mercados caracterizados por monopólio ou oligopólio, esse método de custeio pode ser usado sem grandes problemas em relação aos demais. Haverá um repasse das ineficiências da empresa ao preço de venda, mas, como não há muitas opções de fornecimento, restará ao mercado comprador aceitar o preço fixado.

Apesar de o método de custeio pleno também ser considerado, na essência, um custeio por absorção, há uma diferença fundamental entre eles. Enquanto que no absorção o custo por produto considera apenas os custos de produção, no pleno é considerado, também as despesas. Sendo assim, o pleno se constitui num método de custeio por absorção ampliado.

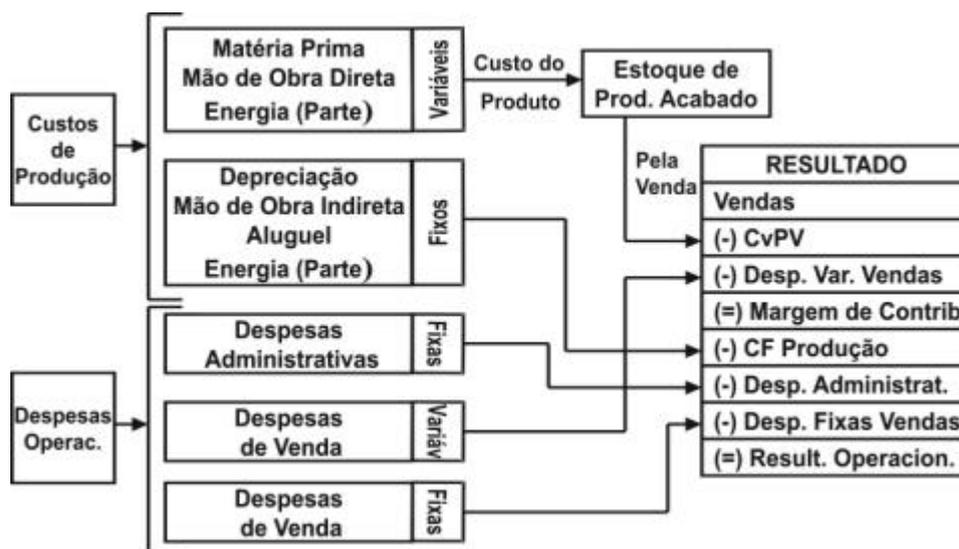
### 2.2.3 Custeio variável

Em conseqüência dos problemas gerados pelas dificuldades de apropriação dos custos fixos indiretos aos produtos e em função da reconhecida utilidade do conhecimento dos custos variáveis e da margem de contribuição, surgiu uma forma alternativa para custeamento, denominada custeio variável. Esse método tem como pressuposto atribuir apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto.

Os custos fixos, ao serem desconsiderados desse processo não provocam a superavaliação dos estoques (HANSEN e MOWEN, 2001). Desse fato decorrem algumas características:

- evita as distorções causadas por rateios arbitrários de alocação dos custos fixos aos produtos;
- possibilita mensurar o resultado direto do produto, evidenciando sua margem de contribuição;
- trata dos custos variáveis relevantes para decisões de curto prazo.

A Figura 4 mostra o esquema do método de custeio variável.



**Figura 4 – Esquema do Custeio Variável**

Fonte: Adaptado de CRC – SP (1991, p. 243)

A Figura 4 demonstra que no custeio variável somente os custos variáveis de produção são alocados aos produtos. Esses, quando da sua venda, são levados ao custo dos produtos vendidos e acrescidos das despesas variáveis evidenciam a margem de contribuição. Os custos e as despesas fixas são considerados diretamente no resultado. O resultado formado através do custeio variável atende a usuários internos e finalidades gerenciais diversas. Por exemplo, facilita, por meio do conhecimento da margem de contribuição, fazer promoção de vendas de produtos que tenham baixa rotatividade e possuam margem de contribuição positiva.

Padoveze (2004) ressalta que margem de contribuição é o valor da venda que excede os custos e despesas variáveis. Ou seja, é o mesmo que lucro variável unitário, correspondendo ao preço de venda deduzido dos custos e das despesas variáveis necessárias para produzir e comercializar o produto. Sendo assim:

$$\text{Venda} - \text{Custos e Despesas Variáveis} = \text{Margem de contribuição}$$

De acordo com Assef (1999), para as empresas que tenham custos fixos pouco representativos na estrutura de custos total, o custeio variável é totalmente recomendado, pois é de fácil assimilação e permite um grau de competitividade acentuado. Contrariamente a essa afirmação, entende-se que não é o método de custeio que permite um grau de competitividade acentuado, mas sim, o correto gerenciamento dos custos. Quanto a utilização desse método de custeio pelas empresas que possuam baixo custo fixo é recomendável não utilizar os conceitos de margem de contribuição isoladamente para a tomada de decisões, pois os resultados obtidos no longo prazo podem não ser suficientes para cobrir os custos fixos, mesmo que não significativos, prejudicando o fluxo financeiro necessário para gerir as operações da empresa.

Os custos fixos devem ser suportados pela margem de contribuição, o mesmo ocorrendo com a remuneração do capital investido. Para Vilela e Santos (2000), a margem de contribuição auxilia o gestor, entre outros: a) na decisão de diminuir ou expandir uma linha de produção; b) nas estratégias de preços, como abatimentos e descontos promocionais; e, ainda, c) na avaliação do desempenho global e setorial da empresa.

Por meio da margem de contribuição é facilitada a análise da relação custo-volume-lucro, de forma a permitir a alavancagem do resultado líquido da empresa. Para Horngren, Foster e Datar (2000), a análise das relações custo-volume-lucro permite uma ampla visão financeira do processo de planejamento, pois examina o comportamento das receitas, custos e lucro à medida que ocorre uma mudança no nível de atividade, preço ou custo. Para Cogan (1999), o conceito de margem de contribuição é útil para simulações da quantidade a ser produzida e para o estabelecimento do preço de venda. Dessa forma, permite a visualização da rentabilidade de cada produto ou linha de produção.

O estudo das relações custo-volume-lucro, de acordo com Souza (2001, p. 158), “tem sua fundamentação conceitual fortemente amparada no custeio variável e na utilização da margem de contribuição”. A análise do custo-volume-lucro é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão, pois agrupa informações financeiras da empresa, permitindo que os gestores façam análises de sensibilidade ao examinar o impacto que preços ou níveis de custos e volume tem sobre o lucro (HANSEN e MOWEN, 2001).

Para Padoveze (2004), como consequência da análise das relações custo-volume-lucro tem-se a análise do ponto de equilíbrio, que determina o volume de produção no qual as receitas são iguais aos custos e despesas totais, provocando lucro igual a zero. O ponto de equilíbrio está explanado mais detalhadamente no tópico 2.5.4 desse estudo.

As aplicações do custeio variável, relatadas por Vartanian (2000, p. 77) são apresentadas sinteticamente no quadro a seguir:

| <b>APLICAÇÕES DO CUSTEIO VARIÁVEL</b>   |
|---|
| Aceitar ou não um pedido especial, principalmente quando há capacidade ociosa     |
| Comprar ou produzir determinado componente do produto final                       |
| Adicionar ou suprimir um canal de distribuição                                    |
| Comprar ou produzir um produto específico   |
| Adicionar ou suprimir linhas de produtos  |
| Fabricar ou não um novo produto   |
| Fechar ou não uma fábrica   |
| Repor ou não um equipamento existente   |
| Vender ou não um produto em sua forma existente                                   |
| Usar de maneira ótima a capacidade ociosa de produção                             |
| Combinação de produtos, de forma a mensurar o resultado do <i>mix</i> de produção |
| Servir como referencial decisório para a política de formação de preços           |

### **Quadro 2 – Aplicações do Custeio Variável**

Fonte: Construído a partir de Vartanian (2000, p. 77).

Para alguns autores como Padoveze (2004) e FIPECAFI (2000), o método de custeio direto é tratado como variável, sinônimo do método de custeio. Porém, conforme esclarece Vartanian (2000), no método de custeio direto os custos indiretos de fabricação fixos específicos e as despesas operacionais fixas específicas são apropriadas aos respectivos objetos de custeio e não aos produtos como um todo. Procedendo dessa forma têm-se o surgimento da margem direta, ou seja, a margem de contribuição menos custos e despesas fixas de produção, enquanto que a margem de contribuição é igual a preço de venda menos custos e despesas variáveis. Sintetizando, têm-se:

$$MC = PV - CDV$$

$$MD = MC - CFE$$

Apresenta-se, a seguir, um exemplo numérico para melhor visualização das diferenças entre a margem de contribuição e a margem direta.

| <b>RESULTADO</b>                  | <b>Produto A</b> | <b>Produto B</b> | <b>Total empresa</b> |
|-----------------------------------|------------------|------------------|----------------------|
| Venda                             | 1.000            | 1.500            | 2.500                |
| (-) Custos Variáveis              | (500)            | (600)            | (1.100)              |
| (-) Despesas Variáveis            | <u>(100)</u>     | <u>(200)</u>     | <u>(300)</u>         |
| <b>(=) Margem de contribuição</b> | <b>400</b>       | <b>700</b>       | <b>1.100</b>         |
| (-) Custos Fixos Específicos      | <u>(80)</u>      | <u>(150)</u>     | <u>(230)</u>         |
| <b>(=) Margem Direta</b>          | <b>320</b>       | <b>550</b>       | <b>870</b>           |
| (-) Custos Fixos Corporativos     |                  |                  | <u>(270)</u>         |
| <b>(=) Margem Operacional</b>     |                  |                  | <b>600</b>           |

Vartanian (2000) complementa explicando que, como normalmente os custos diretos são variáveis, o que ocorre na prática é a utilização da denominação variável. Portanto, seja custeio variável ou custeio direto, têm-se as mesmas aplicações, vantagens e desvantagens.

### 2.2.3.1 Vantagens do custeio variável

Uma vantagem considerada por Hansen e Mowen (2001, p. 670), é que este método fornece melhores sinais no que diz respeito ao desempenho, oferecendo mais informações úteis para a tomada de decisão. Por exemplo, a informação da margem de contribuição adicional de uma unidade extra de produto é utilizada para decidir aceitar ou não uma encomenda; informa quais produtos, linhas de produtos, departamentos, territórios de vendas, clientes e outros segmentos são lucrativos. Por adotar o conceito de custo incremental, também auxilia na avaliação econômica de novos investimentos.

Padoveze (2004) menciona como vantagens do custeio variável: a) os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrem rateios arbitrários dos custos comuns; b) o lucro líquido não se modifica por aumento ou diminuição dos inventários; c) permite a análise das relações custo-volume-lucro; d) é totalmente integrado ao custo-padrão e ao orçamento flexível, facilitando o correto controle dos custos; e) possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões; e f) facilita o conhecimento do ponto de equilíbrio.

Para a FIPECAFI (2000), as demonstrações de custos elaboradas sob o custeio variável são mais inteligíveis e de fácil compreensão, demonstrando melhor a correspondência entre as demonstrações gerenciais e as demonstrações contábeis; facilita a visão do administrador sobre o montante dos custos e despesas e a influência que estes têm sobre o lucro; contribui na decisão de aceitação de uma encomenda extra de produção e vendas, que pode gerar fluxo de caixa mais rapidamente; é considerado um bom instrumento

gerencial e não propõe rateio dos custos de produção, tem inúmeros méritos, particularmente, para fins gerenciais, pois permite melhor análise da performance empresarial.

Vartanian (2000), a exemplo de outros autores, considera como a principal vantagem do custeio variável, o fato de não haver alocações dos custos indiretos fixos e despesas fixas ao objeto de custeio, isentando as informações de rateios arbitrários, como ocorre nos outros métodos de custeio que tenham a filosofia absorção em sua natureza.

#### 2.2.3.2 Desvantagens do custeio variável

Algumas desvantagens do método de custeio variável, colocadas por Padoveze (2004), são:

a) subavaliação dos estoques causada pela exclusão dos custos fixos indiretos, em desacordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, alterando o resultado;

b) dificuldade de separação dos custos em fixos e variáveis, em função da existência dos custos semivariáveis e semifixos;

c) é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, pois subestima os custos fixos que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade a empresa, pois a mesma não tem condições de se manter por muito tempo com receitas que cubram somente os custos variáveis.

A seguir é apresentado o Quadro 3, comparando as características principais dos métodos de custeio por absorção/pleno e variável.

|                                   | ABSORÇÃO/PLENO   | VARIÁVEL  |
|-----------------------------------|--|---|
| Ordem de classificação Dos custos | 1) Por centro de custos<br>2) Por item (Mão-de-obra, Matéria-prima, etc), direto e indireto.   | 1) Fixos e variáveis<br>2) Por centro de custos<br>3) Por item (M.obra, M. prima, etc.).  |
| Custo do produto e de Período     | a) CT= Custos Primários + CIF Total<br>b) Só há despesas no período  | a) CT = custos Primários + CIF variáveis<br>b) Os custos fixos são lançados no período em que ocorrem   |
| Demonstração dos Resultados       | Vendas<br>(-) CPV (Fixos e Variáveis)<br>(=) Resultado Bruto<br>(-) Despesas Gerais<br>(=) Resultado Líquido   | Vendas<br>(-) Despesas Variáveis de Venda<br>(-) CvPV<br>(=) Margem de Contribuição<br>(-) Despesas/custos Fixos<br>(=) Resultado Líquido   |
| Custo-padrão                      | a) O custo-padrão fixo por unidade depende do volume de produção.<br>b) É analisada a variação relacionada com o uso da capacidade de produção.  | a) O custo-padrão por unidade, que se compõe somente de custos variáveis, não sofre influência do volume de produção.<br>b) Não é analisada a variação relacionada com o uso da capacidade de produção.   |
| Efeitos nos Resultados            | Os resultados variam em função do volume de produção e vendas.<br>Em relação ao custeio variável tem-se que: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se a produção for maior que as vendas, o lucro será maior em decorrência da alocação dos custos fixos aos estoques.</li> <li>• Se a produção for menor que as vendas, o lucro será menor em decorrência de venda de estoques com custos fixos de períodos anteriores embutidos.</li> <li>• Se a produção for igual as vendas, os lucros serão iguais.</li> </ul> | Os resultados variam somente em função do volume de vendas.<br>Em relação ao Custeio por Absorção tem-se: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Se a produção for maior que as vendas, o lucro será menor em decorrência do débito dos custos fixos diretamente a resultado.</li> <li>• Se a produção for menor que as vendas, o lucro será maior em decorrência da não incorporação de custos fixos de períodos anteriores nos estoques.</li> <li>• Idem</li> </ul> |
| Usuários                          | Volta-se mais às necessidades de informações de uso externo.   | Volta-se mais às necessidades de informações de uso interno (gerenciais).   |

### Quadro 3 – Síntese das Características do Absorção/Pleno e Variável

Fonte: Adaptado de CRC – SP (1991, p. 248).

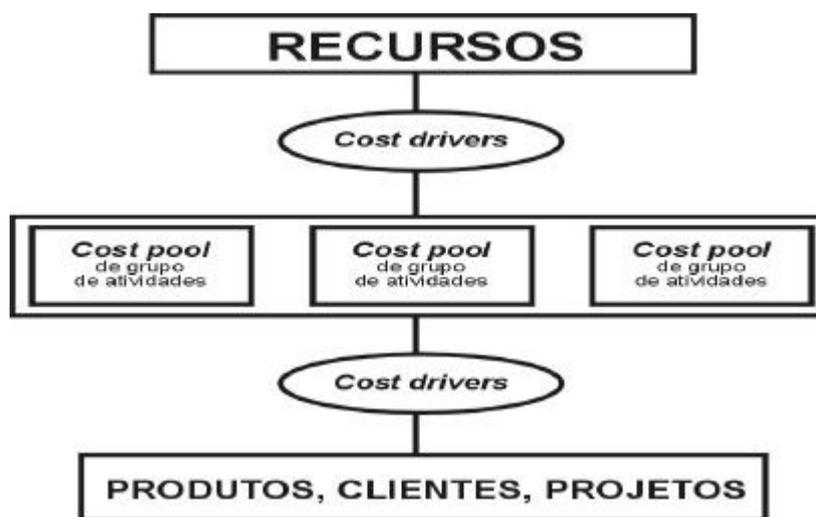
#### 2.2.4 Custeio baseado em atividades – (*Activity Based Costing - ABC*)

O custeio baseado em atividades (*ABC*) foi desenvolvido, segundo Nakagawa (1994), para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Martins (2003), entre outros autores, ressalta que atividade é uma ação que utiliza recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros na produção de bens ou serviços e é composta por um conjunto de tarefas necessárias ao seu desempenho.

O método de custeio baseado em atividades analisa todas as atividades inerentes ao processo produtivo, administrativo e comercial, alocando os gastos indiretos. Esse método necessita de uma estrutura global que possa permitir a apuração dos custos das atividades e processos. É recomendado para empresas que possuem uma produção diversificada e com significativas parcelas de gastos indiretos na composição do custo e despesas totais.

A primeira versão do *ABC* é apresentada a seguir:



**Figura 5 – Primeira Versão do *ABC***

Fonte: Nakagawa (1994, p. 68).

Na primeira versão do *ABC*, conforme demonstra a Figura 5, os recursos são alocados às atividades através dos *cost drivers* – direcionadores de custos. Cada grupo de atividades pertence a um *cost pool* – centro de custos que, por sua vez, alocam os custos aos objetos de custeio.

A premissa teórica do custeio baseado em atividades é que o mesmo atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelos produtos. A diferença fundamental do *ABC* em relação ao método por absorção tradicional está, segundo Martins (2003), no tratamento dado aos custos indiretos e despesas operacionais.

O autor reforça a idéia de que o *ABC* é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. O *ABC* utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, através do rastreamento dessas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.

As aplicações do custeio baseado em atividades, de acordo com Vartanian (2000), são de âmbito gerencial, podendo ser utilizado em decisões que envolvam preços de venda e em decisões relativas a avaliação de desempenho de áreas e gestores. Conforme Martins (2003), para a aplicação do *ABC* deve-se identificar as atividades relevantes dentro de cada departamento para, em seguida, fazer-se a atribuição dos custos às atividades.

Nesse sentido, pode se entender como custo de uma atividade o sacrifício de recursos necessários para o desempenho da mesma, incluindo salários, encargos sociais, materiais, depreciação, energia, uso de instalações, etc.

Ainda, segundo Martins (2003), para coletar os custos das atividades utiliza-se o razão geral da empresa; solicitam-se estudos das áreas de engenharia ou outras áreas; realizam-se entrevistas com os responsáveis pelos departamentos, inclusive com quem executa as atividades.

Bornia (2002), que corrobora com as idéias expostas por Nakagawa (1994), e outros autores, sintetiza o *ABC* pressupondo que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Para Bornia é necessário seccionar a empresa em atividades, calcular seus custos, compreender seus comportamentos, para que seja possível identificar as relações existentes entre o custo das atividades e a intensidade de uso das mesmas pelos produtos, para alocação dos custos aos produtos.

Bornia (2002) ressalta que é possível fixar quatro fases para o cálculo dos custos dos produtos pelo *ABC*:

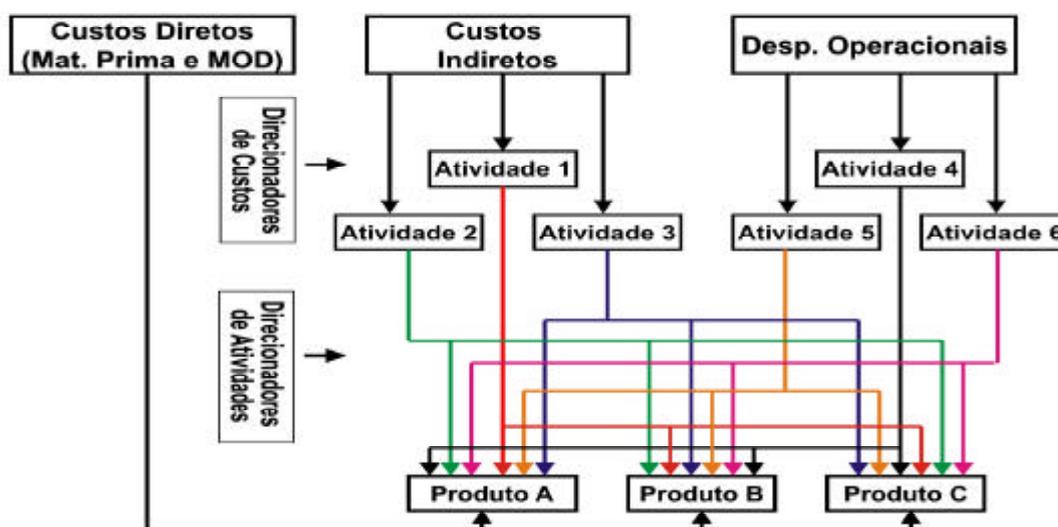
- a) mapeamento das atividades;
- b) alocação dos custos às atividades;
- c) redistribuição secundária, distribuindo os custos das atividades de apoio, consideradas indiretas, até as diretas;
- d) cálculo dos custos dos produtos.

O fator que determina o custo de uma atividade é chamado de direcionador de custos, ou seja, a “verdadeira causa dos seus custos”. Sendo assim, o direcionador de custos identifica como as atividades consomem os recursos. (MARTINS, 2003, p. 96).

Essa causa dos custos mencionada por Martins (2003) é a relação entre as atividades realizadas e os recursos consumidos, chamada de relação causal ou relação de causa e efeito. Brimson (1996) explica que para essa relação poder demonstrar que um fator de produção pode ser consumido por uma atividade, é necessário definir uma medida comum, tanto ao fator de produção quanto à atividade, para estabelecer essa relação causal. Exemplifica-se:

1. os salários são pagos em função das horas trabalhadas, então, o fator tempo descrito em horas pode ser utilizado como medida de atividade;
2. quanto às utilidades gastas na área ocupada, têm-se o fator quilowatt/hora, etc.

Um segundo tipo de direcionador, conforme Martins (2003), é o direcionador de custos de atividades que identifica como os produtos consomem as atividades, ou seja, a relação entre as atividades e os produtos. O autor explica que a quantidade de direcionadores que a empresa vai utilizar depende do grau de precisão desejado e da relação custo-benefício, pois muitas vezes essas relações possuem um alto custo para que se possa identificá-las ou mensurá-las. A Figura 6 ilustra o esquema do método de custeio *ABC*.



**Figura 6 – Esquema Básico do Método de Custeio *ABC***

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p. 59).

A Figura 6 demonstra, conforme o diagrama esquemático do método de custeio *ABC*, que o mesmo é basicamente constituído de recursos, atividades, direcionadores e objetos de custeio. Os recursos são representados pelos custos e despesas, os quais são acumulados nos

centros de atividades e são distribuídos aos produtos por meio dos direcionadores. Tem, então, que as atividades consomem recursos enquanto os objetos de custeio consomem as atividades.

As atividades possuem duas classificações: quanto à natureza e quanto à contribuição à cadeia de valor.

Quanto à natureza: dividem-se em atividades primárias e atividades secundárias. De acordo com Brimson (1996), primária é aquela atividade cuja saída é utilizada fora da unidade organizacional, enquanto que secundária é aquela utilizada, dentro de um departamento para apoiar as atividades primárias.

Quanto à contribuição a cadeia de valor, Nakagawa (1994) comenta que as atividades classificam-se entre aquelas que adicionam ou não valor a todo processo. Para o autor, as que não adicionam valor são aquelas que, sob a ótica do cliente, não são essenciais para manter os atributos desejados do produto. Acrescente-se que algumas dessas atividades, entretanto, podem ser necessárias sob a ótica da empresa. As atividades de controle de estoque são um exemplo.

Cogan (1999) expõe que o *ABC* estará em condições de apresentar resultados mais precisos quando:

- a) a organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção;
- b) a organização tenha significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Relacionado ao item “a”, Passarelli (1994) esclarece que no Brasil os custos indiretos de fabricação são estimados entre 60% e 70% dos custos totais, o que obviamente não é válido para todos os setores de atividade. Tal fato realça a importância da alocação desses custos e estimula a busca de métodos de apropriação mais eficazes, encontrando no *ABC*, conforme o autor, um método que traz uma inestimável contribuição: o controle dos custos, principalmente no que se refere:

- a) ao custeio dos produtos e serviços, reduzindo as distorções de alocações dos custos indiretos;
- b) ao controle eficaz dos gastos da empresa, através da análise das atividades que geram esses gastos, identificando as que constituem desperdícios.

Essa exposição vem ao encontro dos objetivos do *ABC*, visto que: a) se não houver relevância nos custos indiretos, não haverá porque investigar as atividades que consomem esses custos; b) se não houver diversificação do *mix* de produtos, os custos poderão ser alocados a poucas linhas de produção sem maiores complicações.

#### 2.2.4.1 Vantagens do custeio baseado em atividades (*ABC*)

A análise das atividades é considerada como elemento da gestão estratégica de custos, de interesse direto e imediato para a competitividade da empresa. Rocha (1995) cita algumas vantagens do método:

- melhor e mais racional rastreamento ou alocação dos custos indiretos;
- em relação ao rateio tradicional os custos apurados são mais acurados;

- procura segregar, em seus relatórios, os custos que agregam, ou não, valor ao produto;
- propicia meios de identificar e tentar eliminar, já na fase de implementação, os desperdícios de materiais, mão-de-obra e outros gastos;
- é capaz de identificar e apresentar soluções aos possíveis gargalos.

Brimson (1996, p. 83-93) relaciona diversas vantagens da utilização dos conceitos de contabilidade por atividades pelas empresas. Algumas dessas vantagens são destacadas a seguir:

- “as atividades aperfeiçoam a acuridade do custo dos produtos”: A acurácia da alocação dos custos aos produtos se deve a melhor e mais racional alocação dos custos indiretos por meio do rastreamento.
- “as atividades facilitam a avaliação de alternativas”: determinar o custo e o desempenho de cada atividade, dentro da indústria, permite a comparação com outras empresas que desempenham as mesmas atividades e, assim, verificar se as atividades desenvolvidas estão sendo eficazes, ou ainda, se são as melhores alternativas.
- “as atividades focalizam a estratégia empresarial”: o gerenciamento das atividades e do *mix* de produtos , escolhido para venda deve ser avaliado continuamente para assegurar que as atividades estão contribuindo para o alcance dos seus objetivos empresariais.
- “as atividades complementam a melhoria contínua”: a) através da melhoria das atividades que agregam valor; b) reduzindo as atividades que não agregam valor ao

produto; c) eliminando os desperdícios; d) reestruturando a forma de execução das atividades, entre outras.

- “as atividades são compatíveis com o gerenciamento da qualidade total- *TQM*”: enfatizando a importância da qualidade em todos os aspectos das operações, as atividades são processos e como tal são compatíveis com o *TQM*.
- “as atividades são facilmente entendidas pelos usuários”: as atividades se constituem em identificadores naturais, comuns a engenheiros, pessoal de operações, contadores e alta gerência.
- “as atividades ligam o planejamento (estratégico, apoio a decisão, investimento, etc.) e o controle (através da contabilidade de custos)”: de forma a antecipar os problemas para que se possa fazer os ajustes necessários para atingir o plano ou modificá-lo.
- “as atividades integram as medidas de desempenho financeiro e não-financeiro”: um sistema de contabilidade por atividades propicia um meio de avaliar o desempenho total de uma atividade, incluindo tempo, qualidade e flexibilidade.
- “as atividades realçam as interdependências”: as atividades são inter-relacionadas, fornecendo uma visão clara do desempenho das mesmas, realçando sua ligação com as atividades que causam sua execução, de forma que a ação corretiva possa ser aplicada à causa original do custo.

Wernke (2001) cita quatro benefícios proporcionados pela utilização do método *ABC*, resumidos no Quadro 4:

| <b>VANTAGENS DO ABC</b>  |   |
|--|---|
| SINTETICAMENTE   | ANALITICAMENTE  |
| Exposição da informação ao usuário                                     | É bem recebido pelos usuários, por exibir os vínculos das atividades com os resultados.   |
| Utilização da relação de origem dos custos como ferramenta de gestão   | O <i>ABC</i> enfatiza a análise da relação causal entre o custo e a atividade e entre a atividade e a venda que dela se serve, contribuindo para a visualização do direcionador de custos, não apenas como um veículo de alocação dos custos da unidade do produto, mas também com um verdadeiro gerador de custos, e, conseqüentemente, como um elemento sobre o qual atuar para alcançar uma efetiva redução de custos. |
| Estimativa de cada atividade em termos de objetivos da organização     | Identificar e apresentar as atividades permite ao gestor medir a capacidade de agregar valor de cada atividade, à luz dos objetivos organizacionais. Com isso, é possibilitada a decisão de simplificação da atividade, reduzindo custos e eliminando as atividades que não agregam valor.  |
| Inclusão da totalidade dos custos aos produtos por meio das atividades | O <i>ABC</i> considera que todas as atividades que geram valor existem em função dos produtos e, conseqüentemente, seus custos devem ser atribuídos atendendo às relações causais.  |

#### **Quadro 4 – Vantagens do Custeio ABC**

Fonte: Baseado em Wernke (2001, p. 23).

Para Kaplan e Cooper (1998), o método de custeio baseado em atividades oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado de atividades e processos de negócios que esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional. Sendo assim, esse mapa permite visualizar os produtos lucrativos, e com isso os gestores dispõem de orientações sobre onde e como aplicar seus recursos, mantendo o ponto de equilíbrio ou os prejuízos no mínimo ou, ainda, alcançam a lucratividade.

Para Cogan (1999), o *ABC* permite que se tomem ações para o contínuo melhoramento das atividades de redução dos custos/despesas indiretas. No sistema tradicional a redução de custos se concentra nos custos direto; os desperdícios existentes nas despesas indiretas ficam ocultos, dificultando a sua análise. O *ABC* permite a análise desses custos indiretos através das atividades e ainda facilita a determinação dos custos relevantes.

A principal vantagem ressaltada pela literatura pesquisada, aqui apresentada pelo pronunciamento de diversos autores, reside na sensível redução das distorções causadas por

rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio, como o absorção e o pleno, pois os direcionadores de custos refletem a verdadeira relação entre os produtos e a ocorrência dos custos. O *ABC* se torna substancialmente mais preciso por atribuir o custo real total aos produtos que estão causando o custo.

Também deve ser destacada, segundo os autores pesquisados, a utilidade do *ABC* para além das funções de custeio, como por exemplo: a disponibilidade de informações mais qualificadas para o amplo processo de gestão operacional em busca da eficiência e eficácia organizacional.

#### 2.2.4.2 Desvantagens do custeio baseado em atividades (*ABC*)

Para Rocha (1995), a principal desvantagem do *ABC* reside no fato de misturar custos fixos com variáveis para avaliar as atividades de uma unidade organizacional. Com isso, os gestores estariam sendo privados de informações “vitais” e, portanto, não poderiam tomar decisões racionais porque não saberiam quais custos mudariam na empresa. Porém, o autor ressalta que o *ABC* pode reportar separadamente os custos fixos e variáveis sem problemas, caso haja um sistema com arquitetura para tanto. Seria uma forma de eliminar tal desvantagem.

Catelli e Guerreiro (1995), apesar de reconhecerem algumas melhorias do custeio baseado em atividades – a) focar o conceito de atividade ao invés de trabalhar somente com volumes de produção e vendas dos produtos finais; b) adotar um procedimento teoricamente mais consistente, alocando aos produtos todos os custos da empresa – entendem que o método

continua com a mesma deficiência central do custeio por absorção, ou seja, o rateio e a inclusão dos custos fixos indiretos aos produtos. Os autores são favoráveis a utilização do método de custeio direto e totalmente contrários a utilização do *ABC*, apresentando diversas e severas críticas ao mesmo, descritas no Quadro 5:

| <b>CRÍTICAS AO ABC</b>  |
|---|
| Não é adequado e eficaz sob a ótica do atendimento das necessidades informativas dos gestores.  |
| Não existe qualquer sentido conceitual e prático na fixação do lucro unitário do produto.   |
| É subjetivo e inadequado, sob a ótica da tomada de decisão.   |
| É incompreensível sob uma ótica científica ou utilitarista.   |
| Continua a ser um sistema fundamentado na base conceitual <i>full cost</i> (custeio pleno) e apresenta todas as deficiências gerenciais inerentes a essa filosofia de custeio.                                  |
| Apresentou algumas melhorias em relação aos sistemas de custos tradicionais, porém não significa que sejam relevantes e tenham grandes méritos.   |
| Foi construído sob premissas de questionamentos de procedimentos analíticos do sistema de custos tradicional e não dos objetivos do sistema quanto ao atendimento das necessidades informacionais dos gestores. |
| Não muda a realidade dos fatos, ou seja, que grande parte dos custos indiretos é de natureza fixa.  |
| Com o aumento natural dos custos fixos, pelo avanço da tecnologia, proporcionalmente aos custos variáveis o <i>ABC</i> conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados.                                   |
| O processo de rateio dos custos fixos gera informações que impossibilitam a comparabilidade entre os custos com as empresas concorrentes.   |
| Não aborda conceitos avançados de mensuração, tais como: valor econômico, custos de oportunidade, equivalência de capitais, custos correntes de reposição, entre outros.  |
| Além da natural distorção dos custos causada pelos critérios de rateio, os objetos de custeio são medidos de uma forma que não expressam os seus valores econômicos.  |

#### **Quadro 5 – Críticas ao Sistema ABC**

Fonte: Sintetizado de Catelli e Guerreiro (1995, p. 19).

Eller (2000) acrescenta outras desvantagens àquelas destacadas por Catelli e Guerreiro apresentadas no quadro a seguir:

| <b>DESVANTAGENS DO ABC</b>   |
|--|
| As informações são confiáveis somente a longo prazo.   |
| Controle dificultado com empresas que possuem grande número de atividades.   |
| Análise comparativa restrita.  |
| Como ferramenta de terceirização o <i>ABC</i> possui limitações, pois fornecerá o custo do produto e não seus componentes.               |
| Dispendioso.   |
| Por causa das inúmeras atividades em que as operações são subdivididas, as áreas de responsabilidade quase inexistem.                    |
| A apropriação das atividades aos produtos por meio de direcionadores tem apenas a vantagem de apurar custos aparentemente mais precisos. |
| Possui dificuldade prática quanto ao conceito de atividade.  |

#### **Quadro 6 – Desvantagens do ABC**

Fonte: Elaborado a partir de Eller (2000, p. 12).

Nota-se que a autora não critica o *ABC* como conceito e sim em sua operacionalização, expondo as limitações de forma a evidenciar as dificuldades encontradas na aplicabilidade do método.

#### 2.2.5 Considerações sobre os métodos de custeio

Visto os métodos de custeio, em que se abordou as suas características e conceitos fundamentais, além de uma explanação sobre as vantagens e desvantagens de cada um deles, deduz-se que alguns são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros para relatórios externos, outros são mais conservadores, outros mais abrangentes, com visão de curto ou longo prazo, etc.

Entretanto, deve-se ter em conta que não há um método considerado o melhor para ser utilizado de maneira indiscriminada e para todas as finalidades pelas empresas. Dependendo do objetivo e uso da informação desejada, deve-se escolher um ou até mais de um método para serem usados concomitantemente, permitindo, assim, a obtenção das informações consideradas relevantes para o embasamento de decisões e utilidades específicas.

Alguns objetivos alcançados pelos métodos de custeio, são descritos sinteticamente a seguir.

- se o desejo é conhecer a margem de contribuição dos produtos, então o método de custeio variável atende a esse objetivo;

- o método de custeio pleno, por evidenciar os gastos totais, caracteriza-se como um bom instrumento gerencial para cálculo do preço de venda referencial e se constitui numa boa ferramenta, pois indica o resultado livre de todos os custos e despesas;
- se o foco de análise recai sobre a eficiência dos trabalhos desenvolvidos pela empresa, então o *ABC* é o mais específico para atender a esse objetivo e, ainda, se a alocação dos custos indiretos de fabricação precisam de uma informação mais acurada, o *ABC* também poderá contribuir;
- se o objetivo for atender a legislação contábil, tributária-fiscal e às publicações dirigidas aos usuários externos, então o custeio por absorção é o mais indicado.

Quanto à arbitrariedade em relação aos critérios de rateio de custos fixos, Vartanian (2000) explica que os métodos de custeio tradicionais carregam esse problema e isto não significa que os resultados encontrados sejam necessariamente inúteis, visto que existem alternativas de se rastrear os custos fixos da maneira mais realista possível. Entretanto, critérios de rateio aparentemente arbitrários podem estar sendo usados como, por exemplo, para influenciar o comportamento dos gestores em relação a custos, podendo constituir-se numa aplicação gerencial estratégica.

Enfim, conhecer as limitações e contribuições de cada método de custeio é fundamental para a escolha de qual método utilizar em função dos objetivos a atender. A seguir, apresenta-se um comparativo entre os métodos de custeio, extraído de Vartanian (2000), com as principais características de cada um dos métodos pesquisados (Quadro 7).

| <b>MÉTODOS DE CUSTEIO</b>          |  |  |  |  |   |
|------------------------------------|--|--|--|--|---|
| <b>Características</b>             | <b>Pleno</b>   | <b>Absorção</b>  | <b>Variável</b>  | <b>Direto</b>  | <b>ABC</b>  |
| 1. Obrigatoriedade                 | Não aceito pela contabilidade societária                           | Exigido pela contabilidade societária                          | Não aceito pela contabilidade societária   | Não aceito pela contabilidade societária   | Não aceito pela contabilidade societária                                    |
| 2. Forma de apropriação dos gastos |  |  |  |  |   |
| a) Custos Diretos                  | Diretamente por requisição e apontamento                           | Diretamente por requisição e apontamento                       | Diretamente por requisição e apontamento (os custos diretos que sejam variáveis)         | Diretamente por requisição e apontamento   | Diretamente por requisição e apontamento                                    |
| b) Custos Indiretos                | Através de critérios e bases de alocação                           | Através de critérios e bases de alocação                       | Através de critérios e bases de alocação apenas dos custos indiretos que sejam variáveis | Não inclui nos objetos de custeio os custos indiretos de fabricação fixos comuns               | Inclusão mediante rastreamento e até rateio, quando necessário ou desejável |
| c) Despesas                        | Através de critérios e bases de alocação                           | Não apropriadas aos objetos de custeio                         | Apropriação apenas das despesas que sejam variáveis                                      | Apropriação apenas das despesas que sejam diretamente identificáveis com os objetos de custeio | Inclusão mediante rastreamento e até rateio, quando necessário ou desejável |
| 3. Classificação dos Custos        | Diretos e Indiretos  | Diretos e Indiretos  | Fixos e Variáveis  | Diretos e indiretos, comuns e específicos  | Rastreáveis e não rastreáveis   |
| 4. Filosofia                       | Rateio de todos os gastos aos objetos de custeio quando necessário | Rateio apenas dos custos quando necessário                     | Propõe-se a nenhum Rateio  | Propõe-se a nenhum rateio  | Rateio de gastos não-rastreáveis quando necessário ou desejável             |
| 5. Objetivo                        | Gerencial  | Societário, fiscal e também gerencial                          | Gerencial  | Gerencial  | Essencialmente gerencial com enfoque estratégico                            |
| 6. Ênfase                          | Enfatiza a figura do lucro líquido                                 | Enfatiza a figura do lucro bruto                               | Enfatiza a figura da margem de contribuição  | Enfatiza uma segunda margem de contribuição  | Enfatiza essencialmente o lucro líquido                                     |
| 7. Relação Lucro-produção          | O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas     | O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas | O lucro líquido será maior quando as vendas excederem a produção                         | O lucro líquido tenderá a ser maior quando as vendas excederem a produção                      | O lucro líquido será maior quando a produção exceder as vendas              |

### **Quadro 7 – Comparação entre os Métodos de Custeio**

Fonte: Adaptado de Vartanian (2000, p. 121).

## 2.3 Sistemas de Predeterminação de Custos

Os sistemas de predeterminação de custos são formas de antecipação da informação de custos dos produtos. A seguir são expostos: o sistema de custo-padrão, que conforme Souza (2001), é o mais utilizado tradicionalmente pelas empresas, e o custo-meta, conhecido também como custo-alvo ou *target cost*.

### 2.3.1 Custo-padrão

Conforme Atkinson *et al.* (2000), custos-padrão são parâmetros projetados para as unidades de produtos com o correspondente custo dos recursos da atividade produtiva a serem consumidos no período estabelecido. O custo-padrão é elaborado por um conjunto de atividades que envolvem desde o desenho do produto até sua fabricação propriamente dita, e participam desse processo a engenharia de produção e os setores de recursos humanos, compras, contabilidade de custos, entre outros, com base nas informações de consumo de matérias-primas, mão-de-obra, materiais secundários e outros custos, por produto elaborado.

Padoveze (2004) expõe que essa é uma das técnicas utilizadas para o controle do custo real ou uma forma de antecipação da informação de custos dos produtos, os quais são calculados com base em eventos futuros que podem ou não acontecer na realidade da empresa. É um tipo de custo normativo, objetivo proposto ou um custo que se deseja alcançar.

A Figura 7 evidencia, em termos amplos, a posição do custo-padrão no contexto organizacional.



**Figura 7 – Custo-Padrão no Contexto da Estratégia Empresarial**

Fonte: Adaptado de Sakurai (1997, p. 57).

Assim, tem-se que o custo-padrão insere-se no contexto da estratégia empresarial, como parte do ambiente interno da organização e é também influenciado por eventos do ambiente externo no âmbito de objetivos e metas pré-estabelecidas.

O custo-padrão representa, para fins da gestão organizacional, as opções de políticas e práticas adotadas pela empresa quanto à: a) qualidade de seus produtos; b) qualidade dos materiais utilizados; c) qualidade da mão-de-obra utilizada; d) tecnologia de produção; e) desempenho esperado quanto à eficiência e eficácia de realização das atividades.

O custo-padrão se constitui numa ferramenta gerencial de controle, permitindo a avaliação de desempenho operacional da empresa na gestão dos custos o que, posteriormente, se reflete na formação do preço de venda, ou seja, contribui com as informações de custos como base para o cálculo de um preço de venda como referência. Permite que sejam incorporadas metas de realização e redução de custos pelos diversos setores fabris. Quanto ao controle dos custos, determina o custo que deve ser, ou seja, o custo exato, e permite definir a

responsabilidade e obtenção do comprometimento dos responsáveis por atividade padronizada. Seu objetivo principal se destaca em função do controle dos custos.

Conforme Martins (2003), o custo-padrão é uma ferramenta útil para controle dos custos, na medida em que pré-estabelece um parâmetro para avaliação da eficiência atingida na execução das atividades programadas. Tem como ponto de análise as variações verificadas entre o custo objetivado e aquele realmente incorrido.

Segundo Atkinson *et al.* (2000), a utilidade desses sistemas é restrita a ambientes onde a tecnologia de produção é estável e a quantidade de mudanças de negócios é pequena. Devido as implicações dessas mudanças na composição do padrão, as variações necessitariam de acompanhamento contínuo para atualizações do padrão.

Atkinson *et al.* (2000) destacam que administrar por meio de um sistema de custo-padrão gera uma tendência a atingir o padrão estabelecido, dificultando a visão da necessidade de estar sempre um passo a frente dos competidores atuais e potenciais. A preocupação de atingir padrões atuais e passados pode ser danosa para o desempenho da empresa, pois os clientes estão sempre em busca de inovações.

A utilização do custo-padrão incorporando melhorias contínuas, como a filosofia do Custo *Kaizen* que, conforme Monden (1999, p. 221), significa manter os níveis correntes de custo e “trabalhar sistematicamente para reduzir os custos a valores desejados”, poderá superar a restrição colocada por Atkinson *et al.* (2000), inclusive com relação às inovações exigidas por parte dos clientes.

De uma maneira geral, os autores consultados entendem que o custo-padrão é uma excelente ferramenta para controle dos custos de produção, possibilitando atingir metas de redução e de desempenho em custos. O acompanhamento contínuo das variações entre o padrão estabelecido e o custo realizado permite focar os esforços de redução na área ou parte do processo produtivo que precisa ser melhorado.

Os tipos de custo-padrão, conforme Padoveze (2004), são: custo-padrão ideal, custo-padrão corrente e custo-padrão histórico.

O custo-padrão ideal exclui as ineficiências que a princípio podem ser eliminadas. O autor coloca que este representa o custo de um produto que acontece sem qualquer desperdício, ociosidade, em condições ideais de produção, com os melhores insumos, equipamentos e recursos humanos. É difícil a concretização de todas essas metas, dadas as imperfeições ambientais, internas e de mercado.

O custo padrão-corrente, contrariamente ao ideal, considera algumas ineficiências da empresa, só excluindo aquelas que efetivamente a empresa julga que possam ser sanadas. Buscam-se padrões de custos e produção que considerem as condições correntes da empresa. Incorporam os objetivos de busca de eficiência, produtividade e qualidade fabril que estão disponíveis e alcançáveis pela empresa.

Já o custo-padrão histórico, elaborado com base em dados passados, parte do pressuposto de que os dados passados podem servir de parâmetros para o futuro, ou seja, admite que se a empresa foi, no passado, eficiente ou ineficiente, ela se manterá com o mesmo

desempenho no período futuro. Tem, portanto, uma visão muito simplista: nada será melhor ou pior e portanto, tudo se repetirá!

### 2.3.2 Custo-meta

O custo-meta ou custo-alvo é um processo de planejamento de lucros, preços e custos, que parte do preço de venda para chegar ao custo do produto. A fixação do preço de venda pelo mercado direcionou as empresas a reduzirem seus custos de modo a ter um preço de venda competitivo. A dificuldade das empresas em colocar o seu preço ideal<sup>2</sup> nos produtos facilitou o surgimento do processo inverso, partindo do preço de venda para chegar ao custo-meta.

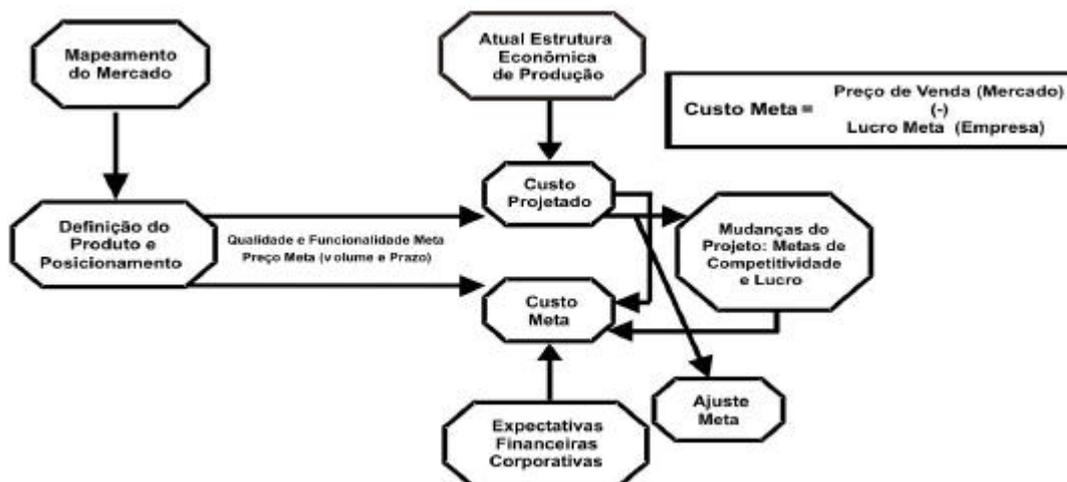
Para Sakurai (1997), o custo-meta é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Desenvolvido originalmente no Japão, foi utilizado primeiramente pelas indústrias montadoras e posteriormente se propagou para as indústrias de transformação em geral. Os objetivos colocados pelo autor são: redução de custos e planejamento estratégico dos lucros.

Hansen e Mowen (2001) descrevem o custo-meta como um método de determinar o custo de um produto ou serviço baseado no preço que os consumidores estão dispostos a pagar. O departamento de marketing identifica as características e preços que os consumidores desejam e a função dos engenheiros da empresa é projetar e desenvolver os

---

<sup>2</sup> Entende-se por preço ideal aquele que é suficiente para cobrir todos os custos, despesas e ainda remunerar o capital investido na empresa.

produtos com tais características, relacionando o preço e custo pertinente, dado um determinado objetivo de lucro.



**Figura 8 – Funcionalidade do Custo-Meta**

Fonte: Elaborado com base em Sakurai (1997, p. 54).

A Figura 8 demonstra o esquema de funcionamento do custo-meta em relação: a estrutura econômica de produção, ao mercado, ao custo projetado, às expectativas financeiras corporativas, entre outros. Esses fatores interagem de forma a estabelecer o lucro-alvo. De posse de tais informações e agregando aquelas referentes a estrutura produtiva da empresa chega-se ao custo projetado. Na sequência, considerando-se o preço de mercado e os objetivos de lucro da empresa, define-se o custo-meta. A confrontação entre essas duas simulações – custo-projetado e custo-meta – permite identificar os ajustes necessários para se atingirem os objetivos planejados pela empresa.

O custo-meta inicia pelo mapeamento do mercado na busca de informações necessárias para identificar determinado produto e passa pela definição do produto de forma a atender as características físicas e o preço do produto requisitado pelo mercado.

Portanto, o custo-meta tornou-se uma ferramenta estratégica na busca por redução dos custos. Atkinson *et al.* (2000) corroboram o conteúdo da Figura 8 ao exporem que a utilização do custo-meta inicia-se por uma pesquisa de mercado sobre as exigências dos consumidores, seguida por uma pesquisa de especificações do produto, havendo um esforço dos projetistas, engenheiros, contadores e pessoal de operações para alcançar um custo-meta particular.

Monden (1999) também apresenta, de forma geral, os mesmos argumentos que Sakurai e Atkinson *et al.*, ao destacar que o sistema de custo-alvo tem dois objetivos: a) reduzir os custos de novos produtos de maneira que o nível de lucro requerido possa ser garantido, satisfazendo os níveis de qualidade, tempo de entrega e preços exigidos pelo mercado; b) motivar toda a corporação a alcançar o lucro-alvo, tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda a empresa.

O preço-alvo leva a um custo-alvo e a determinação desse preço, conforme Monden (1999), é parte do processo de desenvolvimento detalhado do produto e inclui um estudo dos diversos produtos competidores no mercado antes de identificar um preço de venda para o novo produto.

Conforme Kotler (1998), os custos mudam em função da escala e experiência de produção, mas, também, do resultado do esforço dos compradores, *designers* e engenheiros em atingir o custo-alvo.

Os diversos autores pesquisados concordam com a idéia de que o custeio-meta é uma ferramenta fundamental na contenção dos custos, demandando esforços de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, fabricação e todos os outros estágios do ciclo de vida do produto

de forma a atingir o objetivo principal: reduzir os custos e ainda permitir o planejamento estratégico dos lucros. Tem-se, então, que o sistema de custeio-meta é integrado ao processo de administração do lucro da empresa e inicia com um planejamento geral do lucro a médio e longo prazo, conectando-se com o referido ciclo de vida total do produto.

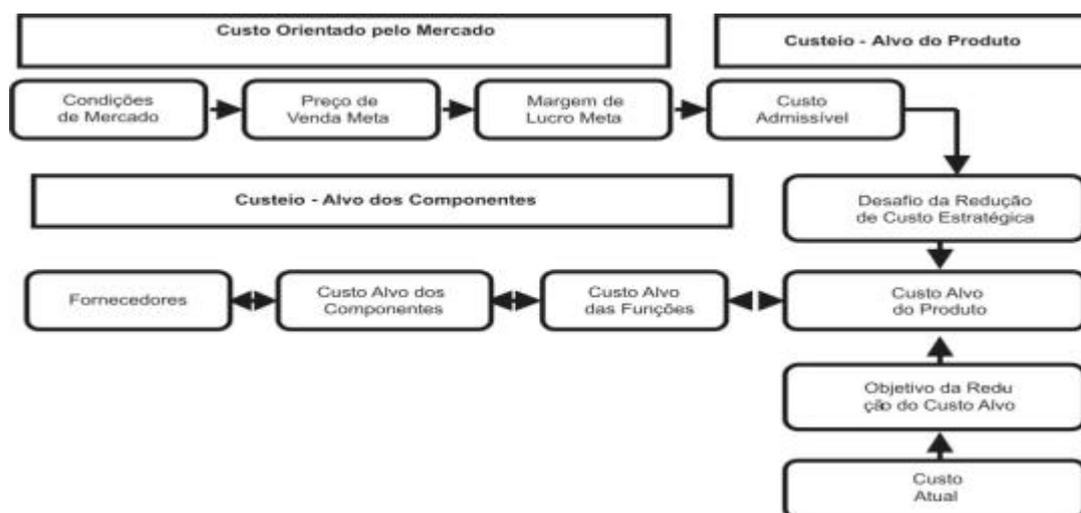
Sakurai (1997) explica que um instrumento fundamental para a utilização do custo-meta é a engenharia de valor – EV, a qual se constitui numa técnica que pratica a reengenharia das funções ou finalidades de um produto, a fim de aumentar sua qualidade, seu valor e assegurar a satisfação do cliente ao menor custo. Constitui-se em um fator-chave para desenvolvimento de novos produtos.

Para Sakurai, há três categorias de engenharia de valor: a) EV de abordagem zero; b) EV de primeira abordagem e c) EV de segunda abordagem.

- A EV de abordagem zero, também conhecida como EV de *marketing*, é aplicada no estágio de planejamento do produto, momento em que procura-se determinar qual produto novo deve ser fabricado. É nesse estágio que surgem idéias inovadoras.
- A EV de primeira abordagem aplica-se aos estágios de desenho e desenvolvimento do produto. Concentra-se na eficiência do produto e das atividades de sua fabricação.
- A EV de segunda abordagem aplica-se ao estágio de fabricação, procurando melhorias incrementais no processo, pois a estrutura dos custos de fabricação já foi determinada. É aqui que insere-se o processo de melhoria contínua, premissa do custeio *Kaizen*.

A EV é aplicada tanto interna (tecnologia e processos) quanto externamente (praticada por outras empresas inseridas no processo) à empresa, representando esforços conjuntos em todo o processo num programa a longo prazo para aumento da eficiência.

A Figura 9 demonstra os vários fatores que contribuem para o alcance do custo-alvo, bem como sua interação e inter-relações entre o custo orientado pelo mercado, o custo-alvo dos componentes, resultando no custo-alvo dos produtos. Destaca-se o custo-alvo dos componentes que é composto por vários elementos e requerem esforços e envolvimento de toda cadeia produtiva para obter a redução de custos planejada.



**Figura 9 – Processo do Custo-Alvo**

Fonte: Elaborado a partir de Sakurai (1997, p. 70).

Na tentativa de obter matérias-primas a preços reduzidos podem-se fazer parcerias com fornecedores ou alianças com concorrentes para compras em lotes maiores, obtendo, assim, uma redução no preço de compra. As alianças estratégicas com clientes também contribuem para redução de custos, como no caso das encomendas de marca própria em que os clientes entram com matéria-prima ou embalagem. Normalmente, as encomendas são em

maiores volumes de produção e, por conseqüência, há a redução de custos que beneficia todas as partes envolvidas no processo.

Uma outra técnica que contribui para a aplicação do custo-meta é a análise de valor, voltada à pesquisa de novos materiais de custo mais baixo. Aliada a engenharia de valor “são dirigidas a funções (que podem abranger várias peças), resultando em geral em novos projetos que desempenham a mesma função por custos substancialmente menores” (CSILLAG, 1995, p. 73).

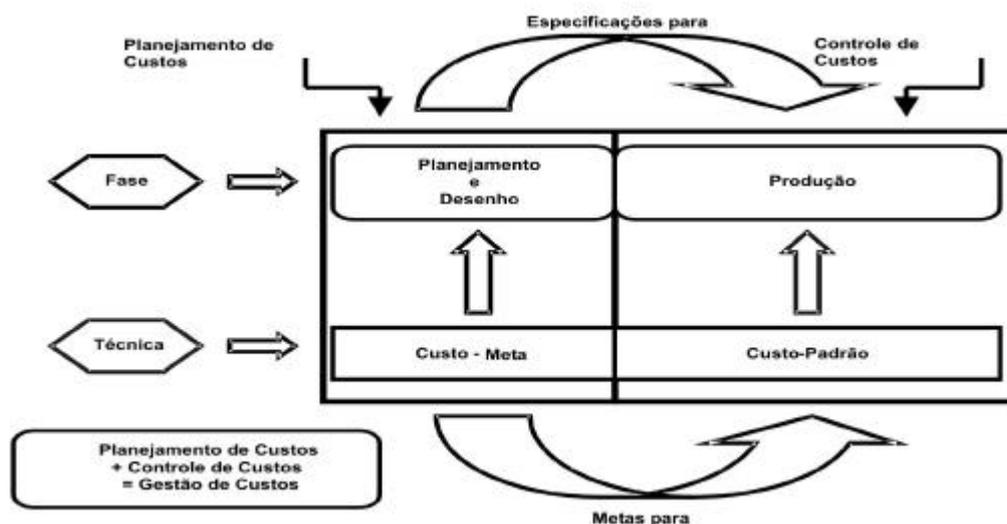
A análise de valor também conhecida como gerenciamento de valor, procura se concentrar no desempenho satisfatório de cada produto, ou seja, que tenha um nível adequado de qualidade, confiabilidade, intercambiabilidade, aparência, entre outros. A partir do excesso de um ou mais desses requisitos, caracterizando uma diferenciação, os produtos poderão ter um preço maior do que o esperado. A seguir são apresentadas algumas considerações sobre o relacionamento existente entre o custo-meta e o custo-padrão.

### 2.3.3. Custo-meta *versus* custo-padrão

Pelos conceitos abordados, conclui-se que o custo-meta e o custo-padrão aplicam-se em diferentes estágios do ciclo de vida do produto. Conforme Sakurai (1997), o custo-meta é aplicado quando do planejamento e desenho do produto; já o custo-padrão é aplicado no planejamento e controle dos custos de produção. Sakurai destaca que o custo-meta é voltado para o mercado enquanto que o custo-padrão tem um foco interno e é voltado principalmente para controle dos elementos utilizados na fase de produção.

De acordo com Sakurai (1997), o custo-meta é uma parte do planejamento estratégico do lucro, pois considera a concorrência e as necessidades do cliente. Sendo assim, o programa de redução de custos é fortemente direcionado para o lucro programado, ou seja, há uma relação direta com o planejamento estratégico da empresa. Em contrapartida, o custo-padrão é um instrumento de controle no nível operacional, normalmente baseado em pressupostos de engenharia e considerando a estrutura produtiva existente.

Porém, é importante ressaltar a interdependência entre os dois sistemas. Na realidade, os sistemas de medidas utilizados no custo-padrão decorrente da estrutura operacional constituída, devem ter como base o estabelecido através do custo-meta. Isso está representado na Figura 10.



**Figura 10 – Atributos do Custo-Meta e do Custo-Padrão**

Fonte: Adaptado de Sakurai (1997, p. 72).

A Figura demonstra a diferenciação dos estágios em que o custo-meta e o custo-padrão são utilizados e a conseqüente inter-relação existente.

## 2.4 Outras Práticas de Gestão de Custos

Além do custeio *ABC*, tópico 2.2.4 e do custeio-meta, tópico 2.3.2, a literatura tem dado destaque a algumas outras práticas que dão sustentação à gestão de custos, objeto desta parte do estudo.

Na última década, fruto do acirramento da concorrência de um mercado globalizado, profundas mudanças têm ocorrido no *modus operandi*, nas estratégias e nas práticas gerenciais das organizações, com reflexos na gestão de custos.

Nesse contexto, o eficaz processo de gestão de custos, passa, necessariamente, pela eficiência e eficácia das atividades de planejamento, execução e controle. A preocupação com a qualidade dos produtos, suas receitas e custos em todo o ciclo de vida, com as atividades de pesquisa e desenvolvimento, marketing, logística de distribuição, manutenção e descarte, entre outros aspectos, tem sido uma constante.

Os recursos tecnológicos advindos da informática potencializaram o uso da tecnologia da informação, da robótica, automação industrial, entre outros, trouxeram para a gestão diversos aspectos favoráveis como: possibilidade de controlar melhor o custo; rapidez no processamento dos dados, redução da problemática de recursos humanos com férias, greves, licenças, etc. Também trouxeram aspectos desfavoráveis como: substituição de custos variáveis por custos fixos, maior custo com mão-de-obra qualificada para operar essa nova tecnologia e custo crescente de manutenção, etc.

Tal automação refletiu-se no ambiente operacional das empresas, na necessidade de maior capacitação das pessoas, gerando um ambiente operacional mais favorável à

participação e contribuição mais próxima de fornecedores, clientes e colaboradores. As relações com parceiros também sofreram modificações em direção a uma filosofia de melhoramento. Aumentar o volume de vendas e participação no mercado, apesar de relevante para as empresas, não é mais o único objetivo empresarial, e somente será prioridade caso tenha o lucro como consequência. O bom relacionamento com clientes, fornecedores e concorrentes, na busca de estratégias conjuntas que contribuam para a continuidade dos negócios é imprescindível.

As empresas estão buscando a redução de custos e aumento da produtividade de diversas formas. Mais recentemente, tem-se avançado na formação de alianças estratégicas entre concorrentes. Como exemplos tem-se, o caso de compartilhamento de vôos entre as empresas aéreas TAM e Varig, na tentativa de diminuir a ociosidade de suas aeronaves; o caso da aliança para distribuição de jornais entre as empresas jornalísticas Folha de São Paulo e O Estado de São Paulo, onde as duas empresas concorrentes se uniram estrategicamente com o objetivo principal de reduzir custos com a distribuição, o que é relevante nesse segmento.

Porter (1989) coloca a liderança em custos como uma das alternativas estratégicas, explicando que as fontes de vantagem de custo variam e dependem da estrutura da empresa. O papel que a gestão de custos desempenha na empresa, envolve posturas administrativas diferentes e diferem-se de inúmeras formas dependendo de como a empresa quer competir. As estratégias podem incluir a busca de economias de escala, tecnologia patenteada, acesso preferencial a matérias-primas, entre outras. Se a empresa quer competir tendo menores custos, ou seja, liderança em custos, deverá ter atenção especial aos custos-alvo planejados.

Em contrapartida, uma outra estratégia colocada por Porter (1989) é a diferenciação de produto. Ela ocorre quando a empresa opta por oferecer produtos de qualidade superior aos dos seus concorrentes, obtendo vantagem competitiva em relação a eles e fazendo com que o custo-alvo, nesta circunstância, tenha também utilidade imediata. Apesar de produtos diferenciados poderem ter preços diferenciados, o mercado permaneceu validador do preço de venda.

O posicionamento estratégico da empresa vai direcionar-se ou para uma estratégia de liderança de custos ou para uma estratégia de diferenciação de produto. Sendo assim, o papel que a informação contábil exerce dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias competitivas.

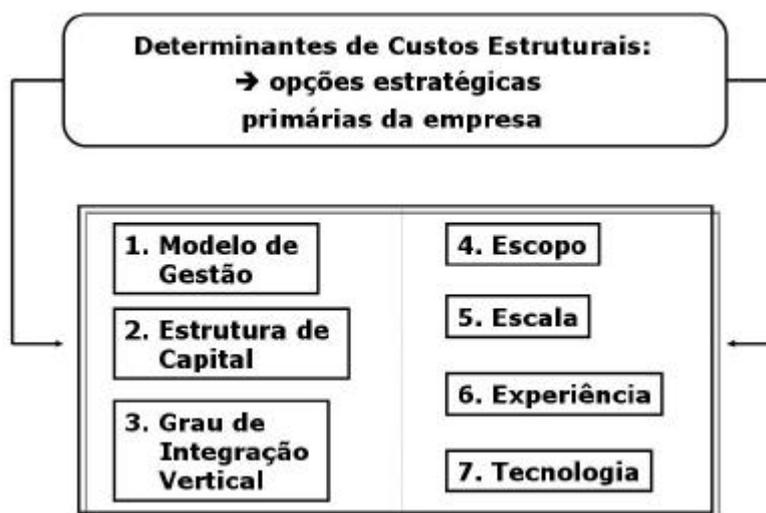
A seguir, apresentam-se algumas das práticas adicionais de gestão de custos discutidas na literatura.

#### 2.4.1 Análise dos determinantes de custos

Considerados como um dos pontos centrais da gestão de custos, os determinantes de custos, para Shank e Govindarajan (1997), representam a causa raiz de ocorrência dos custos. Os autores comentam que tradicionalmente tem sido entendido e aceito pelos pesquisadores da área que é o volume de produção que determina a magnitude da ocorrência dos custos. Obviamente, um maior volume de produção provocará um crescimento nos custos correspondentes, principalmente, naqueles de natureza variável.

Entretanto, no contexto da gestão estratégica de custos, os autores destacam que a principal causa de ocorrência dos custos precede a efetiva fabricação dos produtos. Trata-se da opção pela estrutura de produção e da sua forma de operacionalização, realizada antes mesmo que qualquer unidade de produto seja fabricada. São os chamados determinantes de custos, subdivididos em determinantes estruturais e determinantes operacionais ou de execução.

Os determinantes estruturais representam as opções estratégicas primárias da empresa conforme demonstrado na Figura 11 a seguir.



**Figura 11 – Determinantes de Custos Estruturais**

Fonte: Elaborado com base em Rocha (1999), Porter (1989) e Shank e Govindarajan (1997).

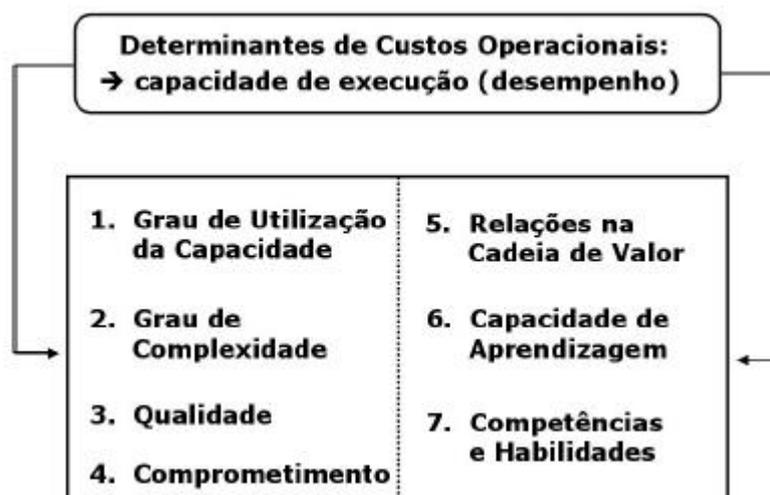
Compreender o comportamento dos custos significa compreender a complexa interação do conjunto de determinantes de custos em ação de uma determinada situação. Souza (2001) acrescenta que apesar desses determinantes não estarem diretamente relacionados ao desempenho, os mesmos influenciam na ocorrência dos custos, tendo em vista o aspecto econômico subjacente a esta opção estratégica.

A literatura pesquisada sobre o assunto (PORTER, 1989; SHANK E GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999 E SOUZA, 2001), demonstra que se torna mais útil, no sentido estratégico, explicar a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e de execução que moldem a posição competitiva da empresa. Nem todos os determinantes estruturais são importantes o tempo todo. Entretanto, alguns deles podem ser muito importantes em todos os casos. A seguir, comentam-se brevemente os determinantes estruturais, expostos pelos autores pesquisados:

- modelo de gestão: Shank e Govindarajan (1997), explicam que para cada direcionador específico há uma estrutura de análise específica, é fundamental para se compreender a posição de uma empresa que o gestor eficaz esteja informado sobre esses assuntos. Subentende-se da exposição do autor que o modelo de gestão precisa estar estruturado de forma a possibilitar que o gestor, atuante no momento, esteja preparado para realizar tais análises, dada a sua importância, como instrumento da gestão empresarial. Sendo assim, o modelo de gestão não prepara, mas possibilita que o gestor use toda sua habilidade;
- estrutura de capital: constitui-se num dos principais determinantes de custos, pois é ela que determina a base de sustentação do planejamento estratégico e operacional;
- grau de integração vertical: está relacionado ao escopo. Souza (2001) explica que a integração vertical é tanto mais favorável quanto menor a diferença entre a escala ótima de eficiência da atividade e a escala de operação da empresa. No entanto, a maior integração exige maior esforço de controle, de coordenação e de logística interna, enquanto reduz a flexibilidade de escolha das fontes de fornecimento.
- escopo: conforme Souza (2001), é a produção de um mix variado de produtos com a mesma instalação e a combinação ideal de produtos em uma única planta de forma a gerar ganhos marginais ou economias de escopo;

- **escala:** é considerada por Shank e Govindarajan (1997) como o “ingrediente mágico” que direciona os custos. Constituindo-se no montante de um investimento a ser feito em produção, pesquisa e desenvolvimento e em recursos de marketing. Os autores expõem uma premissa simples relacionada a escala, quanto maior a fábrica para uma determinada função econômica mais barato é desempenhar a função;
- **experiência:** corresponde a quantas vezes no passado a empresa já fez o que está fazendo agora. A curva da experiência, segundo Shank e Govindarajan (1997), baseia-se numa proposição simples, quanto mais um setor desempenha uma função econômica mais ele se torna barato nessa função;
- **tecnologia:** de acordo com Rocha (1999), as tecnologias de processos utilizadas em cada fase da cadeia de valor contribuem para a vantagem estratégica competitiva.

Os determinantes operacionais são relativos à capacidade de execução e desempenho da produção e estão demonstrados na Figura 12 a seguir.



**Figura 12 – Determinantes de Custos Operacionais**

Fonte: Elaborado com base em: Rocha (1999), Porter (1989) e Shank e Govindarajan (1997).

Shank e Govindarajan (1997), explicam que a análise dos determinantes de custos deve contribuir para o esclarecimento de como os vários fatores, estruturais e de execução, impactam na ocorrência do custo total. Empregar a análise dos determinantes de custos de maneira eficaz pode gerar vantagens no posicionamento estratégico da empresa. Comenta-se a seguir os direcionadores de custos operacionais ou de execução:

- grau de utilização da capacidade: de acordo com Porter (1989), quando uma atividade de valor tiver custo fixo alto a ela associada, o custo dessa atividade será afetado pela utilização da capacidade. Sendo assim, quanto maior a utilização da capacidade de produção, menor se tornará o custo fixo por unidade de produto, em razão da alocação desses a maior quantidade de produtos;
- grau de complexidade da linha de produtos: torna-se um forte determinante dos custos, pois o custo de produzir um mix mais variado de produtos é bem maior do que o custo da produção de um mix mais reduzido de produtos;
- qualidade: como conceito estratégico, tem sido considerada como um aspecto chave na estratégia competitiva. Shank e Govindarajan (1997) explicam que a capacidade de controle de qualidade pode ser uma alavanca bem sucedida de crescimento para as empresas;
- comprometimento: Souza (2001) explica que se constitui no envolvimento de toda a força de trabalho. O comprometimento da força de trabalho leva a melhoria contínua;
- relações na cadeia de valor: são inúmeras as relações ou os elos entre as atividades de valor na cadeia de valor. Porter (1989) expõe que alguns dos elos mais comuns são aqueles entre atividades diretas e indiretas, garantia de qualidade e outras atividades, atividades que devem ser coordenadas e atividades que são formas

alternativas para a obtenção dos resultados. Esses elos criam uma oportunidade para a redução do custo total das atividades ligadas, tornando-se fontes potenciais para vantagem em custo;

- capacidade de aprendizagem: Porter (1989) explica que o custo de uma atividade de valor pode cair com o passar do tempo devido a aprendizagem que aumenta sua eficiência. A capacidade de aprendizagem é uma característica decorrente do envolvimento da força de trabalho;
- competências e habilidades: Rocha (1999) explica que são as competências e habilidades dos gestores, nesse caso os operacionais, que conduzem a eficaz execução das atividades.

Os determinantes de custos, conforme a exposição dos autores, conduzem a utilização dos ativos e, portanto, são alvos de constantes controles e metas de redução. A utilização eficaz desses ativos ou recursos é que colocará a empresa à frente em relação a seus concorrentes.

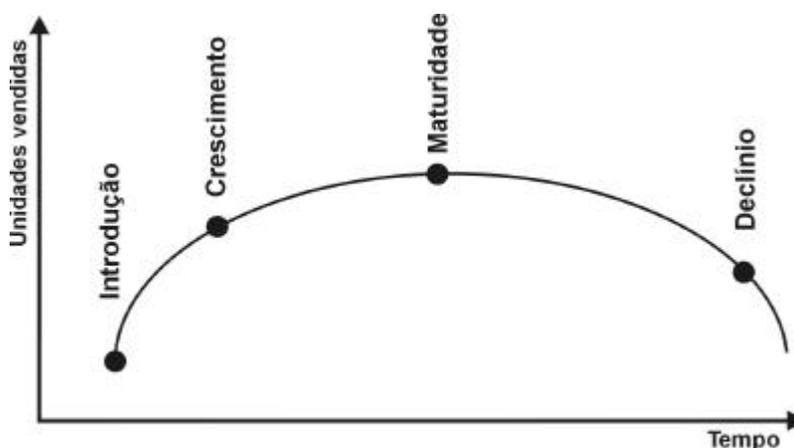
#### 2.4.2 Custeio por ciclo de vida

Assumindo a premissa de que os produtos têm existência útil cada vez mais reduzida, Kotler (1998) destaca que o ciclo de vida do produto divide-se em quatro estágios: introdução, crescimento, maturidade e declínio.

Quando o produto é lançado ou introduzido em um determinado mercado, há um crescimento lento das vendas em que o lucro é inexistente ou inexpressivo; na fase de

crescimento ou aceitação do produto pelo mercado, o lucro já começa a existir de forma mais significativa; no estágio de maturidade há uma redução do crescimento das vendas, o lucro estabiliza ou entra em declínio; no último estágio, o de declínio, as vendas caem e o lucro fica reduzido, época em que o produto deixa ou começa a deixar de ser atrativo para os objetivos da empresa.

A Figura 13 demonstra os quatro estágios do ciclo de vida do produto.



**Figura 13 – Estágios do Ciclo de Vida do Produto**

Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001, p. 438).

Para Horngren, Foster e Datar (2000), o ciclo de vida do produto compreende o tempo existente desde o início da pesquisa e desenvolvimento até o término do suporte ao cliente. Os gestores estimam as receitas e os custos atribuíveis a cada produto durante cada estágio do ciclo de vida do mesmo.

A gestão do ciclo de vida, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 439), “consiste de ações tomadas que provocam projeção, desenvolvimento, produção, comercialização,

distribuição, operação, manutenção, atendimento e descarte de um produto para que os lucros do ciclo de vida sejam maximizados”.

O impacto do ciclo de vida do produto sobre a gestão dos custos é muito importante e é necessário conhecer esse impacto. Na medida em que o produto vai se consolidando no mercado, os compradores, engenheiros e demais funcionários vão conhecendo melhor o produto e dessa forma, apresentam-se as oportunidades para se corrigirem falhas, reduzirem custos pelos lotes produzidos e serem mais eficientes, rápidos e menos dispendiosos.

Entender os custos do ciclo de vida de um produto, conforme Atkinson *et al.* (2000), é um ponto crítico para quem toma decisões. Os autores afirmam que um sistema de custeio do ciclo de vida total do produto ajuda os gestores a entenderem e administrarem os custos por meio dos estágios de projeto, desenvolvimento, fabricação, marketing, distribuição, manutenção, serviços pós-venda e distribuição.

Algumas estratégias podem se formar através do custeio do ciclo de vida, por exemplo: reduzir os custos de projetar e desenvolver um produto ainda na fase de pré-fabricação, estágio onde a engenharia pode atuar intensamente. Atkinson *et al.* (2000), destacam que no estágio de fabricação há a possibilidade de se utilizar políticas de gestão de custos, como: o *layout* das instalações, técnicas como *just-in-time* e a gestão de custos baseada em atividades, entre outros, as quais ajudam na redução dos custos de fabricação.

Sakurai (1997) expõe que o custeio por ciclo de vida pode ser aplicado a decisões operacionais, como a de fabricar produtos de qualidade a um custo de ciclo de vida total mais baixo. O método possui duas partes: 1) os custos de produção e 2) os custos do usuário. A

primeira categoria inclui os custos desde a pesquisa e desenvolvimento passando pela efetiva produção, distribuição, atendimento e pós-venda, incluindo o custo de oportunidade. No âmbito do usuário, incluem-se todos os custos que ele incorre para obter, usar e dispor do produto.

O autor acrescenta que a adoção de gerenciamento de custo de ciclo de vida pode trazer às empresas vantagens competitivas, citando: baixos custos de fabricação, operação e manutenção; alta qualidade de funcionamento, desempenho, confiabilidade e segurança, serviço de entrega e pós-venda. Constata-se que tais exemplos configuram-se em fatores relacionados com o custo do ciclo de vida dos produtos que atendem as necessidades dos clientes.

O custeio por ciclo de vida tem o momento de investir, quando o produto está em fase de pesquisa e desenvolvimento, projeto e fabricação; posteriormente, tem o momento de colher os resultados, quando o produto está em sua fase de maturação, ou seja, quando está sendo vendido e aceito pelo mercado; e por fim há o declínio das vendas, quando são lançados novos produtos, concorrentes com o primeiro, o qual acaba por perder espaço no mercado, considerado o fim do ciclo de vida desse produto.

#### 2.4.3 Análise de custo da logística integrada

A logística integrada disponibiliza as possibilidades do gerenciamento de custos através de técnicas e recursos específicos. A logística não é mais considerada simplesmente uma atividade de apoio às operações empresariais, mas um dos principais elementos na estratégia competitiva das empresas. Segundo Ballou (1993), é de responsabilidade do sistema

logístico definir a estrutura interna da empresa, com o objetivo de controlar o fluxo de bens e serviços e planejar as atividades logísticas. O autor expõe que a organização e o controle são atividades chave em logística. A organização trata da estruturação dos relacionamentos entre as áreas de forma a viabilizar as atividades logísticas de maneira eficaz. Quanto ao controle, abarca a definição de quem tem autoridade e responsabilidade pelo planejamento e controle dos custos e do nível de serviço logístico.

O controle da logística é motivo de grande atenção por parte da administração das empresas na atualidade, pois o elevado custo de distribuição deve ser alvo de planejamento. As informações oriundas desse processo podem servir para análise de desempenho das áreas ou de toda cadeia de distribuição. Ballou (1993) expõe que os custos crescentes para movimentação e armazenagem de mercadorias, a competição acirrada com as empresas estrangeiras e a pressão dos consumidores pela qualidade dos serviços devem, cada vez mais, forçar que o sistema logístico se volte para o desenvolvimento de melhores métodos para movimentar bens e serviços, utilizando a tecnologia da informação nesse processo.

Conforme Novaes (2001) a logística empresarial envolve elementos materiais, humanos, tecnológicos e de informação, otimizando recursos, buscando a eficiência e a melhoria dos níveis de serviço ao cliente, sempre objetivando a redução de custos, eliminando do processo tudo que não agrega valor para o cliente. Na atualidade, a logística procura eliminar do processo tudo que não tenha valor reconhecido pelo cliente, buscando agregar valor de lugar, de tempo, de qualidade e de informação à cadeia produtiva.

Sendo assim, a logística integrada busca incorporar uma integração sistêmica entre os setores da empresa e entre fornecedores e clientes, racionalizando os processos e a redução de

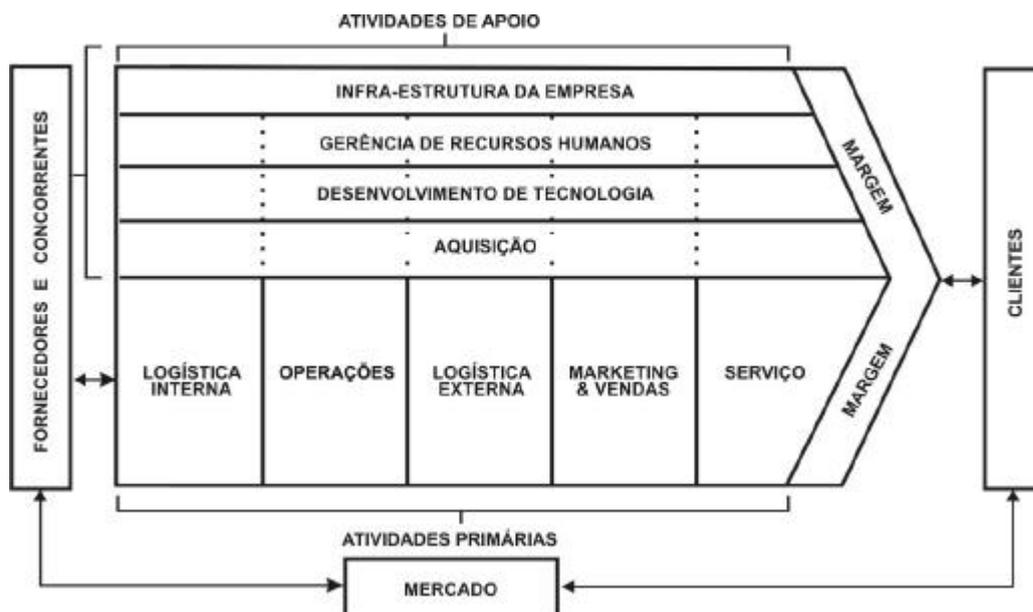
custos em toda cadeia de suprimento, firmando-se como ponto importante na gestão dos custos. Novaes (2001) explica que as empresas que não estiverem atentas ao nível de custos praticados no seu segmento, dificilmente conseguirão atuar de forma integrada e com sucesso na cadeia de suprimento otimizada.

#### 2.4.4 Análise da cadeia de valor

A cadeia de valor de uma empresa, conforme Shank e Govindarajan (1997), é o conjunto de atividades criadoras de valor, que vão desde as fontes de matérias-primas até o produto final entregue nas mãos do consumidor. Os autores expõem que na contabilidade gerencial a forma mais útil de analisar os custos é em termos de produtos, clientes e funções; já na gestão estratégica de custos, a análise ocorre nos níveis dos vários estágios da cadeia de valor global, da qual a empresa é uma parte.

De acordo com os autores, a análise da cadeia de valor é a primeira grande chave para uma eficaz gestão de custos. Se uma empresa pode ou não desenvolver e manter uma diferenciação ou vantagem, depende de como a mesma gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valor das demais empresas concorrentes. É perigoso ignorar as ligações da cadeia de valor, pois ganhar e sustentar vantagem competitiva requer que uma empresa compreenda todo sistema e não apenas a parte da cadeia de valor que a empresa participa.

Tem-se, então, que a análise da cadeia de valor é o reconhecimento de que isoladamente a empresa tem menos chances de sobreviver no mercado. A Figura 14 representa as partes integrantes da cadeia de valor.



**Figura 14 – A Cadeia de Valor**

Fonte: Adaptado de Porter (1989, p. 35).

A Figura 14 demonstra toda a cadeia de valor: os fornecedores e concorrentes, as atividades primárias de apoio, finalizando com os clientes.

Porter (1989) explica que toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Todas essas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso da cadeia de valor. O autor acrescenta que a cadeia de valor representa a história da empresa, e o modo como ela executa suas atividades é um reflexo de sua estratégia empresarial. Nota-se que, conforme a Figura 14, no contexto da adoção de parcerias e alianças estratégicas, os clientes, fornecedores e concorrentes integram a cadeia de valor.

Segundo Shank e Govindarajan (1997), o conceito da cadeia de valor destaca quatro áreas de melhoria dos lucros, são elas:

- 1) ligações com fornecedores: a análise da cadeia de valor ajuda a quantificar o poder do fornecedor ao calcular a porcentagem dos lucros que podem ser atribuídos aos fornecedores. Esse conhecimento pode ajudar a empresa a identificar formas de explorar as ligações com os fornecedores;
- 2) ligações com clientes: a estrutura da cadeia de valor destaca como os produtos de uma empresa se encaixam na cadeia de valor do comprador, evidenciando a porcentagem dos custos do produto da empresa nos custos do comprador. Essa informação pode encorajar a empresa e o comprador a trabalharem juntos para redução de custos;
- 3) ligações de processo dentro da cadeia de valor de uma unidade empresarial: admite-se a idéia de que mesmo aumentando os custos de uma atividade de valor dentro de uma unidade seja possível reduzir os custos de outra atividade. Exemplo: as despesas da *Procter & Gamble* com a colocação direta de seus computadores nas lojas *Wal-Mart* reduziu de forma significativa os custos gerais de pedidos e de processamento para as duas empresas;
- 4) ligações através das cadeias de valor das unidades empresariais dentro da organização: a análise da cadeia de valor reconhece o potencial de lucro oriundo da exploração das ligações entre as atividades de valor dentro de uma unidade empresarial para outra. Por exemplo: Dentro da *Procter & Gamble*, a unidade de fraldas compartilha os custos na distribuição com outras unidades empresariais, como sabões e toalhas de papel, que também são vendidos em supermercados.

Aos comentários de Shank e Govindarajan, deve-se incluir as ligações com concorrentes, conforme destacado anteriormente.

Shank e Govindarajan (1997) acrescentam que a metodologia para construir e usar uma cadeia de valor inicia-se com a identificação da mesma e pela atribuição de custos, receitas e ativos às suas atividades de valor. Prosseguem com o diagnóstico dos determinantes de custos regulando cada atividade de valor e ainda com o desenvolvimento de vantagem competitiva sustentável através de um melhor controle destes custos que os concorrentes.

Sintetizando as colocações dos autores, pode-se dizer que a análise da cadeia de valor é uma etapa fundamental para se entender como uma empresa se posiciona em seu setor. As decisões de investimento podem ser vistas sob a perspectiva do seu impacto na cadeia global e na posição da empresa dentro dela. A busca conjunta de custo baixo e de diferenciação depende de uma compreensão sofisticada dos determinantes de custos, receitas e ativos em cada atividade de valor e as interligações entre essas atividades.

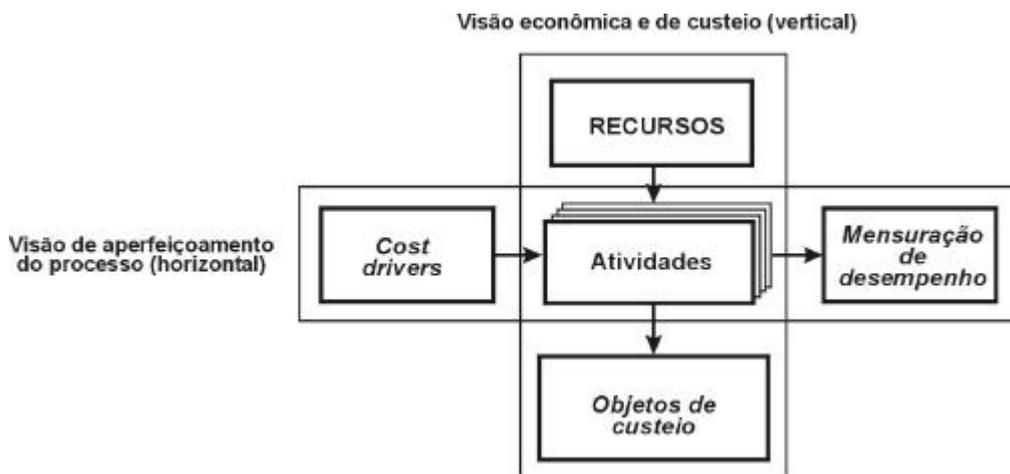
#### 2.4.5 Gestão baseada em atividades - *Activity Based Management (ABM)*

A gestão baseada em atividades, na visão de Atkinson *et al.* (2000), é um processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise de custos baseada em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. O *ABM* inclui a execução racional das atividades, elimina as que não agregam valor ao produto, abrange esforços de reengenharia, melhoria nos processos e redução de custos.

Segundo Martins (2003, p. 286), *ABM* no âmbito do *ABC*, foi desenvolvido de forma a possibilitar a análise de custos sob duas visões: a) a visão econômica de custeio: considerada uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento; e b) a visão de aperfeiçoamento de processos:

considerada uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos através das atividades realizadas pelos vários departamentos.

Essas visões estão demonstradas na Figura 15, a seguir:



**Figura 15 – Representação das Visões do ABM**

Fonte: CAM – I Glossary, version 1,2,R-91, CMS-006 *apud* Nakagawa (1994, p. 70).

Martins (2003) expõe que o avanço maior se deu na visão horizontal, reconhecendo que um processo é formado por um conjunto de atividades encadeadas e exercidas através dos vários departamentos da organização. Esta visão permite que os processos sejam analisados, custeados e aperfeiçoados por meio da melhoria de desempenho na execução das atividades. Tais entendimentos também estão representados na Figura 15.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), o gerenciamento baseado em atividades refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base nas informações sobre o custeio baseado em atividades e possui duas aplicações complementares denominadas: *ABM* operacional e *ABM* estratégico.

As aplicações do *ABM* operacional juntamente com a *TQM*, segundo Kaplan e Cooper (1998), correspondem a:

- desenvolver uma descrição de caso: procura identificar as oportunidades disponíveis de redução de custos e aumento da eficiência de atividades e processos;
- definir prioridades: contribui para focalizar seus programas de melhorias nas atividades de negócios que oferecem maior recompensa;
- oferecer justificativa de custo: com o objetivo de reduzir o número de itens defeituosos com o menor custo possível, pois os gastos com os trabalhos de *TQM* são muito elevados. A obtenção de informações sobre o custo da atividade em um nível bastante desagregado normalmente facilita a melhoria e a reconcepção do processo, bem como, sua reengenharia;
- monitorar os benefícios: permite verificar se as melhorias operacionais estão gerando benefícios reais em termos de redução da capacidade dos recursos; sendo assim, menos ativos, menos pessoal e menos gastos são necessários às atividades;
- medir o desempenho com relação à melhoria contínua: permite definir geradores do processo referentes a atividades que indicarão onde os funcionários deverão concentrar sua atenção a fim de aumentar a eficiência, a qualidade e a capacidade de resposta dos processos.

Conforme a exposição dos autores, o *ABM* operacional propicia oportunidades de transformação, reengenharia e melhorias contínuas no processo produtivo. No início da implantação do *ABM* operacional identificam-se as atividades que agregam valor aos olhos do cliente ou que sustentam o principal objetivo, o de produzir resultados.

O *ABM* estratégico, conforme Kaplan e Cooper (1998), propicia várias opções de medidas por meio das quais podem modificar suas curvas de vendas e lucratividade, a seguir descritas:

- redefinir o preço dos produtos: quando houver liberdade considerável pela empresa em redefinir os preços, principalmente para os produtos altamente personalizados, podem ser acrescentados os custos de desenvolvimento e aperfeiçoamento do produto, da compra, do recebimento, da inspeção, da preparação de máquina e da manutenção, necessários a produção desses produtos diferenciados, justificando assim um aumento de preços;
- substituir produtos: uma alternativa ao aumento de preços seria a substituição dos produtos existentes por outros de menor custo e com características semelhantes. Muitas vezes o cliente aceita um produto com características semelhantes, entretanto, com uma qualidade inferior, se o preço for consideravelmente menor;
- reconceber produtos: as melhores oportunidades de redução de custos, por meio de um projeto ideal, se encontram na fase de concepção do produto. A reconcepção do produto torna-se atraente, pois normalmente é invisível para o cliente e a empresa não terá que redefinir os preços ou substituir produtos;
- aperfeiçoar os processos de produção: a lista de atividades evidencia as grandes despesas associadas aos longos tempos de preparação de máquinas e altos custos de implantação de *JIT*. O mapa *ABM* de economias do produto destaca os processos ineficientes e apresenta justificativa financeira para investimentos na melhoria dos processos;

- modificar políticas e estratégias operacionais: o modelo *ABM* revela que a adesão aos *slogans* gerenciais da moda, se não acompanhados de melhorias básicas nos processos de negócios subjacentes, aumentarão os custos, em vez de diminuí-los;
- investir em tecnologia flexível: os altos custos de lote e suporte ao produto, evidenciados pelo *ABM*, tornam-se o principal alvo de eliminação com novos investimentos em tecnologia de fabricação integrada por computador;
- eliminar produtos: caso as medidas anteriores não consigam tornar os produtos não-lucrativos em lucrativos, resta aos gestores eliminar os produtos não lucrativos para evitar que prejudiquem a lucratividade e produção de outros produtos.

Sendo assim, o *ABM* estratégico trata da alteração do *mix* de produtos, desde a reconcepção do mesmo, as melhorias no processo, a instalação de fabricação focalizadas a novas tecnologias, permitindo que os produtos sejam fabricados utilizando-se menos recursos organizacionais.

## **2.5 Preço de Venda**

Para entender-se preço, é importante conhecer valor e satisfação. Segundo Kotler (1998), valor é a estimativa da capacidade de cada produto em satisfazer o conjunto de necessidades do ser humano e a satisfação se dá de maneira diferente para cada produto e/ou serviço. Desde cedo, o homem passou a exprimir o valor em termos definidos através do valor de troca. A troca alia preço, valor e satisfação, pois, conforme Kotler (1998, p. 29), troca é “o ato de obter um produto desejado de alguém, oferecendo algo em contrapartida”. Sendo assim, essa troca trará satisfação de alguma necessidade.

Conforme as explicações de Gonçalves (1962), decorrentes da teoria dos preços, o valor econômico que se atribui aos bens decorre da relação existente entre os bens, as relações destes com a quantidade de trabalho necessário para produzi-lo, as necessidades e os desejos humanos. Ainda, pode-se extrair das afirmações do autor que valor é o resultado da conjugação das necessidades, utilidades e custos dos bens. Sendo assim, o fenômeno do valor é integrado por fatores objetivos e subjetivos e, da expressão do valor em termos de moeda, surgiu o fenômeno do preço. Assim, o preço é a expressão objetiva e numérica, definida do valor dos bens, com todas suas implicações subjetivas, em dado lugar, tempo e outras circunstâncias.

De acordo com Dolan (1998), o preço é “um sacrifício econômico que o consumidor faz para adquirir um produto ou serviço”. O preço é um fator crítico de sucesso para toda e qualquer empresa, independente do porte e da atividade econômica exercida. Muitas vezes o mesmo produto pode ter vários preços diferentes, dependendo da ocasião ou mesmo do lugar em que ele é negociado. Por exemplo, em um leilão beneficente um determinado produto pode alcançar um preço exorbitante enquanto que em uma indústria é possível comprar o mesmo produto a um preço bem mais baixo.

Conforme R. Santos (1995), os preços fixados visam a objetivos diferentes, envolvendo elevar o volume de vendas, conquistar mercado e ganhar concorrências. A decisão de preços está relacionada com a busca de um equilíbrio, atendendo as condições de concorrência de mercado e ainda sustentar as políticas da empresa, tais como: nível de investimento, de produção, de retorno do investimento, de cobertura dos seus custos, etc.

Pesquisas têm buscado a identificação de como as empresas estão precificando os seus produtos. Por exemplo, Fishman (2003) investigou como as empresas norte-americanas definem os preços e descobriu que a maioria das empresas o faz sem estudos prévios. Simplesmente somam os custos, imitam os concorrentes ou ainda estabelecem uma margem suportável pelo mercado.

### 2.5.1 Classificações do preço de venda

Alguns tipos de preços de venda encontrados na literatura pesquisada estão explanados a seguir e compreendem: a) preço final; b) preço ideal; c) preço de penetração; d) preço por desnatamento; e, e) precificação predatória.

a) para Kotler (1998), o preço final deve levar em consideração a diferenciação do produto em relação à concorrência, pois o consumidor aceita pagar mais por um produto diferenciado. O preço que o mercado está disposto a pagar não significa “o mais alto possível”, mas aquele que representa valor para o consumidor e seja competitivo;

b) o preço ideal deve ser formado de maneira a cobrir todos os custos, despesas e impostos, de forma que o residual, combinado com o giro de capital empregado, propicie o retorno esperado (BERNARDI, 1998);

c) o preço de penetração, segundo Hansen e Mowen (2001), é aquele de um produto novo, estabelecido em nível mais baixo para conquistar os consumidores. Pode até ser, inicialmente, mais baixo que o custo e, depois do produto estabelecido no mercado, voltar aos níveis normais, pois o preço de penetração cumpriu sua função de ganhar mercado;

d) de acordo com Hansen e Mowen (2001), o preço por desnatamento se caracteriza por um preço mais alto, quando há a introdução do produto novo no mercado, época em que a empresa retira a nata do mercado, ou seja, ganha o maior lucro no momento de lançamento do produto no mercado. Seria uma vantagem monopolística temporária;

e) a precificação predatória ocorre quando se estabelece um preço abaixo do custo com o propósito de prejudicar e eliminar os concorrentes, conforme Hansen e Mowen (2001).

Cada tipo de preço possui determinados objetivos e as empresas utilizam uma combinação de tipos diferentes de preços a fim de realizar suas metas de vendas, bem como outros objetivos necessários para se manter no mercado de forma competitiva. Tem-se então que cada tipo de preço é mais recomendado frente a uma estratégia específica. Portanto, a exemplo do comentado sobre os métodos de custeio, não há um tipo de preço que seja recomendado para aplicação de forma indiscriminada a todas as situações.

### 2.5.2 Formação do preço de venda

A formação do preço de venda, ou seja, atribuir preço aos bens e serviços oferecidos ao mercado, envolve, conforme Bernardi (1998), uma série de fatores. Além das considerações e objetivos mercadológicos, deve orientar-se economicamente e do ponto de vista interno por três caminhos, que são: a maximização dos lucros, o retorno do investimento e os preços baseados nos custos. Acrescenta-se à exposição do autor que também há o preço-meta, pois o preço baseado nos custos pode não ser aceito pelo mercado e, nesse contexto, se insere o preço de venda-alvo.

Formar preços com base no custo torna necessário ter-se um parâmetro inicial ou padrão de referência para análise comparativa com o preço praticado pelo mercado, afim de evitar que o preço calculado sobre os custos possa ser invalidado por tal mercado. Lunkes (2003) afirma que a formação do preço de venda através da apuração dos custos é a forma mais utilizada, pois o preço deve refletir o valor econômico que o cliente percebe nele, relativos a custo, escassez, investimento em propaganda, etc. Obviamente, se tal custo for excessivo a recusa pelo cliente será automática.

Conforme Assef (1999, p. 34), “a diretoria da empresa deve acompanhar os níveis de margem de seus principais produtos, fixando patamares de custos e investimentos em função de sua lucratividade”. O autor esclarece também que os preços de venda são formados pelo mercado e a possibilidade da empresa fixar os preços de acordo com a margem pretendida é irrisória.

É necessário que a empresa conheça bem as características do mercado em que atua para poder decidir, baseada nas informações das práticas das empresas concorrentes. Conforme Lunkes (2003), o método de formação de preço baseado nas decisões das empresas concorrentes pode ser classificado em:

- a) método de preços correntes: os preços dos produtos vendidos são similares ao dos concorrentes;
- b) método de imitação dos preços: os preços são fixados em função de uma empresa concorrente selecionada no mercado;
- c) método de preços agressivos: acontece quando uma empresa fixa seus preços com uma drástica redução; os valores fixados podem até ser abaixo do seu custo; e

- d) método de preços promocionais: quando uma empresa oferece certos produtos a preços reduzidos.

Segundo Lunkes (2003), o objetivo principal do preço de venda é garantir que cada produto, durante todo o seu ciclo de vida, contribua para efetivar a parcela de lucro que se espera dele e que foi planejado nos objetivos de lucros a longo prazo.

Faz-se necessário considerar alguns outros aspectos financeiros para vendas e preços, pois esses tornam-se essenciais para o equilíbrio financeiro da empresa, refere-se à administração dos recursos disponíveis na empresa:

- a) os juros, por exemplo, constituem-se num mecanismo de equilíbrio entre a oferta e a procura de recursos. Haverá um dispêndio pelo demandante no desembolso dos juros, maior ou menor, dependendo de vários fatores que influenciam a disponibilização de capital;
- b) o ciclo financeiro é o prazo decorrente entre o pagamento dos recursos adquiridos e o recebimento das vendas. Através do dimensionamento do ciclo financeiro a empresa organiza o seu fluxo de caixa que deve estar congruente com as decisões sobre promoções de vendas, a vista ou a prazo, conforme as necessidades de capital de giro.

Com relação ao preço a vista e a prazo, Bernardi (1998) expõe que é necessário considerar os prazos de pagamentos a fornecedores na formação destes. O preço a prazo pode ser descontado a valor presente, permitindo assim uma comparação com a aquisição de matérias-primas e outros materiais a vista, criando condições de avaliar se é viável ou não tal venda ou se é vantajoso oferecer desconto na venda a vista. Deve-se considerar os encargos

da compra a prazo e repassá-los a venda a prazo, pois a empresa não deve suportar sozinha tais custos.

O uso dos custos como base para formação de preços é uma prática comum no âmbito das organizações, mesmo que não seja para uma decisão final sobre o preço a ser adotado. Entretanto, é necessário embasar as decisões de precificação com sólidas informações para que haja um retorno adequado, resultante da venda dos produtos ou serviços. Segundo J. Santos (1995), o que varia é o tipo de custo a ser utilizado como base. O autor expõe que pode ser utilizado o custo apurado por um dos métodos de custeio adotado pela empresa, o custo de transformação, o custo marginal ou o custo padrão. A este entendimento de J. Santos considera-se necessário a inclusão do custo-meta.

Na formação do preço de venda através da utilização do custeio variável, é necessário avaliar se a margem de contribuição é suficiente para abranger os custos fixos e ainda gerar lucro. O preço calculado deve ser adequado à ocorrência de custos da empresa, seus objetivos de lucro e também tem que ser competitivo.

### 2.5.3 Formação do *mark-up*

Como uma forma rápida de se calcular o preço de venda a partir dos custos, o *mark-up*, ou taxa de marcação, é um método utilizado para cálculo do preço de venda. Este método é entendido como um índice multiplicador ou divisor aplicado sobre os custos de fabricação, utilizado independentemente do porte das empresas, conforme Padoveze (2000). A partir do custo, aplica-se um multiplicador de tal forma que os demais elementos formadores do preço sejam considerados no preço final. Conforme J. Santos (1995) a finalidade no *mark-up* é

cobrir os impostos e taxas sobre as vendas, as despesas fixas, os custos e também proporcionar lucro.

Sardinha (1995) afirma que a empresa pode definir *mark-ups* diferenciados de forma a incentivar a venda de determinadas mercadorias, produtos e serviços por diversas razões, tais como: perda de mercado, queda acentuada nas vendas, produtos e mercadorias de baixo giro, excesso de estoques, mudança no perfil das vendas, especialização, concorrência e alcance do ponto de equilíbrio.

Os componentes do *mark-up* são determinados através de relações percentuais médias sobre preços de vendas aplicados sobre o custo dos produtos. Alguns elementos são exemplificados no Quadro 8.

| Etapa I                           |                              | Percentuais    |
|-----------------------------------|------------------------------|----------------|
| <b>Despesas e Margem de lucro</b> | Despesas administrativas     | 8,0 %          |
|                                   | Despesas comerciais          | 2,5 %          |
|                                   | Outras despesas operacionais | 1,0 %          |
|                                   | Margem de Lucro desejada     | 20,0 %         |
| Etapa II                          |                              |                |
| <b>Impostos sobre venda</b>       | ICMS                         | 17,0 %         |
|                                   | PIS                          | 1,65 %         |
|                                   | COFINS                       | 7,6 %          |
| <b>Total</b>                      |                              | <b>57,75 %</b> |

#### **Quadro 8 – Elementos Componentes do *Mark-up***

Fonte: Adaptado de Padoveze (2004, p. 422).

A soma dos elementos demonstrados no Quadro 8 correspondem ao *mark-up*. O cálculo do *mark-up* pode ser genérico, igual para todos os produtos, por produto ou por linha de produtos. Abaixo segue um exemplo prático, hipotético, de formação de preço de venda, tendo como base o *mark-up* anteriormente apurado. Cabe salientar que cada empresa deve calcular o seu índice com os elementos que mais se adaptam a sua atividade.

$$\text{Mark-up divisor} = \frac{100\% - 57,75\%}{100\%} = 0,4225$$

$$\text{Mark-up multiplicador} = \frac{1}{0,4225} = 2,366864$$

Para um produto A com custo de R\$ 10,00

Utilizando o *Mark-up* divisor têm-se: R\$ 10,00 / 0,4225 = **23,67** e

Utilizando-se o *Mark-up* multiplicador têm-se: R\$ 10,00 x 2,366864 = **23,67**

A seguir a Demonstração de Resultados:

#### Demonstração do Resultado do Produto A

|  | R\$         | %      |
|--|-------------|--------|
| Venda Bruta                                      | 23,67       | 100,0  |
| (-) Impostos                                     | (6,21)      | (26,2) |
| (=) Venda Líquida                                | 17,46       | 73,8   |
| (-) CPV  | (10,00)     | (42,2) |
| (=) Lucro Bruto                                  | 7,46        | 31,5   |
| (-) Despesas Administrativas                     | (1,89)      | (8,0)  |
| (-) Despesas Comerciais                          | (0,59)      | (2,5)  |
| (-) Outras despesas operacionais                 | (0,24)      | (1,0)  |
| (=) <b>Resultado</b> ( Margem de Lucro Desejada) | <b>4,74</b> | 20,0   |

A vinculação do *mark-up* com a contabilidade gerencial é muito forte. Padoveze (2004) expõe que quando se utiliza o *mark-up* genérico se integra a formação do preço de venda com o gerenciamento contábil global e, em contrapartida, o *mark-up* por produto resulta numa integração da formação do preço de venda com o gerenciamento contábil específico do produto. Já o *mark-up* por divisões integra a formação dos preços de venda com o gerenciamento contábil setorial.

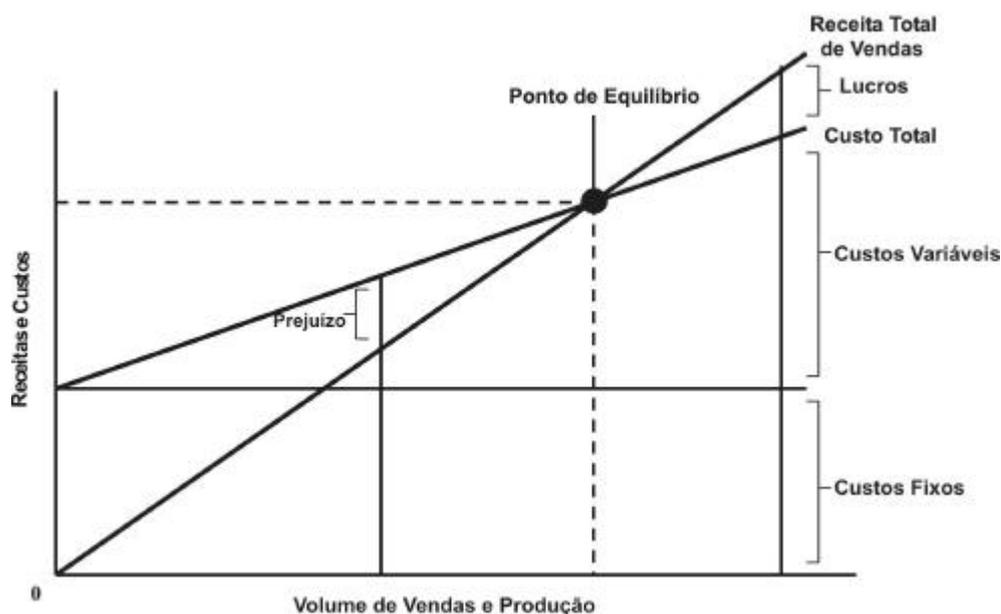
O *Mark-up* possui algumas limitações. Por exemplo: as porcentagens de despesas são válidas para uma estrutura pré-determinada; quanto maior a venda menor deve ser o percentual alocado. Pois, caso contrário, o preço ficará superavaliado. Variáveis importantes na tomada de decisão como demanda, oferta e limitações da capacidade instalada, não estão previstas no modelo de *mark-up*.

#### 2.5.4 Formação do ponto de equilíbrio e margem de contribuição

O ponto de equilíbrio identifica os níveis mínimos de receitas que são necessárias para cumprir os compromissos da empresa, ou seja, para garantir a cobertura dos custos e despesas fixas e variáveis.

Bernardi (1998) expõe que o ponto de equilíbrio se dá quando o lucro é igual a zero, ou seja, é o volume calculado em que as receitas totais de uma empresa igualam-se aos custos e despesas totais. A equação que representa o ponto de equilíbrio é assim descrita:

$$\text{Receita Total} = \text{Custos} + \text{Despesas Totais}$$



**Figura 16 – Demonstração Gráfica do Ponto de Equilíbrio**

Fonte: Adaptado de Atkinson *et al.* (2000, p. 195).

A Figura 16 demonstra a faixa em que a empresa tem prejuízo, o ponto em que o lucro é igual a zero, a faixa onde a empresa obtém lucros. A partir da determinação do ponto de equilíbrio, é possível identificar a contribuição das unidades vendidas ao resultado. Nota-se, portanto, que a formação do preço de venda impacta e é impactada, além da estrutura de custos, pelas metas de lucratividade estabelecidas pela empresa.

Para Lambden e Targett (1993), a análise do ponto de equilíbrio é um instrumento simples para medir se a empresa é saudável, se o negócio é lucrativo, não lucrativo ou se vai apenas sobreviver. Os autores sugerem seis fases para se chegar ao ponto de equilíbrio. São elas:

Fase 1) Qual é o preço unitário do produto? Identificar no nível de unidade, por produto, o preço utilizado.

Fase 2) Quais são os custos variáveis? Identificar quais custos variáveis se relacionam com o produto analisado.

Fase 3) Qual é a margem de contribuição? Identificar a margem de contribuição do produto analisado; Margem de Contribuição = preço de venda – custo variável.

Fase 4) Quais são os custos fixos? Identificar os custos fixos totais.

Fase 5) Qual é o ponto de equilíbrio? Identificar o ponto de equilíbrio, ou seja, onde as receitas são suficientes para cobrir os custos e as despesas totais.

Ponto de Equilíbrio em valor = Custos fixos \$ / % da margem de contribuição

Ponto de Equilíbrio em unidades = custos fixos \$ / \$ da margem de contribuição unitária

Fase 6) Qual é o lucro previsto? Identificar o lucro previsto.

Resultado Previsto = (Margem de Contribuição x vendas previstas) – Custos Fixos.

A partir da informação do resultado previsto é possível identificar se a empresa está em situação lucrativa ou na faixa de prejuízo.

Bernardi (1998) expõe que o ponto de equilíbrio é apresentado em três modalidades analisados conforme o interesse da empresa. São eles:

- a) Ponto de Equilíbrio Contábil: é obtido quando a soma das margens de contribuição totaliza o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas. Alcançar o ponto de equilíbrio contábil não é sinônimo de que tudo vai bem, pois não estão sendo considerados os juros sobre o capital próprio investido. Sendo assim, a empresa estará tendo um prejuízo correspondente a renúncia do ganho por não ter investido esse capital em outro investimento (custo de oportunidade).

#### Custos Fixos + Despesas Fixas

Margem de Contribuição % ou \$ Unitário

- b) Ponto de Equilíbrio Financeiro: é obtido quando a margem de contribuição for suficiente para cobrir o montante dos custos fixos e das despesas fixas, subtraídos dos custos e despesas, que não representem desembolso financeiro. O alcance do

PEF apesar de representar um equilíbrio financeiro, provoca à empresa, pelo menos, a perda da parcela consumida do seu ativo imobilizado (depreciação).

Custos Fixos + Despesas Fixas - Custos e Despesas Não Desembolsáveis

Margem de Contribuição % ou \$ Unitário

- c) Ponto de Equilíbrio Econômico: é obtido quando a soma das margens de contribuição for suficiente para cobrir o montante dos custos e das despesas fixas mais o lucro desejado. Da mesma forma que o PEC, por não considerar o custo de do capital investido, economicamente estará provocando uma perda.

Custos Fixos + Despesas Fixas + Lucro Desejado

Margem de Contribuição % ou \$ Unitário

O autor expõe, ainda, algumas decisões que afetam o ponto de equilíbrio, como:

- a) aumento dos preços, diminuição dos custos e despesas variáveis ou redução dos custos e despesas fixas, que impactam positivamente, pois é possível diminuir o volume para atingir o ponto de equilíbrio;
- b) redução de preços, aumento de custos e despesas variáveis ou aumento dos custos e despesas fixas, que impactam negativamente, pois geram uma necessidade de aumentar o volume para atingir o ponto de equilíbrio.

De acordo com Garrison e Noreen (2001), margem de contribuição é o valor remanescente da receita de vendas após a dedução de todos os custos e despesas variáveis. Bernardi (1998, p. 159) coloca a margem de contribuição como “a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda”, permitindo avaliar-se o quanto cada unidade vendida contribui para pagar os custos fixos e as despesas fixas.

Verifica-se, portanto, que para esses autores a margem de contribuição é muito útil para decisões sobre os preços de venda de produtos, pois com a preciosa informação do valor que cada unidade de produto contribui para cobrir os custos fixos, há a possibilidade de proceder descontos e promoções sobre determinado produto que esteja com a margem de contribuição mais elevada ou até mesmo decidir pela continuidade ou não da produção de determinado produto, dependendo da margem de contribuição gerada.

Conclui-se que a análise do ponto de equilíbrio é fundamental para o gestor no momento de aceitar uma venda a um preço mais baixo, pois será necessário conhecer até onde o preço de venda pode ser reduzido de forma a cobrir todos os custos e ainda gerar lucro. Nos dias atuais, em que a competitividade está acirrada, as empresas necessitam estar atentas a todas as informações disponíveis para que não haja risco de efetuar vendas com prejuízo continuamente ou deixar de aproveitar oportunidades de maximizar o lucro.

## **2.6 Modelo de Decisão de Preço de Venda**

Para uma adequada compreensão da natureza do modelo de decisão de preço de venda é importante esclarecer o significado do termo envolvido. Segundo R. Santos (1995), os modelos são utilizados no estudo e na compreensão de vários fenômenos<sup>3</sup> da realidade, permitindo o entendimento das características básicas de objetos reais através de uma representação simplificada da realidade.

---

<sup>3</sup> Dentre eles, os expressivos aumentos dos gastos com pesquisa e desenvolvimento e *marketing*, além da redução do ciclo de vida dos produtos.

Os modelos de decisão podem ser usados pelos decisores na formulação, avaliação, análise e escolha de alternativas de ação e suas conseqüências, permitindo a simulação dos resultados possíveis de serem obtidos em determinada ação, antes da decisão ser tomada.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), o modelo de decisão auxilia os gestores a lidarem com a incerteza, e envolve cinco etapas que são: critérios de escolha, conjunto de alternativas de ação, conjunto de eventos principais, conjunto das probabilidades e conjunto dos possíveis resultados. Diferentes tipos de modelos de decisão poderão compor o banco de dados do decisor, conforme a situação que se apresenta, sabendo-se que determinado modelo pode ser mais apropriado que outro.

R. Santos (1995) expõe que um modelo de decisão de preço de venda tem por objetivo auxiliar o decisor a encontrar a melhor alternativa de preço, dada determinada situação decisória. A decisão de preço, conforme Bernardi (1998), deve seguir os seguintes passos:

- a) pelo relatório fornecido pelo sistema de informações da empresa, deve-se observar os custos indiretos fixos, a folha de pagamento (mão-de-obra direta e indireta), as despesas fixas de vendas e de administração e os custos diretos; avaliar a estimativa de, na vigência da lista de preços, a ocorrência de aumentos salariais programados e aumentos das despesas e de outros custos e avaliar a possibilidade de compensar os aumentos de custos e despesas com aumento de produtividade e, ainda, uma possível redução em outros custos;
- b) cotar com fornecedores os preços e condições atuais de pagamento para todos os materiais, matérias-primas e outros relacionados com perspectivas de fornecimento;

- c) apurar um novo custo recalculando a estrutura dos custos para formar a base de cálculo do preço de venda;
- d) avaliar as necessidades de compras e os níveis de estoques, a sincronia das compras e vendas, as condições de mercado, a estatística de vendas, o ponto de equilíbrio e o custo financeiro;
- e) inverter o roteiro, partindo do preço possível de mercado, refazer todos os passos para chegar a um preço de custo e de venda competitivo.

O modelo de decisão de preço de venda facilita as decisões, de forma a permitir que os gestores possam padronizar as suas decisões, embasados nas premissas orientadoras do modelo previsto, para cada evento.

A seguir, são explanados três modelos de decisões de preços de venda: 1) o modelo de decisão orientado pela teoria econômica, 2) orientado pelos custos e 3) orientado pelo mercado.

#### 2.6.1 Decisões de preço de venda orientadas pela teoria econômica

Segundo R. Santos (1995), as contribuições do modelo sob a perspectiva da teoria econômica são de que apresenta coerência lógica e conceitual na busca da maximização do resultado de uma empresa e, também, contribui conceitualmente para um entendimento global dos principais e complexos aspectos da decisão de preço.

O modelo de decisão de preço de venda orientado pela teoria econômica tem como base os conceitos da lei da procura, da elasticidade-preço da demanda, da lei da oferta, do equilíbrio e interação da oferta e procura, das estruturas de mercado, da teoria da produção e custos de produção, conforme R. Santos (1995). Sendo assim, a formação do preço de venda com base na teoria econômica é congruente com as informações advindas dessas variáveis. A seguir serão comentadas sinteticamente essas variáveis encontradas na literatura.

A lei da procura, de acordo com Levenson e Solon (1973), explica que a procura representa a disposição de uma pessoa em consumir bens e serviços em determinado período de tempo, ou seja, uma aspiração de aquisição e não a compra efetiva.

Deve-se ter muito equilíbrio na formação do preço de venda, pois há uma sensibilidade, por parte do consumidor, em aceitar ou não o preço fixado. Essa sensibilidade notada nas vendas é chamada, segundo Garrison e Noreen (2001), elasticidade-preço da demanda, que mede o grau em que o volume de vendas de um produto é afetado pela variação de preço. O preço afeta a quantidade vendida e a quantidade vendida também afeta o preço. Segundo Hansen e Mowen (2001), no sentido geral, a demanda elástica significa que um aumento no preço diminuirá a quantidade demandada.

Na demanda inelástica o aumento do preço não afeta muito as vendas, pois os consumidores não são muito sensíveis ao preço. Sendo assim, permite aos gestores fixarem margens mais altas. Como exemplo, cita-se o comércio de jóias raras. Por outro lado, quando a demanda torna-se elástica é necessário trabalhar com margens mais baixas, pois os consumidores são sensíveis aos preços, preferindo preços mais baixos. Como exemplo, cita-se

o comércio de combustíveis. Obviamente a essencialidade do produto também deve ser analisada, tendo em vista os impactos provocados pelo grau de necessidade do produto.

A lei da oferta, conforme Levenson e Solon (1973), indica que a oferta de um produto traduz as quantidades alternativas por período em que o ofertante estaria interessado em colocá-las no mercado, ou seja, a quantidade de um produto que as entidades produtoras ou vendedoras estão dispostas e aptas a produzir e vender em um determinado período de tempo.

O equilíbrio e interação entre a oferta e a procura, conforme R. Santos (1995), pressupõe que haverá uma tendência de estabelecer um preço e uma quantidade de equilíbrio que satisfaça tanto as entidades consumidoras, quanto as vendedoras.

As estruturas de mercado são modelos que captam aspectos de organização dos mercados. Cada estrutura de mercado terá destacado aspectos essenciais da interação entre oferta e demanda. Segundo Spínola e Troster (1998), as mesmas abrangem:

a) o monopólio: somente uma empresa domina o mercado, oferecendo bens que não têm substitutos satisfatórios. Esse único vendedor possui um produto único e isso, na determinação do preço de venda, significa que o vendedor tem condições de colocar o preço de venda mais conveniente para a empresa. A formação do preço em mercado de monopólio é sempre artificial (decorre da vontade do monopolista) e pode se afastar sensivelmente do preço de custo.

b) a concorrência perfeita: há um grande número de compradores e vendedores, mas nenhum é grande o suficiente para influenciar o preço de mercado. Além disso, os produtos

são homogêneos, existe transparência no mercado e a entrada e saída de firmas no mercado é livre, não havendo barreiras impeditivas.

De acordo com Dorfman (1977, p. 201) na concorrência perfeita as empresas são obrigadas a vender pelo preço de mercado e a extrair dele os lucros que lhe forem possíveis, reduzindo ao máximo os seus custos de produção de forma a atingir o custo-meta. Quando da concorrência perfeita, há uma tendência de que o preço se autodetermine, ou seja, no conjunto das transações efetuadas pelo mercado o preço se ajusta automaticamente.

c) o oligopólio: caracterizado pela existência não apenas de uma, mas de um reduzido número de empresas ofertantes líderes com suas marcas; há dificuldade da entrada de pequenas empresas no mercado. Nesse tipo de mercado as empresas reagem às mudanças de preços umas das outras.

d) o monopsônio: caracterizado pela existência de muitos vendedores e de um único comprador. Sendo assim, o preço tende a ser escolhido pelo comprador, pois a oferta é maior que a demanda. Há aqui uma inversão das características do monopólio.

e) o oligopsônio: existem poucos compradores que dominam o mercado frente a muitos vendedores. Nesta estrutura de mercado, o preço se torna mais equilibrado, pois não existe um único comprador e sim poucos compradores, entretanto, a oferta se mantém maior que a demanda, tornando o preço suscetível a negociações. É uma contraposição à situação apresentada pelo oligopólio.

f) o monopólio bilateral: onde defrontam-se um monopolista e um monopsonista, prevalecendo a negociação de preços, pois cada um quer condições diferentes para a mesma negociação.

O modelo de decisão de preço de venda orientado pela teoria econômica pressupõe, conforme R. Santos (1995), que a escolha do nível de preço deve seguir a premissa básica de que a empresa objetiva maximizar seu lucro e que sua escala de produção e o preço do produto são atingidos no ponto em que a receita marginal é superior ao custo marginal. Acrescenta o autor, que a maximização do lucro ocorre quando a receita extra recebida por unidade de produto vendido é maior que o custo extra de se produzir uma unidade adicional.

As limitações do modelo teórico de preço de venda orientado pela teoria econômica parte do estudo de suas restrições e da condição *Ceteris Paribus*<sup>4</sup> que limitam a sua aplicabilidade em situações reais. R. Santos (1995) expõe que Kotler identificou cinco restrições que limitam sua aplicação aos problemas de fixação de preços:

- a) o pressuposto básico de que o único objetivo principal da empresa, a curto prazo, é o de maximização de seu lucro;
- b) o modelo pressupõe que a única variável significativa a considerar na fixação de preço de um produto é a do cliente final, com relação à aceitação do mesmo ao preço estipulado;
- c) o preço pode ser estabelecido, pela condição *ceteris paribus*, independente dos níveis estabelecidos para as outras variáveis de marketing;
- d) as equações de demanda e de custo não podem ser estimadas com exatidão.

---

<sup>4</sup> Segundo Ferreira (1966, p. 219) *Ceteris Paribus* significa sem que haja modificações das outras características.

Nota-se, portanto, que o modelo da teoria econômica direciona os rumos da precificação. Entretanto, as variáveis pertinentes a custos, ao preço de mercado, entre outras, devem estar presente na decisão do preço referência de venda.

### 2.6.2 Decisões de preço de venda orientadas pelos custos

De acordo com R. Santos (1995), duas são as premissas orientadoras utilizadas por esse modelo: a primeira é supor que o mercado está disposto a aceitar os preços de venda determinados pela empresa, calculados com base em seus custos; a segunda, que o percentual aplicado de margem de lucro deve cobrir os custos, todas as despesas de vendas e administração, todos os impostos e proporcionar um lucro satisfatório para a adequada remuneração sobre o capital empregado.

Esse modelo é uma variação de dois modelos básicos: o primeiro conhecido como *mark-up* e o segundo como taxa de retorno-alvo. O *mark-up* pode ser aplicado com base no custo, e cada empresa vai determinar o seu percentual e tipo de *mark-up*, conforme visto anteriormente no tópico 2.5.3. Já a taxa de retorno-alvo objetiva fixar um preço de venda que proporcione, a um dado volume de vendas, uma taxa específica de retorno sobre o investimento realizado pela empresa (R. SANTOS, 1995).

As limitações do modelo de decisão de preço de venda orientado pelos custos, conforme Dean (*apud* R. SANTOS 1995), são principalmente que:

- a) ignoram a relação preço-demanda, ou seja, não levam em consideração que o nível de preço estabelecido leva a alterações na demanda do produto;

- b) não levam em consideração os preços da concorrência e as possíveis reações nos preços dos competidores;
- c) valorizam em excesso a exatidão dos custos unitários nas empresas que têm diversos produtos, em que os custos indiretos e fixos são rateados aos produtos arbitrariamente;
- d) utilizam valorizações de custos inadequadas, como custos históricos ou correntes, que não são relevantes para a decisão de preços;
- e) envolvem, em certo grau, um raciocínio circular porque nestes modelos o preço de venda depende do custo unitário, que depende do custo total e da quantidade a ser vendida e que depende do preço de venda de acordo com a lei da procura;
- f) no método de taxa retorno-alvo é necessária a identificação dos investimentos realizados em cada produto para que não haja distorções no real capital empregado na fabricação ou comercialização do mesmo;
- g) esse modelo ignora o estágio em que se encontra o produto no seu ciclo de vida e ignora a atuação das outras variáveis mercadológicas controláveis pela empresa, como: os atributos do produto, a propaganda, os canais de distribuição, etc.

Conforme R. Santos (1995), esse modelo é utilizado em diversos setores de atividades. Os custos podem não ser o principal fator determinante do preço, mas é um grande limitador, pois as empresas não sobreviverão vendendo abaixo do custo a longo prazo e de forma contínua. Através da taxa de retorno-alvo é possível relacionar a decisão de preço com os objetivos gerais planejados pela direção da empresa.

Também procura relacionar as necessidades financeiras e remuneração do capital empregado na empresa com a decisão de preço; quando todas as empresas balizam seus preços pelo mesmo método a concorrência de preço tende a ser minimizada e, por último, o uso adequado dos conceitos de custos fixos e variáveis permite que a empresa possa estimar as conseqüências sobre o lucro de vários preços alternativos de acordo com sua curva de demanda.

Bernardi (1998) expõe que o preço baseado no custo ainda é um dos métodos mais utilizados, devido a relativa praticidade e simplicidade. Entretanto, observa outros aspectos, tais como:

- a) preço e sobrevivência: os preços devem ser estabelecidos de forma a assegurar o lucro e o retorno;
- b) competitividade: o conhecimento dos próprios custos e despesas auxilia o entendimento dos custos da concorrência e da estratégia competitiva, onde preço de mercado menos o custo adequado é igual ao lucro;
- c) rotinização das decisões: depois de definidos os pressupostos e os parâmetros básicos essenciais que embasam o método, a tarefa pode tornar-se sistematizada;
- d) estrutura do preço: de maneira simplista, a formulação do preço resulta da aplicação de um *mark-up*, divisor ou multiplicador, sobre o preço de custo.

De acordo com Monden (1999), esse modelo de decisão do preço de venda é mais efetivo quando o mercado é vendedor/ofertante e quando o seu produto é notadamente superior aos demais produtos similares, pois neste caso não haverá problemas com as empresas rivais. Permite-se discordar do autor, embasado em R. Santos (1995) e Bernardi

(1998), os quais afirmam que esse é um dos modelos mais utilizados, independente da diferenciação do produto.

Para Martins (2003) o modelo de decisão orientado pelo custo revela o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção da receita, bastando adicionar o lucro desejado para formação do preço de venda. O autor acrescenta que esta forma de preço poderia ser usada numa economia de decisão totalmente centralizada ou em situação de monopólio ou oligopólio. Dificilmente consegue-se ter sucesso numa economia de mercado, mesmo que parcialmente controlada pelo governo. O mercado é o grande responsável pela fixação dos preços e não os custos de obtenção dos produtos.

Apesar das inconsistências em relação à busca da competitividade em um mercado concorrido, a análise da literatura demonstrou que, tanto na teoria quanto na prática, esse é o modelo de decisão de preços mais utilizado, independentemente do tipo de produto ou serviço. A simplicidade de aplicação e a aparente segurança quanto à recuperação de todos os custos envolvidos, também são aspectos que caracterizam o modelo.

### 2.6.3 Decisões de preço de venda orientadas pelo mercado

De acordo com R. Santos (1995) o modelo de decisão de preço de venda que se orienta pela demanda e pela concorrência leva em consideração os fundamentos de marketing, sociologia e psicologia, como principais fatores para formação do preço. Tais fundamentos são necessários ao entendimento das características do consumidor, da intensidade da demanda e das reações do mercado, temas que não são objeto de pesquisa neste trabalho. Portanto, esse modelo desconsidera os custos como variável relevante na decisão.

Alguns conceitos utilizados por este modelo, conforme R. Santos (1995), são: concepção de valor de produto, ciclo de vida do produto, comportamento do consumidor, análise da concorrência, mensuração e previsão da demanda, segmentação de mercado e estratégias de preço.

- a) a concepção de valor de produto: caracteriza-se por empresas que criam um valor reconhecido pelos seus clientes através de uma série de atributos como, por exemplo, qualidade do produto e prazo de entrega;
- b) o ciclo de vida do produto: envolve o produto desde o estágio de introdução, passando pelo crescimento, maturidade e declínio de suas vendas no mercado, conforme comentado anteriormente no tópico 2.4.1;
- c) quanto ao comportamento do consumidor: existem modelos de comportamento que explicam o processo de tomada de decisão do comprador e as diferentes características e necessidades de consumo;
- d) a análise da concorrência: envolve a dificuldade enfrentada para se obter uma série de dados que, na maioria das vezes, não está disponível de forma objetiva, levando as empresas a coletarem informações dos concorrentes através de dados secundários, informalmente;
- e) a mensuração e previsão da demanda: abarcam o conhecimento sobre a dimensão do tamanho atual e futuro de mercado, objetivo dos gestores;
- f) a segmentação de mercado: parte do pressuposto de que os consumidores não são todos iguais e têm necessidades, exigências e desejos diferentes, os quais procuram satisfazer com a aquisição de determinados produtos.

- g) estratégias de preços: de acordo com R. Santos (1995, p. 263), “são declarações abrangentes que indicam como os preços serão utilizados para o atingimento dos objetivos da empresa”, por exemplo, a realização do lucro planejado.

As limitações dos modelos de decisão de preço de venda orientados pelo mercado, segundo R. Santos (1995), são:

- 1) não levam em consideração a necessidade de retorno sobre o investimento e nem o custo de oportunidade sobre o capital investido;
- 2) não consideram a estrutura de custos e despesas da empresa no processo de formação e administração de preço;
- 3) não levam em consideração o impacto das variáveis de decisão de marketing controladas pela empresa;
- 4) não podem garantir a continuidade da empresa pelo fato de não observarem os custos e despesas como fatores limitantes do preço de venda.

Nesse contexto, pode-se discordar de R. Santos (1995) quanto às limitações identificadas pelo mesmo no modelo de decisão de preço de venda orientado pelo mercado, pois, contrapondo a essas limitações está o preço de venda-meta que é oriundo da imposição do mercado e que irá direcionar ações para permitir o atendimento da cobertura dos custos, despesas e ao retorno-alvo.

As contribuições advindas desse modelo, segundo R. Santos (1995), são:

- a) os valores dados pelo mercado são fatores limitantes dos preços de venda;
- b) reconhecem a necessidade da empresa se relacionar estrategicamente com seus clientes e competidores diretos;

- c) alertam para o valor percebido e atribuído ao produto e o relacionamento preço/qualidade;
- d) buscam uma clara distinção e caracterização do mercado-alvo da empresa; e
- e) por último, ressaltam a importância de uma gestão de preços executada em conjunto com uma gestão de marketing proativa, que leva em consideração todas as variáveis de decisão de marketing numa decisão de preço de venda.

Monden (1999) menciona que o modelo de decisão de preço de venda orientado pelo mercado é mais efetivo, onde os produtos da empresa concorrente e os da própria empresa não sejam similares e possuam ciclo de vida curto, pois em um ambiente altamente competitivo, o preço de venda depende do nível funcional atingido pelas várias funções do produto. Nesse contexto, o produto necessita ser diferenciado para que não seja parametrizado pelo valor definido pela concorrência.

O modelo de decisão de preço orientado pelo mercado é estruturado para viabilizar a eficiência em custos, o lucro e o retorno. Uma de suas principais aplicações é no atendimento de produtos que estejam entrando no mercado; porém, depois que os mesmos estão sendo vendidos é necessário acompanhar as tendências para que esse possa ter um ciclo de vida duradouro. A diferenciação e concepção de novos produtos ou outras estratégias de competitividade, possibilitam que o produto liberte-se parcial ou totalmente do preço genérico de mercado, obtendo um preço diferenciado.

## **2.7 Aplicação do Custo de Oportunidade às Decisões de Preço de Venda**

O custo de oportunidade tratado no custeio pleno, tópico 2.2.2, agora será examinado sob a ótica do preço de venda. Nas decisões gerenciais relacionadas à formação do preço de venda, diversos são os fatores que devem ser considerados. Entre estes, quando se compõe o preço que servirá de base para a decisão sobre produzir e vender um determinado bem, está o custo de oportunidade, ou seja, um conceito de custo derivado da economia, que representa o resultado econômico que seria obtido com os fatores de produção de determinado produto, se tivessem sido aplicados na produção de um outro bem, ao invés daquele sobre o qual recaiu a decisão de escolha.

A aplicação dos recursos a serem utilizados na produção de um bem envolve o sacrifício de alternativas de uso daqueles mesmos recursos na produção de outros bens, isto é, o abandono de outros resultados econômicos que poderiam ser obtidos com o uso dos mesmos recursos. Essa é a essência do conceito de custo de oportunidade (NASCIMENTO, 1998). Contudo, embora esse seja um conceito que deva ser levado em consideração, é difícil prescrever a forma de mensurarem os seus efeitos, visto que a escolha de qual produto produzir pode envolver variáveis cuja quantificação seja complexa, pois nem sempre nas decisões sobre o que produzir ou vender são considerados apenas resultados econômicos de curto prazo.

A escolha por uma alternativa pode conter componentes estratégicos que visem o resultado global da empresa e não apenas o de um produto. Pode também contemplar objetivos econômicos tanto de curto quanto de médio prazo. Assim, a comparação de resultados de duas alternativas de decisão pode, então, ser difícil e subjetiva.

Talvez essa dificuldade de considerar o conceito de custo de oportunidade na sua essência seja a razão pela qual, na decisão de preços, em algumas situações, seja considerado, no seu lugar, o custo do capital consumido na produção de respectivo bem, na forma de juros. Este não é o custo de oportunidade preconizado pela economia, mas é o jeito de se minimizar os efeitos da não consideração desse elemento no custo do produto em sua forma plena, como observado por Nascimento (1998).

De qualquer forma, o conceito abrange as decisões que envolvem fatores que impactam na formação do preço de venda. Entre esses, Nascimento (1998, p. 13) destaca:

- a) decisões de investimento: o custo de oportunidade implícito no preço de venda pode permitir reservas para futuros investimentos, previstos no modelo de gestão da empresa;
- b) decisões de utilidade ou aluguel de espaço, decisões de comprar ou produzir: comparações obtidas através do conceito de custo de oportunidade contribuem na formação do preço de venda mais adequado;
- c) decisões de preços de vendas: o custo de oportunidade permite uma mensuração mais racional do consumo de recursos;
- d) decisões internas de preços de transferência: o custo de oportunidade contribui no cálculo dos preços internos de transferência de maneira mais coerente, os quais impactam no custo total e correspondente preço de venda.

## 2.8 Considerações sobre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda

A relação da gestão de custos com a gestão do preço de venda, na prática, é melhor visualizada no momento de gerir as informações que impactam o preço de venda, pois variáveis como fornecedores, que são diretamente atreladas a custos, estão relacionadas ao preço de venda. Segundo Horngren, Foster e Datar (2000), as principais influências sobre as decisões de preço são:

- a) os clientes, que devem ter as questões relativas a preços examinadas pela sua ótica, porém realizadas pelos gestores;
- b) os concorrentes, que influenciam a formação de preços através das suas reações; e
- c) os custos, que devem estar contidos no preço de venda.

Na atualidade, a literatura demonstra que há uma crescente necessidade de utilização do custo-meta para adequar-se ao preço de mercado, ou seja, partindo do preço que o consumidor está disposto a pagar pelo produto ou serviço, projeta-se o custo que deverá ocorrer com a produção efetiva do mesmo.

Cogan (1999) pressupõe uma quebra de paradigma quanto aos custos como fator condicionante para a fixação do preço de venda, pois os custos eram direcionados pela engenharia e, atualmente, são direcionados pelo mercado.

Na gestão de custos deve haver uma busca constante pela otimização dos recursos, das mais variadas formas, mencionadas na literatura pesquisada para elaboração desse trabalho. A busca vai desde a gestão do processo produtivo, passando pela gestão financeira, comercial,

entre outras, envolvendo a empresa como um todo, na tentativa de manter a continuidade dos negócios, de forma competitiva e com perspectivas de crescimento.

Na gestão do preço de venda muitos são os fatores que se tornam relevantes na decisão do gestor. A análise da literatura demonstrou que o preço de venda é demasiadamente importante para a empresa e a decisão deve ser embasada em informações gerenciais internas e externas à empresa, de forma a permitir que os custos, as despesas e o retorno do investimento desejado estejam incluídas no preço de venda.

A necessidade de análise das relações de ambas as gestões, de custos e do preço de venda, é evidenciada, quando surgem dificuldades na prática empresarial, tais como: dificuldade de impor o preço de venda ao mercado; falta de capital de giro para suprir as necessidades de caixa e mercados caracterizados por concorrência imperfeita. O custo-meta explica parte dessas relações, pois pertence à gestão de custos e direciona ações que objetivam conquistar determinado mercado com estratégias que incluem a gestão do preço de venda.

Sendo assim, a gestão de custos e a gestão de preço de venda não podem ser efetuadas isoladamente e sim sistemicamente, pois as relações existentes entre ambas envolvem muitos fatores, alguns deles tratados neste estudo. Percebe-se que a utilização isolada de informações sobre os custos de nada ou pouco adiantam, pois os impactos relacionados ao preço de venda são recíprocos. A interdisciplinaridade da gestão abarca uma gama de informações e é necessário que os gestores se mantenham informados desse grande conjunto de fatores para que possam gerir racionalmente suas atividades empresariais.

### 3 MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisa científica é definida por Gil (2002) como um conjunto de procedimentos racionais e sistemáticos, que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Na Grécia antiga, *methodos* significava caminho para se chegar a um fim e é ele que vai permitir que a pesquisa seja realizada de forma estruturada e organizada. O método científico de pesquisa é igualmente classificado em: indutivo, dedutivo, dialético, hipotético-dedutivo, histórico, comparativo, estatístico e monográfico.

Nesta pesquisa foi empregado o método indutivo de pesquisa, planejado de acordo com a natureza do problema a ser investigado. Lakatos e Marconi (2001) enfatizam que o método indutivo caracteriza-se pela conexão ascendente entre a teoria e a ocorrência dos fenômenos, ou seja, parte das constatações empíricas para redundar na elaboração de uma teoria ou para referendá-la. Este estudo, dado o seu escopo, enquadra-se na segunda opção.

Abdel-khalik e Ajinkya (1979), enfatizam que as teorias que se originam de um conjunto específico de observações são chamadas indutivas. As teorias indutivas que se derivam de observações empíricas efetivas são descritivas, pois descrevem como acontecem os fenômenos na realidade. Os autores acrescentam que a maioria das teorias descritivas são indutivas.

Corroborando com Abdel-khalik e Ajinkya, Gil (1999) menciona que, de acordo com o raciocínio indutivo, a generalização não deve ser buscada aprioristicamente através da teoria, mas constatada a partir da observação de casos concretos suficientemente confirmadores dessa realidade. Constitui o método proposto pelos empiristas em que o conhecimento é decorrente da teoria que o fundamenta exclusivamente da experiência. Portanto, sem levar em consideração princípios teóricos preestabelecidos.

Assim, embasado nas premissas dos autores citados, esta pesquisa se define como indutiva, por buscar comprovar, a partir da verificação possível e dentro das limitações da profundidade que a pesquisa evidencia, a adoção ou não, por parte das empresas, das práticas recomendadas como essenciais pela literatura, no contexto da gestão de custos e preços.

### **3.1 Classificação da Pesquisa**

A classificação da pesquisa é realizada em função dos objetivos, dos métodos de procedimento de coleta, de análise dos dados e da forma de abordagem do problema.

Quanto aos seus objetivos, classifica-se em exploratória e descritiva. A pesquisa exploratória é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado no setor, tendo como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema. O conhecimento que aqui se pretende ampliar é quanto ao uso efetivo de práticas de formação de preço de venda e de gestão de custos, de forma integrada, pelas empresas pesquisadas.

Gil (2002, p. 41) coloca que normalmente a pesquisa exploratória envolve: 1) levantamento bibliográfico acerca do temas tratados, buscando abarcar as diversas variáveis

que envolvem o problema, explicando o mesmo com base em referências teóricas já publicadas; 2) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e 3) análise de exemplos que possam contribuir para a compreensão do problema e dos prováveis resultados. O objetivo principal da pesquisa exploratória, segundo o autor, é o “aprimoramento de idéias e/ou a descoberta de intuições”.

Já a pesquisa descritiva, segundo Gil (2002), expõe as características de determinadas populações e determinados fenômenos, estabelecendo relações entre as variáveis. Uma das características mais significativas da pesquisa descritiva é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário, que conduz a resultados de natureza quantitativa. Sendo assim, esta pesquisa busca explorar a prática adotada pelas empresas, descrevendo como a realidade se apresenta, com intuito de contribuir para acumulação de conhecimentos acerca do tema.

Quanto aos métodos de procedimento, ou seja, quanto as técnicas a serem adotadas na coleta de dados, esta pesquisa classifica-se como pesquisa de campo. A pesquisa de campo consiste na coleta direta de informação no local onde acontecem os fenômenos. Nesse tipo de pesquisa os dados são coletados *in loco*.

Gil (2002) expõe algumas características da pesquisa de campo:

- 1) procura o aprofundamento das questões propostas;
- 2) focaliza uma comunidade que não é, necessariamente, geográfica;
- 3) é realizada por meio de observação direta ou através de entrevistas, captando as explicações e interpretações do que ocorre no grupo;

- 4) é desenvolvida no local objeto de pesquisa e dessa maneira os resultados costumam ser mais fidedignos;
- 5) o pesquisador realiza a maior parte do trabalho pessoalmente (no caso entrevistas), tornando maior a probabilidade de os sujeitos oferecerem respostas mais confiáveis.

Através da pesquisa de campo pode ser conhecida a prática adotada na gestão dos custos e gestão do preço de venda, observando a interação entre essas práticas, comprovando se as empresas estão utilizando as informações de preços para melhorar a eficiência em termos de custos, de forma a viabilizar o preço de venda.

Quanto à forma de abordagem do problema esta pesquisa classifica-se como quantitativa. A pesquisa quantitativa permite identificar o perfil de um grupo de pessoas em determinada população. Beuren (2003) afirma que a abordagem quantitativa é frequentemente aplicada nos estudos descritivos. As perguntas se direcionam a respostas qualitativas, entretanto, buscou-se captar o perfil do grupo de empresas, quanto a adoção ou não das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, de maneira quantitativa.

### **3.2 Universo e Amostra**

O universo ou população, conforme Lakatos e Marconi (2001, p. 108), “é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”. Já a delimitação do universo, consiste em explicar quais fenômenos serão pesquisados. O

universo desta pesquisa é composto pelas indústrias de transformação conserveiras de médio e grande porte localizadas no Estado do Rio Grande do Sul.

Quanto ao segmento de indústrias conserveiras e sua história no estado do Rio Grande do Sul, Tavares (2000), em sua dissertação de mestrado, fez amplo relato a respeito, salientando que com o declínio das charqueadas<sup>5</sup> no início do século passado, boa parte do capital foi transferido para as fábricas artesanais de doces, passas e conservas de frutas, legumes, carnes e peixes que se transformaram nas atuais indústrias de conservas. Posteriormente, o capital foi, em grande parte, transferido para cultura e beneficiamento do arroz.

A autora expõe que as primeiras compotas de pêsego foram fabricadas em 1878 e em seguida começaram a ser beneficiados também pepinos e aspargos. Incentivados com o sucesso da indústria conserveira nos Estados Unidos, empresários resolveram desenvolver a atividade no estado do Rio Grande do Sul, particularmente na cidade de Pelotas, que possuía clima e solo favoráveis ao fornecimento de matéria-prima.

Quanto ao porte das empresas é necessário explicitar que há diversas classificações. Para este estudo, considerou-se a classificação do SEBRAE e da Lei Federal nº 10.165/2000. O SEBRAE classifica como de médio porte, as indústrias que possuem de 100 a 499 empregados e como de grande porte as indústrias que possuem acima de 499 empregados. Já a Lei nº 10.165/2000, em seu artigo 17º, classifica as empresas de médio porte como aquelas que possuem faturamento anual de R\$ 1,2 milhões a R\$ 12 milhões e as empresas de grande porte as que possuem faturamento anual acima de R\$ 12 milhões. Para esse estudo utilizou-se

---

<sup>5</sup> Estabelecimento onde é produzido o charque, também conhecido por carne de sol, um tipo de carne salgada, típica do Rio Grande do Sul.

conjuntamente a classificação do SEBRAE e a da Lei Federal nº 10.165/2000, pois não havia meios disponíveis de evidenciar o faturamento das empresas, antes da realização da pesquisa.

Segundo estatísticas do IBGE o estado do Rio Grande do Sul é um dos seis estados brasileiros que tem como prioridade a produção de alimentos. A atividade de processamento, preservação e produção de conservas de frutas, legumes e outros vegetais, possuía no Brasil, no ano de 2001, um número de 50.092 pessoas ocupadas e o estado do Rio Grande do Sul contribuía com 5.653 pessoas dentro do montante nacional. Sendo assim, o estado contribuía nesse período com 11,29% dos empregos gerados no setor. Nesta mesma atividade, em 2001, conforme o IBGE, o faturamento do setor alimentício representou R\$ 1,5 bilhão em todo o país.

Conforme as informações do cadastro do Sindicato da Indústria de Doces e Conservas Alimentícias de Pelotas – SINDOCOPEL, na Região Sul do estado, composta pelas cidades de Arroio do Padre, Arroio Grande, Capão do Leão, Cerrito, Jaguarão, Morro Redondo, Pelotas, Piratini, São Lourenço do Sul e Turuçu do Sul, as indústrias maiores se concentram nas cidades de Pelotas e Morro Redondo, somando 15 indústrias, absorvendo mão-de-obra direta de aproximadamente 2.000 empregos fixos e 8.000 empregos temporários na safra. Os empregos indiretos, isto é, nos pomares produtores de matéria-prima, aproximam-se de 5.000. As indústrias da região produzem doces de frutas, conservas, polpas, sucos e frutas congeladas, gerando um faturamento global de aproximadamente de R\$ 250 milhões/ano.

As indústrias foram localizadas através da 6ª edição do cadastro industrial da FIERGS, órgão criado em 1937 com o objetivo de representar os industriais do estado. A 6ª edição foi realizada no ano de 2001, a mais atualizada no momento, pois a próxima atualização do

cadastro será realizada somente em março de 2005. A tabela, a seguir, apresenta as empresas de médio e grande porte relacionadas na atividade de produção de conservas que participaram da pesquisa, segundo o referido cadastro, de acordo com a classificação de porte do SEBRAE.

**Tabela 1 – Indústrias gaúchas da atividade de produção de conservas que compõem a amostra efetiva**

| <b>Razão Social</b>                     | <b>Município</b>     | <b>Nº Empregados</b> |
|---|----------------------|----------------------|
| Albino Neumann & Cia Ltda               | Morro Redondo        | 259                  |
| Conservas Oderich S/A                   | São Sebastião do Caí | 769                  |
| Conservas Ritter S/A Indl e Coml        | Cachoeirinha         | 150                  |
| Ind Conservas Alimentícias Leon Ltda    | Pelotas              | 150                  |
| Ind de Conservas Minuano S/A            | Morro Redondo        | 103                  |
| Ind de Conservas Schramm Ltda           | Pelotas              | 117                  |
| Oderich Irmãos Ind. Alimentos Ltda      | Pelotas              | 340                  |
| Schiller Ind Com Alimentos Ltda         | Pelotas              | 400                  |
| Vega Indl. e Mercantil Prod. Alim. Ltda | Pelotas              | 400                  |

Fonte: Cadastro da FIERGS (2001).

Na Tabela 1 está identificada a amostra desta pesquisa, ou seja, as 9 empresas industriais de médio e grande porte na atividade de produção de conservas, cadastradas na FIERGS, localizadas no Estado do Rio Grande do Sul. Do total de dezenove empresas cadastradas no estado, oito foram excluídas por estarem enquadradas como micro e pequenas empresas, uma de médio porte não participou e uma de grande porte encerrou suas atividades a mais de dois anos.

As empresas classificadas como micro e pequenas foram excluídas da pesquisa por não possuírem a estrutura básica necessária ao atendimento dos questionamentos realizados. As mesmas possuem a contabilidade terceirizada, não possuem contabilidade de custos,

empregam menos de 20 funcionários e algumas possuem produção artesanal. Portanto, não dispõem de informações adequadas para atender os objetivos desta pesquisa.

O entrevistado foi o responsável ou o profissional diretamente envolvido na gestão de custos e na gestão do preço de venda das empresas. Sendo assim, o informante foi o contador de custos, o contador geral, o gerente de custos, o *controller* ou outro profissional relacionado ao objeto da pesquisa.

### 3.3 Coleta de Dados

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 32), a coleta de dados é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas”, com a finalidade de se efetuar a coleta dos dados previstos. Identifica-se a seguir a técnica que foi utilizada.

A técnica empregada nesta pesquisa foi a entrevista. Martins (2002, p. 50) coloca que “nos estudos exploratórios e estudos descritivos os instrumentos mais utilizados para coleta de dados são o questionário e a entrevista”. Utilizou-se na entrevista pessoal um roteiro com perguntas fechadas, abertas e semi-abertas que nortearam o rumo da pesquisa para coletar dados que permitissem agrupar os resultados para tratamento e análise dos *corpora*, permitindo evidenciar os aspectos revelados pela pesquisa de campo.

A entrevista, conforme Martins (2002, p. 52), “permite o relacionamento entre entrevistado e entrevistador. Não é uma simples conversa. Trata-se de um diálogo orientado que busca, através do interrogatório, informações e dados para a pesquisa”.

Segundo Marconi e Lakatos (2002, p. 92), a entrevista é “um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional”. É uma técnica utilizada na investigação social, para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social.

Nesta pesquisa a entrevista utilizada foi do tipo padronizada, ou seja, seguindo um roteiro pré-estabelecido. Uma das vantagens da entrevista é a flexibilidade na formulação das questões que permite maior sinceridade de expressão e registra as informações durante a sua realização. Em contrapartida, como desvantagens, enumeram-se: é mais dispendiosa, exige maior habilidade para aplicação e é de difícil comparação entre uma entrevista e outra.

Algumas das limitações da entrevista, segundo Marconi e Lakatos (2002), são: a disposição do entrevistado em dar as informações necessárias; possibilidade de o entrevistado ser influenciado, consciente ou inconscientemente pelo questionador; retenção de alguns dados importantes, receando que sua identidade seja revelada; além do reduzido número de participantes.

As entrevistas foram precedidas por vários contatos telefônicos com os gestores das empresas, com o objetivo de:

- identificar as condições da empresa em fazer parte do perfil desejado, segundo o porte selecionado;
- obter a aceitação do responsável pela empresa para a participação na pesquisa;
- identificar o informante mais adequado de acordo com a função realizada na empresa;

- agendar as entrevistas, que em alguns casos, foram desmarcadas por mais de duas vezes e remarçadas posteriormente;

No início de cada entrevista foi entregue ao entrevistado uma carta de apresentação (apêndice 1), de forma a esclarecer os objetivos da pesquisa e ressaltar a importância da sua contribuição através das informações prestadas na entrevista.

Os dados foram coletados pela própria pesquisadora, tendo-se esclarecido as questões não compreendidas. Foi feito um pré-teste do instrumento na primeira empresa do universo desta pesquisa, com o objetivo de identificar o nível de compreensão das perguntas e permitindo, com base nas dificuldades encontradas, ajustar melhor as questões de forma a viabilizar a correta realização das demais entrevistas.

### **3.4 Análise e Interpretação dos Dados**

Concluída a fase da coleta de dados, na seqüência procedeu-se à análise e interpretação dos resultados.

Conforme Marconi e Lakatos (2002), a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre o fenômeno estudado e outros fatores que lhes impactam. A interpretação dos resultados, ainda conforme Marconi e Lakatos (2002, p. 35), é a “atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-os a outros conhecimentos”.

Os resultados desta pesquisa foram tabulados e apresentados com a sua respectiva frequência relativa, transformando-se em informações que pudessem ser analisadas e

respondessem aos objetivos da pesquisa. Assim, o tratamento dos resultados foi por utilização de percentuais, de forma a agrupar os dados para evidenciar as práticas das empresas estudadas, e na seqüência os mesmos foram organizados e analisados qualitativamente. Esse procedimento é consistente com o entendimento de Gil (2002, p. 133), para o qual a análise dos dados é “uma seqüência de atividades que envolve a redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório”.

### **3.5 Limitações da Pesquisa**

A presente pesquisa limita-se quanto à extrapolação dos resultados, os quais são válidos somente para as indústrias produtoras de conservas gaúchas de médio e grande porte participantes do estudo. É relevante o baixo número de empresas que compõem o estudo, apesar de terem sido pesquisadas praticamente todas as empresas de médio e grande porte deste segmento no Estado. Apesar dessa limitação, é fundamental ressaltar a importância do estudo tanto para o contexto da região como para o segmento pesquisado.

Apesar dos cuidados com a seleção do perfil dos entrevistados, esta pesquisa está baseada unicamente nas informações prestadas pelos mesmos não se utilizando qualquer outro instrumento ou procedimento que possibilitasse verificar a exatidão das mesmas.

O fato de a maioria das empresas serem constituídas sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada e, portanto, estarem desobrigadas da publicação de demonstrações contábeis, impediu que algumas das informações recebidas (crescimento do faturamento, investimentos, evolução do lucro, etc) fossem confirmadas.

## 4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo contém os resultados da pesquisa de campo. Apresenta tabelas com os dados numéricos, acompanhados de comentários sobre o significado dos resultados. As nove empresas estão localizadas em quatro municípios gaúchos: Pelotas, Morro Redondo, Cachoeirinha e São Sebastião do Caí, todas com capital 100% nacional.

### 4.1 Análise das Características das Empresas

Na parte I da entrevista foram aplicadas as questões que objetivaram identificar o perfil da amostra, com vistas a identificar o porte das empresas pelos critérios de faturamento e número de funcionários, bem como o tempo de existência das mesmas.

**Questão 1:** Faturamento anual em milhares de R\$:

Objetivo: Identificar o porte das empresas segundo a Lei Federal 10.165/2000.

**Tabela 2 – Faturamento em 2003**

| <b>Faixas de faturamento anual em R\$</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|---|------------|------------|
| de 1,2 a 12 milhões - Médio Porte         | 3          | 33         |
| acima de 12 milhões - Grande Porte        | 6          | 67         |
| <b>Total</b>                              | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Das empresas pesquisadas, 33% são de médio porte e 67% são de grande porte, de acordo com a classificação dada pela Lei Federal 10.165/2000, que trata em seu artigo 17º, da classificação do porte das empresas pelo faturamento, considerando de médio porte as que possuem faturamento anual de R\$ 1,2 milhões a R\$ 12 milhões e de grande porte as que possuem faturamento anual acima de R\$ 12 milhões. Não foi possível calcular a média global, nem o mínimo e o máximo, pois não foi obtido o faturamento exato.

**Questão 2:** Percentual de distribuição do faturamento:

Objetivo: Definir qual o mercado abrangido pelas empresas.

**Tabela 3 – Distribuição do faturamento**

| <b>Distribuição do faturamento</b>        | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|---|------------|------------|
| 100% Mercado interno                      | 6          | 67         |
| 90% Mercado interno e 10% Mercado externo | 1          | 11         |
| 86% Mercado interno e 14% Mercado externo | 1          | 11         |
| 80% Mercado interno e 20% Mercado externo | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                              | <b>9</b>   | <b>100</b> |

De acordo com as entrevistas, 3 empresas ou 33% da amostra, faturam também para o mercado externo. Os países mais citados foram Uruguai e Argentina. A que fatura 14% para o mercado externo, distribui os seus produtos em 34 países. As outras 6 faturam somente para o mercado interno, atendendo vários estados brasileiros.

A maioria das empresas (67%), está estruturada para atender as características do mercado interno, visto que não exportam seus produtos. Dentre as empresas exportadoras, há uma preocupação mais acentuada com a qualidade e apresentação dos produtos em função do transporte.

Devido a forte concorrência, mencionada pelos entrevistados, há uma busca constante para manter a parcela de participação de cada empresa no mercado, buscando o atendimento às necessidades dos consumidores brasileiros e estrangeiros.

**Questão 3:** Número de funcionários no período de safra:

Objetivo: Definir o porte da empresa de acordo com a classificação pelo número de funcionários, conforme parâmetros do SEBRAE.

**Tabela 4 – Número de funcionários**

| <b>Número de funcionários</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-------------------------------|------------|------------|
| de 100 a 499 - Médio Porte    | 3          | 33         |
| acima de 500 - Grande Porte   | 6          | 67         |
| <b>Total</b>                  | <b>9</b>   | <b>100</b> |

O período de safra coincidiu com o período de realização da pesquisa. Portanto, o número de funcionários é atual. Pelo número de funcionários as empresas mantiveram a mesma classificação de porte encontrada com base no faturamento, de acordo com a Lei Federal 10.165/2000, conforme apresentado na Tabela 2.

O período de safra, de novembro a fevereiro, corresponde ao período de produção de uma fruta específica, o pêssego, o mais relevante para 80% das empresas. Apenas uma das empresas consegue manter os seus 800 funcionários o ano todo, não havendo, portanto, período específico de safra, pois o seu *mix* de produtos, composto por frutas, legumes, molhos, condimentos, temperos e patês é suficiente para mantê-la todos os meses em plena atividade.

O número de funcionários das empresas pesquisadas não inclui os funcionários dos pomares e de outras atividades desenvolvidas pelas mesmas. O número mínimo encontrado foi de 150 funcionários e o máximo foi de 900, sendo que as 9 empresas somadas possuem atualmente 4.620 funcionários na atividade industrial, resultando em uma média aritmética de 513,3 funcionários por empresa.

**Questão 4:** Data de fundação:

Objetivo: Identificar o tempo que as empresas estão em atividade.

**Tabela 5 – Tempo de atividade das empresas**

| <b>Tempo de atividade das empresas</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--|------------|------------|
| de 1 a 10 anos                         | 1          | 11         |
| de 11 a 20 anos                        | 1          | 11         |
| de 21 a 30 anos                        | 2          | 22         |
| de 31 a 40 anos                        | 3          | 34         |
| de 81 a 90 anos                        | 1          | 11         |
| de 91 a 100 anos                       | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                           | <b>9</b>   | <b>100</b> |

O tempo de atividade das empresas pesquisadas, demonstrado na Tabela 5, evidencia as mesmas estão há bastante tempo no mercado e que seus gestores possuem considerável experiência. A empresa que possui menos tempo, tem 7 anos e a que tem mais tempo, 96 anos, ambas de grande porte.

As empresas estudadas nesta pesquisa são remanescentes das muitas mudanças ocorridas na legislação brasileira e na economia do país, tais como: altas taxas inflacionárias, várias trocas de moedas, pacotes econômicos, etc.

Os consumidores também contribuíram para essa transformação das empresas, exigindo produtos com maior qualidade e menor preço, pois a abertura de mercado proporcionou aos mesmos a possibilidade de escolher entre os produtos nacionais ou estrangeiros, provocando um aumento da concorrência para o segmento, como é o caso do pêssego grego que atravessou as fronteiras, invadindo o mercado brasileiro e mais acentuadamente o estado do Rio Grande do Sul.

Portanto, essas empresas conseguiram ultrapassar todas essas dificuldades, resistindo e adaptando-se as mudanças, de forma a manterem-se no mercado. Muitas outras encerraram suas atividades nos últimos quinze anos.

#### 4.2 Análise das Características dos Entrevistados

Na parte II da entrevista foram aplicadas as questões que objetivaram identificar o perfil dos entrevistados.

**Questão 5:** Função do entrevistado:

Objetivo: Identificar o perfil dos participantes da pesquisa.

**Tabela 6 – Função dos entrevistados**

| <b>Função dos Entrevistados</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|---------------------------------|------------|------------|
| Contador geral                  | 2          | 22         |
| Contador de custos              | 3          | 34         |
| <i>Controller</i>               | 1          | 11         |
| Gestor comercial                | 2          | 22         |
| Gestor financeiro               | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                    | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Nota-se que as funções desempenhadas pelos entrevistados estão vinculadas ao assunto pesquisado. Eles atuam em áreas afins à gestão de custos e preço de venda e, portanto, adequados para atender aos objetivos da pesquisa.

**Questão 6:** Tempo de atuação na função e na empresa:

Objetivo: Identificar a experiência do entrevistado com relação a gestão de custos e preço de venda.

**Tabela 7 – Tempo de atuação do entrevistado na função e na empresa**

| <b>Tempo na função</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  | <b>Tempo na empresa</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|------------------------|------------|------------|-------------------------|------------|------------|
| até 2 anos             | 1          | 11         | até 2 anos              | 1          | 11         |
| de 2 a 5 anos          | 1          | 11         | de 2 a 5 anos           | 2          | 22         |
| mais de 5 anos         | 7          | 78         | mais de 5 anos          | 6          | 67         |
| <b>Total</b>           | <b>9</b>   | <b>100</b> | <b>Total</b>            | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Quanto ao tempo de atuação do entrevistado na função, 78% possuem mais de 5 anos, sendo que o tempo mínimo foi de 6 meses e o máximo de 25 anos. Quanto ao tempo de atuação na empresa, 67% possuem mais de 5 anos, sendo que o tempo mínimo de 6 meses e o máximo foi de 35 anos.

Constatou-se que a maioria dos entrevistados atua a mais de 5 anos na função, evidenciando que são profissionais experientes e, portanto, indicados para responder os objetivos do estudo. A maioria possui mais de 5 anos na empresa, o que demonstra que os mesmos conhecem a empresa e o seu funcionamento.

**Questão 7:** Formação educacional dos entrevistados:

Objetivo: Identificar qual a formação dos entrevistados, relacionando-a com o tema objeto de pesquisa.

**Tabela 8 – Formação dos entrevistados**

| <b>Formação dos Entrevistados</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-----------------------------------|------------|------------|
| Ciências contábeis                | 6          | 67         |
| Jornalismo                        | 1          | 11         |
| Administração de empresas         | 1          | 11         |
| Engenharia química/alimentos      | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                      | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Os entrevistados possuem, em 67% dos casos, graduação em Ciências Contábeis, evidenciando que, em princípio, devem estar qualificados ou ter conhecimento sobre gestão de custos e preço de venda. Se considerados os que tem formação em administração o percentual chega a 78%.

**Tabela 9 – Cursos relacionados a GC e GPV**

| <b>Cursos relacionados a Gestão de Custos e Gestão de Preço de Venda</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--|------------|------------|
| Não possui   | 5          | 56         |
| Painéis/seminários/palestras   | 2          | 22         |
| Gestão de custos - nível Mestrado  | 1          | 11         |
| Gestão de custos - nível Especialização                                  | 1          | 11         |
| <b>Total</b>   | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Quanto aos entrevistados terem participado de cursos especificamente relacionados a Gestão de Custos e Gestão do Preço de Venda, observa-se que 56% responderam negativamente. Isso demonstra a ausência de busca por uma maior qualificação profissional na área.

### 4.3 Análise das Características da Gestão do Preço de Venda

Na parte III da entrevista foram aplicadas as questões que objetivaram identificar as características dos procedimentos aplicados na formação de preços, com vistas a verificar se as práticas gerenciais inerentes a gestão do preço de venda, difundidas pela literatura, estão sendo adotadas nas empresas pesquisadas.

**Questão 8:** Uso do custo na formação do preço de venda:

Objetivo: Identificar qual a base de custo utilizada pela empresa para formar o preço de venda.

**Tabela 10 – Custo utilizado para formação do preço de venda**

| <b>Custo</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--------------|------------|------------|
| histórico    | 0          | 0          |
| atual        | 0          | 0          |
| de reposição | 9          | 100        |
| <b>Total</b> | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Nas entrevistas, constatou-se que o custo histórico não é utilizado para formação do preço de venda, evitando assim as limitações inerentes à reposição de estoques, assim como a apuração de uma margem de lucro ilusória. Facci (2000) afirma que o preço encontrado através do custo histórico, além de prejudicar a reposição de estoques no longo prazo, age negativamente sobre os lucros, reduzindo-os.

Constatou-se que o custo atual também não é prática corrente nas empresas. Saliente-se que, apesar da menor intensidade, o custo atual também carrega as mesmas deficiências inerentes ao custo histórico.

O custo de reposição, por outro lado, é considerado por todas as empresas pesquisadas. Alguns entrevistados afirmaram que nas empresas boa parte da matéria-prima e embalagem são adquiridas na entressafra, período no qual diminui a procura e, conseqüentemente, o preço de compra desses componentes. Todos entrevistados manifestaram a necessidade de atualizar os seus custos para não incorrerem em erros na formação do preço de venda.

Percebe-se que as empresas utilizam o custo orçado ou o custo-padrão, conforme será evidenciado na tabela 21, mesmo sem conhecê-lo formalmente, visto que o custo de reposição se constitui num tipo de orçamento.

**Questão 9:** Utilização de parâmetros externos para formação do preço de venda.

Objetivo: Identificar a dependência da empresa quanto ao preço determinado pelo concorrente.

**Tabela 11 – Utilização do preço do concorrente principal**

| <b>Utilização</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-------------------|------------|------------|
| sim               | 1          | 11         |
| não               | 8          | 89         |
| <b>Total</b>      | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Constatou-se que em apenas uma das empresas faz-se uso do preço do concorrente principal como parâmetro, no momento da formação do preço de venda. O entrevistado explicou que se o preço deste estiver mais baixo que o da sua empresa, ele reduz o seu preço já na tabela que é repassada aos representantes comerciais, com o objetivo de manter os seus clientes, pois deseja preservar a sua fatia de mercado, mesmo que precise vender com margem de lucro zero.

Nas demais empresas não é considerado o preço do concorrente principal no momento da formação do preço de venda. Em uma, o respondente deixou bem claro que há uma política de preços que não depende em momento algum do preço dos concorrentes. Nas sete empresas restantes é utilizado o preço do concorrente principal no momento de praticá-lo, ou seja, no momento de negociações com grandes clientes; quando os representantes comerciais informam o preço do concorrente principal e solicitam uma redução de preço à empresa.

**Questão 10:** Como é estabelecida a margem de lucro?

Objetivo: Identificar a base de cálculo para determinação da margem de lucro desejada.

**Tabela 12 – Margem de lucro**

| <b>Margem de Lucro com base</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|---------------------------------|------------|------------|
| nos custos                      | 3          | 33         |
| no retorno do investimento      | 6          | 67         |
| <b>Total</b>                    | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Constatou-se que seis empresas calculam a margem de lucro desejada com base no retorno do investimento, mediante a aplicação de um percentual sobre o patrimônio líquido. Também foi mencionado, por um dos representantes de uma das empresas que há um percentual de lucro líquido esperado como rentabilidade da atividade, aplicado sobre o faturamento, com base no histórico do setor. Nas demais empresas constatou-se a prática de uma margem de lucro aplicada sobre os custos.

Em todas as situações o percentual de margem de lucro é estabelecida pelo gestor principal, seja ele o Diretor Presidente, Gerente Geral ou Diretor Comercial. O contador, de uma maneira geral, participa nesse processo somente com as informações de custos ou em alguns casos, com relatórios de lucratividade da empresa como um todo. Em sendo assim, não há um controle formal sobre a lucratividade por produto.

**Questão 11:** O preço de venda praticado é o mesmo calculado originalmente?

Objetivo: Identificar a efetiva aplicabilidade do preço original.

**Tabela 13 – Prática do preço calculado**

| <b>Prática do preço calculado</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-----------------------------------|------------|------------|
| Sim                               | 3          | 33         |
| Não                               | 6          | 67         |
| <b>Total</b>                      | <b>9</b>   | <b>100</b> |

As respostas demonstraram que em três empresas é praticado o preço originalmente calculado, justificando-se essa prática por: 1) não depender do preço dos concorrentes; 2) pela fidelização de seus clientes; 3) pela qualidade de seus produtos e; 4) pelo prazo de pagamento oferecido aos clientes.

Nas demais empresas não é praticado o preço originalmente calculado, prevalecendo a negociação, o que normalmente conduz à uma redução de preço. Sendo assim, o preço calculado originalmente é considerado mais como uma referência ou ponto de partida, para a negociação; dependendo do cliente e do volume de compra, é oferecida uma redução no preço de venda. Tem-se, então, que para 67% das empresas pesquisadas o preço negociado prevalece na prática empresarial.

Um fator relevante e decisivo nas negociações, segundo os entrevistados, é a necessidade de caixa da empresa, assim como a quantidade estocada de produtos acabados, levando-se em consideração o grau de rotação dos estoques. O fato de o mercado aceitar ou não o preço calculado também é considerado. Quando há a necessidade de oferecer um desconto para realizar a venda, esse é sempre dentro do limite da margem de lucro. Não há um desconto máximo permitido em tabela para os representantes comerciais e, portanto, a decisão final da negociação é sempre do gestor principal.

Esse procedimento, em parte, é referendado pelo entendimento de Lunkes (2003), segundo o qual a estratégia adotada por inúmeras empresas brasileiras é a política de preços diferenciados para clientes de grande potencial e segurança. Os clientes que compram em grandes quantidades conseguem preços menores, e isso decorre dos ganhos de produtividade obtidos com maior escala de produção e o uso de máquinas de alta tecnologia que permitem redução de custos ou até mesmo o atingimento de um custo-meta.

**Questão 12:** Na hipótese de o preço de venda em sua empresa ser superior ao preço do concorrente principal ou de mercado, qual o procedimento adotado?

Objetivo: Identificar, quando da adoção do preço de venda, qual a política adotada pela empresa para equalizar seu preço em relação ao mercado.

**Tabela 14 – Procedimento adotado no curto prazo**

| <b>Procedimento curto prazo</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|---------------------------------|------------|------------|
| reduz a margem de lucro         | 8          | 89         |
| revê os custos                  | 0          | 0          |
| revê a cadeia de valor          | 0          | 0          |
| Outros                          | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                    | <b>9</b>   | <b>100</b> |

No caso do preço de venda da empresa ser superior ao do concorrente principal ou da média do mercado, em oito empresas há redução da margem de lucro no momento da negociação, ou seja, de imediato. Somente um dos entrevistados afirmou manter o preço de venda, mesmo sendo maior, compensado com um prazo maior para pagamento que os concorrentes.

O entrevistado explicou que essa decisão de manter o preço é apoiada pela fidelidade dos seus clientes, pois dispõe da fruta em conserva o ano todo. Sendo assim, se o cliente

resolver comprar de outra empresa concorrente naquele momento, durante o restante do ano ele ficará desabastecido do produto.

Os resultados demonstrados na Tabela 11, quanto aos 89% que não utilizam o preço do concorrente principal, coincidentemente, evidenciaram os mesmos 89% que reduzem a margem de lucro para redução do preço de venda, resultado que pode ser observado na Tabela 14. Entretanto, a Tabela 11 se refere ao momento da formação do preço de venda e a Tabela 14 ao momento de adoção do preço originalmente calculado.

Nota-se, portanto, que a adoção final do preço de mercado (via preço do concorrente), que a princípio poderia induzir ao entendimento de que na empresa utilizam-se conceitos do custo-meta, é, na realidade, uma ação reativa via sacrifício da margem de lucro. Ou seja, não há um efetivo e formal planejamento do custo permitido. Isso não significa, entretanto, que as empresas não adotam ações, mesmo que isoladas, de forma a viabilizar a redução de seus custos. Algumas dessas ações constam da Tabela 15.

**Tabela 15 – Técnicas, instrumentos e procedimentos utilizados na redução de custos**

| <b>Técnicas e Instrumentos de Controle utilizados</b>   | <b>Qde</b> | <b>Fr</b> |
|---|------------|-----------|
| Manutenção preventiva de máquinas e equipamentos;   | 7          | 78        |
| Geração de energia elétrica própria para evitar falhas de produção por desabastecimento de energia;   | 1          | 11        |
| Otimização da produção pela produtividade/fruta, procurando reduzir as perdas no processo;  | 9          | 100       |
| Otimização da produtividade/homem através de treinamento;   | 1          | 11        |
| Redução de custos fixos desnecessários ao processo produtivo;   | 1          | 11        |
| Redução de custos de distribuição, procurando reduzir as perdas;  | 1          | 11        |
| Recálculo do padrão na tentativa de achar um valor mais baixo;  | 5          | 56        |
| Revisão do <i>Lay-out</i> do processo produtivo, objetivando diminuir tempo de produção e otimizando máquinas e homens;                                       | 1          | 11        |
| Gerência de estoques para otimizar custos;  | 1          | 11        |
| Terceirização de transporte, alimentação, recrutamento, seleção, treinamento de pessoal e serviços de manutenção;   | 3          | 33        |
| Utilização parcial do custo-meta, revisando a engenharia do produto;  | 3          | 33        |
| Conferência das variações do custo previsto e o custo realizado, buscando as causas e objetivando melhorias;  | 1          | 11        |
| Revisão da qualidade das frutas por meio de um rastreamento da cultura nos pomares mais bem preparados para o atendimento da legislação da saúde e ambiental. | 1          | 11        |

Constatou-se, assim, que essas práticas não são aplicadas de forma sistêmica nas empresas. Cada uma é tratada como foco específico para esse processo de redução de custos. A única prática citada por todos os entrevistado é o controle da produtividade, mesmo não ocorrendo de uma maneira formal, por meio de relatórios pré-estabelecidos. Os gestores, em geral, acompanham a produtividade, mesmo que informalmente.

**Questão 12 complemento:** Quanto à cadeia de valor, são utilizadas estratégias/parcerias/alianças para reduzir custos de distribuição, propaganda, embalagem ou outros?

Objetivo: Identificar como é constituída a integração da empresa na cadeia de valor.

Quanto à cadeia de valor, nas empresas, em geral, está se iniciando a utilização de estratégias, parcerias ou alianças com clientes, fornecedores e concorrentes, objetivando a redução de custos ou diferenciação de produtos e preços. O segmento não é homogêneo nas idéias de melhorias para o setor e, por esse motivo, não se consegue uma organização formal para obter vantagens competitivas em relação aos concorrentes de outros estados. Todo processo produtivo é realizado nas próprias empresas e somente os serviços que não envolvam a produção são terceirizados tais como: transporte e refeições para os funcionários, assistência médica, odontológica, entre outros. Apenas em uma das empresas é utilizado o mesmo transportador de outra indústria do segmento para otimizar os custos de distribuição.

Em três empresas está sendo implantando um projeto de rastreabilidade dos seus produtos. Esse projeto visa indicar no rótulo da embalagem, a origem do fruto, especificando de qual pomar é oriundo, sendo que as conservas contendo esses frutos serão avaliadas e receberão uma nota/índice. O projeto visa manter um controle de todos os insumos utilizados por pomar, tais como: tipo de adubo, defensivo e outros. Haverá uma classificação ambiental para cada pomar, objetivando que com o tempo consigam produzir frutos ecológicos, isto é, sem a utilização de qualquer tipo de produto químico no cultivo dos mesmos.

Quando esse projeto estiver implantado na sua totalidade, previsto para daqui a 8 anos, as indústrias que utilizarem esses frutos poderão garantir produtos diferenciados, que igualmente permitirão um preço diferenciado, pois tais produtos terão uma certificação ambiental. Por tratar-se de uma iniciativa particular, cabe ressaltar que essa certificação não tem relação com os certificados ISO.

É possível relacionar as práticas recomendadas pela literatura com algumas das utilizadas nas empresas; entretanto, são apenas embrionárias. Por questões culturais, a visão dos empresários do setor é unitária, ou seja, somente visam a sua empresa e não o conjunto das empresas e os elos da cadeia de valor. Assim, não pensam nos benefícios que poderiam ter com a adoção de estratégias de parcerias, alianças ou outras formas de integração para todo o segmento.

**Questão 13:** Quem participa do processo de revisão dos custos?

Objetivo: Identificar a inserção das funções gerenciais na gestão de custos.

**Tabela 16 – Envolvidos na revisão de custos**

| <b>Envolvidos na revisão custos</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Contador                            | 3          | 13         |
| Gestor comercial                    | 5          | 22         |
| <i>Controller</i>                   | 2          | 9          |
| Gestor financeiro                   | 4          | 17         |
| Gerente de produção                 | 5          | 22         |
| Gerente geral                       | 1          | 4          |
| Contador de custos                  | 3          | 13         |
| <b>Total</b>                        | <b>23</b>  | <b>100</b> |

Foi constatado que vários são os participantes na revisão dos custos, envolvendo, no mínimo, duas pessoas. Os mais citados pelos entrevistados foram os gestores comerciais e os gerentes de produção (22%), seguidos pelos gestores financeiros (17%), os contadores de custos e os contadores gerais (13%), os *controllers* (9%) e, por último, o gerente geral (4%). Esse último caso refere-se a uma das empresas de médio porte que possui uma estrutura enxuta na administração.

Aliado às questões de redução de custos, duas características são identificadas: 1) nas empresas de médio porte, que estão menos capitalizadas, a preocupação em gerar recursos financeiros é tão grande que o custo é relegado a segundo plano; o importante é concluir a negociação e obter determinado pedido para a empresa; 2) nas empresas maiores, que não tem um foco tão voltado ao capital de giro, o processo de redução de custos, apesar de não sistêmico, é contínuo, conforme as práticas apresentadas na tabela 15.

**Questão 14:** Que outros custos não operacionais são incluídos no preço de venda?

Objetivo: Identificar os custos não operacionais considerados no preço de venda, como o juro do capital investido, por exemplo.

Em nenhuma das empresas são considerados os custos não operacionais no preço de venda, justificando que não conseguem colocar seus produtos com o preço mais alto, pois os mesmos deixariam de ser competitivos.

Constatou-se que em algumas indústrias, principalmente as de médio porte, os produtos são vendidos pensando somente em cobrir as necessidades financeiras mais urgentes. Os gestores nem avaliam se terão lucro ou prejuízo. Um dos entrevistados respondeu que, quando tem urgência em suprir as necessidades de caixa, vende pelo custo de produção.

**Questão 15:** Utiliza alguma fórmula que serve para a maioria dos produtos (índice de *mark-up*)?

Objetivo: Identificar se o preço de venda é calculado através da utilização de um índice de *Mark-up* genérico, aplicado para a maioria dos produtos.

Com base nas respostas obtidas através das entrevistas, conclui-se que nas empresas faz-se uso de um *mark-up* por produto ou linha de produtos. Esse *mark-up* calculado não serve para a maioria dos produtos, ou seja, não é um *mark-up* global, mas sim para linhas ou *mix* de produtos.

Alguns entrevistados, na prática utilizam os cálculos do *mark-up*. Isso foi verificado pelas fichas técnicas e planilhas utilizadas para o cálculo do preço de venda. Em uma das empresas é utilizado o cálculo do *mark-up* apenas como balizador, pois apóia as decisões de preço de venda nos conceitos de margem de contribuição do produto ou do *mix* de produtos.

**Questão 16:** Na empresa, utiliza-se cálculo de custo marginal para preços mínimos de venda?

**Objetivo:** Identificar como a empresa decide aceitar pedidos a preços diferenciados.

**Tabela 17 – Utilização do custo marginal**

| <b>Utiliza calcular o custo marginal</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--|------------|------------|
| sim                                      | 4          | 44         |
| não                                      | 5          | 56         |
| <b>Total</b>                             | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Em quatro empresas (44%), é utilizado o cálculo do custo marginal, ou seja, o cálculo de custo decorrente da produção de uma unidade adicional, para preços mínimos de venda. Nessas empresas há o conhecimento sobre a importância do cálculo para aceitar encomendas adicionais que contribuem favoravelmente para maior diluição dos custos fixos. Um dos entrevistados explicou que havendo capacidade ociosa, esta é uma prática fundamental para a

tomada de decisão de aceitar ou não uma encomenda adicional a um preço mais baixo de venda, do que o da produção normal da empresa.

A utilização nas empresas do cálculo do custo marginal não tem relação com a adoção do método de custeio variável, pois são apenas cálculos isolados que contribuem nas decisões de vendas.

Nas 56% restantes, correspondendo a cinco empresas, não é utilizado o cálculo do custo marginal, pois não recebem encomendas adicionais a preço diferenciado do preço normal de venda.

**Questão 17:** Na empresa costuma-se calcular o ponto de equilíbrio?

Objetivo: Identificar a utilização efetiva do cálculo do ponto de equilíbrio como prática de gestão empresarial.

**Tabela 18 – Utilização do ponto de equilíbrio**

| <b>Costuma calcular o PE</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|------------------------------|------------|------------|
| Sim                          | 7          | 78         |
| Não                          | 2          | 22         |
| <b>Total</b>                 | <b>9</b>   | <b>100</b> |

As entrevistas demonstraram que em 78% das empresas faz-se o cálculo do ponto de equilíbrio, por meio de estudos especiais, sem a utilização ampla e formal do método de custeio variável. Em duas dessas sete empresas, é utilizado o cálculo do PE da empresa como um todo. Os custos fixos são extraídos da contabilidade e rateados proporcionalmente ao volume de produção global. Nas demais cinco empresas utiliza-se o cálculo do PE por linha de produtos. O uso efetivo desse cálculo é eminentemente gerencial, servindo, principalmente,

para embasar as negociações de vendas, pois permite auxiliar o gestor na decisão do limite mínimo de preço de venda que pode ser praticado sem abalar a cobertura dos custos fixos e variáveis.

Em duas empresas (22%) não se calcula o ponto de equilíbrio, muito embora o gestor principal (proprietário), saiba pela sua experiência no ramo, fruto do empirismo, quanto deve produzir e vender para cobrir os seus custos e despesas. Obviamente que esse procedimento carece de uma investigação mais específica.

#### 4.4 Análise das Características da Gestão de Custos

Na parte IV da entrevista foram incluídas as questões que objetivaram identificar as características da Gestão de Custos nas empresas.

##### **Questão 18:** Possui contabilidade de custos?

Objetivo: Identificar a relevância dada pelas empresas às informações originadas da contabilidade de custos formal.

**Tabela 19 – Contabilidade de custos formal**

| Contabilidade de custos | Qde      | Fr         |
|-------------------------|----------|------------|
| Sim                     | 4        | 44         |
| Não                     | 5        | 56         |
| <b>Total</b>            | <b>9</b> | <b>100</b> |

Nas empresas pesquisadas (44%), possuem um departamento de contabilidade de custos formal e próprio, ou seja, uma estrutura física com *software* e profissionais dedicados aos custos. Nessas as informações advindas da contabilidade de custos são eminentemente

gerenciais, não possuindo finalidades fiscais. Nas cinco restantes (56%), não há setor próprio para contabilidade de custos e apenas são calculados os custos em planilhas ou em fichas técnicas de especificação dos produtos.

**Questão 19:** Qual o método de custeio utilizado na empresa?

Objetivo: Identificar os métodos de custeio utilizados nas empresas e suas respectivas aplicações.

**Tabela 20 – Método de custeio utilizado nas empresas**

| <b>Método de custeio utilizado</b>                            | <b>ABC</b> | <b>Absorção</b> | <b>Pleno</b> | <b>Variável</b> | <b>Total</b> |
|---|------------|-----------------|--------------|-----------------|--------------|
| para finalidades fiscais                                      | 0          | 9               | 0            | 0               | 9            |
| para finalidades gerenciais                                   | 0          | 8               | 0            | 1               | 9            |
| para apuração de custos visando a formação de preços de venda | 0          | 8               | 0            | 1               | 9            |

Ao apresentar essa questão aos entrevistados, tomou-se o cuidado de tentar, primeiramente, identificar o método utilizado sem mencionar o nome, utilizando-se expressões que pudessem caracterizar cada método, para, posteriormente, fazer a pergunta diretamente. Usou-se expressões como: a) se a empresa obtinha a margem de contribuição através da contabilidade de custos; b) se era mensurado o custo por atividades; c) como era feito a alocação dos custos fixos aos produtos, se por rateio ou de outra forma; e d) se era obtida através da contabilidade de custos a alocação aos produtos de todos os custos e despesas das operações da empresa.

Nas empresas que não possuem contabilidade de custos formal, o procedimento adotado na coleta de dados foi analítico, de forma a identificar a realidade praticada nas mesmas, frente aos métodos de custeio preconizados pela literatura.

Para finalidades fiscais, nas nove empresas utiliza-se o custeio por absorção, pois a legislação do Imposto de Renda, evitando, assim, possíveis penalidades fiscais. Para finalidades gerenciais, ou seja, para suprir os usuários internos com informações que visam a subsidiar a tomada de decisões, inclusive quanto a preços, em oito empresas utiliza-se esse método de custeio, e somente em uma é utilizado o método de custeio variável de forma ampla e formal.

Essa preferência pela adoção do método de custeio por absorção também foi identificada por outras pesquisas consultadas. Souza (2001) ao pesquisar 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, também constatou a preferência pelo método de custeio por absorção, utilizado em 73,5% das empresas pesquisadas, seguido pelo custeio variável, utilizado em 14,3% das mesmas.

Na pesquisa efetuada por Miranda e Nascimento Neto (2003), em 81 indústrias brasileiras, ficou constatado que em 35,5% das empresas pesquisadas utiliza-se somente o custeio por absorção em 32,8% este é utilizado combinado com outros métodos, de forma a suprir as informações gerenciais e atender a legislação. Segundo os autores, a referida pesquisa verificou que fatores como a estrutura de custos da empresa, tais como: maiores ou menores custos fixos, o fato de serem ou não multinacionais; assim como fatores externos, tais como a origem da empresa, número de concorrentes, exportação de produtos etc, não influenciam na escolha do método de custeio, corroborando aos resultados da pesquisa de Souza (2001).

Também, nos Estados Unidos, em pesquisa realizada por Govindarajan e Anthony (1983), nas 505 maiores empresas, das 1000 divulgadas na Revista Fortune, foi comprovado

que 82% dos preços de seus produtos são baseados no custeio por absorção, e que em apenas 17% se confia no custeio variável para decisões de preço.

Outra pesquisa realizada em 141 empresas do mesmo país, por Shim e Sudit em 1994, revisando a pesquisa realizada 11 anos antes, concluiu que em 70% das empresas continuava-se a utilizar o custeio por absorção, em 12% o custeio variável e em 18% a base era apenas o mercado, apontando uma possível mudança em direção ao custo-meta.

Ott (1997) também constatou que o método de custeio por absorção era o mais utilizado em empresas industriais de médio e grande porte estabelecidas, no estado do Rio Grande do Sul, assim como em empresas industriais estabelecidas na Comunidade Autônoma do país Vasco, ratificando os resultados obtidos por Miranda e Nascimento Neto (2003).

Verifica-se, portanto, que o método de custeio por absorção, apesar das falhas e limitações para fins gerenciais destacadas na literatura, é o mais utilizado até o presente momento.

**Questão 20:** Que sistema de planejamento e controle de custos é utilizado?

Objetivo: Identificar a efetiva utilização de sistemas de planejamento e controle de custos, como práticas de gestão.

**Tabela 21 – Sistema utilizado para planejamento e controle de custos**

| <b>Sistema</b>             | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|----------------------------|------------|------------|
| custo-padrão               | 5          | 56         |
| custo- meta                | 0          | 0          |
| custo- meta + custo-padrão | 3          | 33         |
| nenhum                     | 1          | 11         |
| <b>Total</b>               | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Nas empresas mais estruturadas administrativamente, e com contabilidade de custos formal, foi mais objetiva a identificação do uso efetivo de um sistema de planejamento e controle de custos. Por outro lado, naquelas em que não existe uma estrutura adequada de contabilidade de custos houve maior dificuldade, pois em algumas delas, especificamente, as de médio porte, adota-se um custo previsto controlado através de fichas ou planilhas bem semelhantes ao custo-padrão. Porém, mesmo calculando seus custos, não se faz um acompanhamento e controle adequado dos mesmos.

Constatou-se que em 56% das empresas é utilizado o custo-padrão, muito embora os respondentes não o conheçam, necessariamente, por esse nome; tanto que em uma delas o mesmo foi citado como matriz de custos. Em 33% das empresas utiliza-se o custo-padrão em conjunto com o custo-meta, sendo este utilizado principalmente para produtos novos e processos de reengenharia do produto. Nas 11% restantes, representadas somente por uma empresa, não é utilizado nenhum tipo de sistema de pré-determinação dos custos; somente verificam-se os custos da safra anterior, que segundo a entrevistada não varia muito de um ano para outro. Na empresa desconhece-se tais sistemas e não sentem necessidade de buscar um aperfeiçoamento de seus controles de custos, justificando que isso só aumentaria os custos fixos relativos a mão-de-obra. A entrevistada acrescentou que enquanto a empresa se mantiver lucrativa, está bem assim.

Nas empresas em que se utiliza o custo-padrão, são realizadas análises das variações, algumas constantemente, outras com menos freqüência. Tais análises servem, principalmente, para o controle dos insumos consumidos na produção e para cálculo do preço de venda.

A exemplo do verificado quanto ao método de custeio, esse resultado também é referendado por outras pesquisas. A pesquisa de Souza (2001), revelou que o custo-padrão é o mais utilizado na prática empresarial. Dentre as 49 subsidiárias de empresas multinacionais pesquisadas, em 95,9% é utilizado esse sistema de pré-determinação de custos.

Ott (1997) também constatou que o custo-padrão era o mais utilizado entre as 154 indústrias do RS e pelas 57 indústrias da Comunidade Autônoma do País Vasco.

Dado que nas indústrias conserveiras, em sua maioria, mantém-se o mesmo *mix* de produção há bastante tempo, não tendo muita frequência no lançamento de novos produtos, a utilização do custo-padrão vem mais ao encontro das necessidades informacionais, ou seja, planejamento e controle dos custos no âmbito operacional. Daí decorre o motivo da não tão expressiva utilização do custo-meta.

**Questão 21:** Na empresa utilizam-se relatórios não financeiros para avaliar o desempenho das atividades operacionais (de produção, comercialização, etc)?

Objetivo: Identificar a utilização efetiva de relatórios com dados e informações não financeiras nas empresas, para avaliar o desempenho de suas atividades operacionais.

**Tabela 22 – Relatórios não financeiros utilizados**

| <b>Relatórios de produção</b> | <b>Nº de empresas que utilizam</b> |
|-------------------------------|------------------------------------|
| latas/minuto                  | 5                                  |
| horas/homem                   | 4                                  |
| eficiência/máquinas           | 1                                  |
| fruta/lata                    | 7                                  |
| Kg/funcionário                | 3                                  |
| Custo/lata                    | 2                                  |

Em todas as empresas é adotado pelo menos um relatório de produtividade. Os relatórios citados na Tabela 22 estão relacionados pela frequência com que foram citados pelos entrevistados. O relatório mais utilizado nas empresas é o de controle da produtividade relacionada à quantidade de fruta *in natura* que é consumida a cada lata de conserva produzida. Esse processo envolve a seleção da fruta já na entrada da indústria, e quanto mais qualidade a fruta contiver menor será a perda, e, por consequência, menor quantidade da mesma será necessária para produzir uma lata. A média da produção de pêssego nas empresas pesquisadas fica em torno de 740 a 800 Gr de fruta por lata produzida. Esse consumo é o padrão considerado ideal para a fabricação de uma unidade do produto e, caso o consumo aumente, há uma investigação para verificar as causas e acertar o retorno ao padrão.

Além da medida fruta/lata, também foi citado por 5 dos entrevistados a prática de elaborar relatórios de produtividade, tendo como parâmetro o número de latas produzidas por minuto, sendo que a cada lote produzido há um controle específico, verificando o tempo padrão consumido. Foi destacado que uma das causas da perda de produtividade é a interrupção no fornecimento de energia elétrica.

O consumo de outras matérias-primas e materiais secundários é acompanhado diariamente em várias empresas, pois assim como a fruta, os outros componentes também tem uma produtividade prevista.

Quanto a qualidade, todos os entrevistados mencionaram que as empresas possuem um setor de controle de qualidade ou um técnico que é responsável pela qualidade da produção, mas não adotem relatórios desta natureza para uso gerencial. Os técnicos da área química dispõem relatórios de desempenho, mas esses não são utilizados com muita frequência. Como

complemento dessa questão foi perguntado se as empresas possuem certificação ambiental. Nenhuma das empresas possuem certificação da série ISO, seja no tipo ambiente, ISO 14001, ou da qualidade, ISO 9000 ou certificação semelhante. Em uma delas iniciou-se o processo de certificação, mas houve desistência em função dos altos custos.

Quanto ao impacto ambiental, todos os entrevistados responderam que nas empresas há tratamento dos dejetos através de tanques de decantação e tratamento dos efluentes. Em apenas uma empresa há um tratamento completo chegando ao reaproveitamento da água tratada. Os entrevistados explicaram que nessas indústrias há o entendimento de que avisos e multas ambientais fazem parte da natureza de sua atividade e que fazem todo o possível para que, ao serem autuadas, sejam sanados os problemas constatados, evitando as severas multas aplicadas pelos órgãos fiscalizadores. Os investimentos nesses tratamentos ambientais são altos e são considerados como custos operacionais e não como prevenção de problemas ambientais, não sendo mensurado o benefício futuro que as empresas teriam com os equipamentos adquiridos.

**Questão 22:** Na empresa utiliza-se orçamento de despesas e custos?

Objetivo: Identificar a efetiva utilização dos orçamentos como prática gerencial de controle.

**Tabela 23 – Utilização de orçamento geral na empresa**

| <b>Utilização de orçamento</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--------------------------------|------------|------------|
| Sim                            | 2          | 22         |
| Não                            | 7          | 78         |
| <b>Total</b>                   | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Observou-se que somente em duas empresas o orçamento de despesas e custos é utilizado formalmente. Das cinco empresas em que não se utiliza orçamento, em uma faz-se

previsão ao receber encomendas de abacaxi, pois não é um fruto da região e possui um custo de produção mais elevado que a produção do pêssego, representando a maior parte do custo de produção, em torno de 70%.

Em outra faz-se um orçamento de curtíssimo prazo, referindo-se a 30 dias. Nas demais empresas há uma previsão dos custos de acordo com o volume de frutos recebidos dos pomares; se a safra foi muito produtiva, a quantidade a ser beneficiada também será maior e, conseqüentemente, os custos também o serão.

A utilização de orçamento, aqui tratada, refere-se ao orçamento em termos amplos, e não somente no âmbito dos custos, já tratado na questão 20, Tabela 21, custo-padrão.

**Questão 23:** Na empresa procede-se a análise periódica entre custo orçado e custo realizado, detalhado com variações por elemento de custo?

Objetivo: Identificar o uso efetivo das análises entre custo orçado e realizado.

Destaca-se que mesmo nas empresas que não possuem orçamento formal, de um modo geral fazem-se análises periódicas, até diariamente, das variações do consumo de itens não financeiros, entre orçado/previsto e realizado por elemento de custo. Nas duas empresas que adotam orçamento formal, a análise é feita para os setores de produção, comercialização, administração, entre outros, e qualquer diferença entre o orçado e realizado é detalhadamente analisada, de modo a evitar que ocorram futuras distorções.

Nas empresas que não possuem um sistema formal de orçamento (7 empresas ou 78%), também é feito um controle sobre o consumo físico de matérias-primas e outros elementos, de forma a investigar e corrigir as falhas, para que o previsto seja igual ao

realizado. Até nas menores empresas isso foi observado e ficou muito claro que nas mesmas zela-se pela realização dos custos e despesas previstos, mesmo que tal previsão seja efetuada, principalmente, mais com base na experiência dos gestores do que com a formalidade de um processo orçamentário.

Complementando essa questão, foi perguntado: Qual a utilização prática das análises das variações?

Ficou constatado que todas as análises conduzem a melhorias no processo de fabricação ou mesmo de redução de custos. Um dos entrevistados citou, como exemplo, o consumo de matéria-prima: se o previsto foi de 740 a 800 Gr de fruta *in natura* por lata, em média, e esse consumo de matéria-prima for superior ao previsto, haverá uma investigação para descobrir onde se origina o problema; se está havendo muito desperdício da matéria-prima, faz-se necessária uma revisão do responsável pelo recebimento da fruta; pode ser que na produção haja um defeito de alguma máquina ou se o trabalho é realizado por pessoas, essas são incentivadas a aumentar a sua produtividade através de premiações em dinheiro, o que pode levar aos desperdícios. O objetivo maior é alcançar o custo-padrão estabelecido ou a matriz de custos, como também é conhecido nas empresas o custo-padrão.

**Questão 24:** Que práticas ou técnicas gerenciais se utilizam hoje, que não se utilizavam no passado?

Objetivo: Identificar se na empresa há se atualização, em termos de Gestão de Custos.

Apenas um dos entrevistados respondeu que hoje se adota na empresa um controle de custos mais acurado, decorrente da adoção do custo-padrão. Além disso, começou-se a calcular o Ponto de Equilíbrio e adotou-se novos controles de custos das perdas para otimização da fruta *in natura*. Nas demais empresas não houve mudanças no âmbito de práticas ou técnicas gerenciais de gestão há mais de 5 anos. Porém, em todas elas, os entrevistados afirmaram que hoje, através das inovações tecnológicas, é possível ter informações de maneira mais rápida e eficiente e isso contribui no controle de seus custos, mesmo que adotadas as tradicionais práticas de gestão.

**Questão 25:** Que práticas ou técnicas gerenciais estão sendo planejadas implantar no curto ou médio prazo?

Objetivo: Identificar se na empresa pretende-se utilizar gerencialmente práticas ou técnicas mais modernas.

Foi citado para os entrevistados, como exemplo, o custeio-meta, o custeio por ciclo de vida do produto, logística, cadeia-de-valor, gestão baseada em atividades e, após as exposições sobre esses assuntos, foi perguntado aos entrevistados se conheciam esses ou outros que não haviam sido citados.

A totalidade respondeu que não tem planos de implantar no curto ou médio prazo prática ou técnica gerencial relativa a preços e custos. Somente dois dos entrevistados conheciam essas práticas gerenciais recomendadas pela literatura.

#### 4.5 Análise das Características da Eficácia Organizacional

Na parte V da entrevista foram aplicadas as questões que objetivaram identificar alguns dos fatores representativos do sucesso das decisões no contexto da eficácia da gestão empresarial.

**Questão 26:** Quanto à participação no mercado, a empresa apresentou: crescimento, diminuição ou estabilidade nos últimos 5 anos?

Objetivo: Identificar o desempenho das empresas quanto à participação no mercado nos últimos 5 anos.

**Tabela 24 – Participação no mercado de 1999 a 2003**

| <b>Participação últimos 5 anos</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|------------------------------------|------------|------------|
| crescimento                        | 7          | 78         |
| diminuição                         | 1          | 11         |
| estabilidade                       | 1          | 11         |
| <b>Total</b>                       | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Nas empresas não há informação sobre os respectivos posicionamentos, seja por meio de pesquisas próprias de mercado, seja por alguma publicação específica. Com base unicamente na experiência dos entrevistados, estes estimam que 78% das empresas cresceram, 11% diminuiram a sua participação e 11% permaneceram estáveis.

A participação no mercado foi considerada em relação ao número de clientes ativos. As empresas que tiveram crescimento captaram novos clientes locais, recuperaram clientes antigos ou, ainda, estão atuando em estados que anteriormente não atendiam.

Aquela em que houve diminuição da participação no mercado, o entrevistado explicou ter perdido clientes para empresas concorrentes. Já na que permaneceu estável, a explicação é que para isso teve que sacrificar suas margens a fim de manter os seus clientes, em razão de preços menores praticados nas empresas concorrentes.

**Questão 27:** Os lucros da empresa nos últimos 5 anos foram: insatisfatórios, satisfatórios ou excelentes.

Objetivo: Diagnosticar o desempenho econômico das empresas nos últimos 5 anos.

**Tabela 25 – Lucros dos últimos 5 anos**

| <b>Lucros últimos 5 anos</b> | <b>1999</b> | <b>2000</b> | <b>2001</b> | <b>2002</b> | <b>2003</b> |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| insatisfatórios              | 4           | 4           | 4           | 3           | 3           |
| satisfatórios                | 4           | 4           | 4           | 5           | 5           |
| excelentes                   | 1           | 1           | 1           | 1           | 1           |
| <b>Total</b>                 | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    |

Foi caracterizado como “satisfatório” os lucros considerados suficientes para reinvestimentos na empresa, ou em outros negócios, além de razoável remuneração dos sócios.

A classificação “insatisfatório” foi associada pelos entrevistados a prejuízos ou lucros muito pequenos. A classificação “excelente” foi considerada como sendo lucros líquidos com taxa de retorno superior à remuneração das aplicações no mercado financeiro de renda fixa.

A pesquisa demonstrou que na maioria das empresas os lucros foram considerados satisfatórios somente nos últimos dois anos, comparando-se com os lucros obtidos em anos anteriores.

De 1999 a 2001 em duas empresas ocorreram prejuízos em razão da baixa produção no período, provocada pelas mudanças climáticas que prejudicaram os pomares. Sendo assim, o número de entrevistados satisfeitos e insatisfeitos, nesse período, foi o mesmo. Em uma única empresa consideraram-se os resultados excelentes em razão de ter adquirido pomares com muitos hectares de plantações, e por ter-se obtido lucros líquidos anuais de até 26% do faturamento bruto.

**Questão 28:** Com relação a quantidade média de funcionários em sua empresa, nos últimos 5 anos: aumentou, diminuiu ou permaneceu estável.

Objetivo: Identificar a evolução do quadro de funcionários nos últimos 5 anos.

**Tabela 26 – Quantidade de funcionários nos últimos 5 anos**

| <b>Qde. funcion. últimos 5 anos</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-------------------------------------|------------|------------|
| Aumentou                            | 3          | 33         |
| Diminuiu                            | 1          | 11         |
| permaneceu estável                  | 5          | 56         |
| <b>Total</b>                        | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Observou-se que em 56% das empresas mantivera-se o número de funcionários ao longo dos últimos 5 anos. A justificativa de terem aumentado a produção com o mesmo número de funcionários, advém dos investimentos em tecnologia de produção, ou seja, equipamentos que substituíram vários funcionários, permitindo que esses fossem reaproveitados em outras operações da empresa.

Em 33% dos casos houve crescimento do número de empregados por aumentos na estrutura geral da empresa. Em uma das empresas planeja-se aumentar o número de funcionários em 50% nos próximos 3 anos, correspondendo a 400 novos empregos. Em 11%

houve diminuição da produção e a esta se associa a diminuição do quadro de funcionários, da lucratividade e, também, da sua participação no mercado.

**Questão 29:** Houve mudanças na direção principal da empresa nos últimos 5 anos.

Objetivo: Identificar se houve troca no quadro diretivo principal durante os últimos 5 anos.

**Tabela 27 – Mudanças na direção principal nos últimos 5 anos**

| <b>Mudanças direção últimos 5 anos</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|--|------------|------------|
| sim                                    | 4          | 44         |
| não                                    | 5          | 56         |
| <b>Total</b>                           | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Na maioria das empresas, (56%), não houve mudanças na direção principal nos últimos 5 anos. Todas são empresas familiares que já estão há bastante tempo atuando no mercado e já passaram por mais de uma geração nos cargos de direção, pois a empresa que possui menos tempo de atividade (7 anos), é do mesmo grupo da que possui mais tempo (98 anos). Nas 44% restantes os gestores foram trocados nos últimos 5 anos. A principal razão apontada para tais mudanças foi o baixo desempenho global.

A estrutura diretiva das empresas é composta por diretores industriais, comerciais e financeiros. Em algumas, o diretor comercial é também o diretor financeiro e, em outras, há coincidência na direção industrial e comercial. Nas empresas menores há somente um diretor geral, que é o gestor principal e também o proprietário. Quanto à autonomia de decisões sobre a gestão, verifica-se uma concentração no acionista majoritário, mesmo que ele não atue diretamente na empresa. Nesses casos, há uma constante consulta a este por parte do gestor atuante.

**Questão 30:** Com relação a quantidade de filiais, em sua empresa, nos últimos 5 anos: aumentou, diminuiu ou permaneceu estável.

Objetivo: Identificar como se mantiveram as empresas com relação as filiais nos últimos 5 anos.

Nas empresas pesquisadas não houve abertura de filiais no período. Somente uma delas abriu uma filial em 2004, fora do período analisado, 1999 a 2003.

**Questão 31:** Com relação aos investimentos destinados ao aumento da capacidade produtiva ou sede própria, nos últimos 5 anos: houve investimentos, desinvestimentos ou permaneceram estáveis.

Objetivo: Identificar os investimentos fixos realizados nas empresas.

**Tabela 28 – Investimentos em sede própria e capacidade produtiva**

| <b>Investimentos últimos 5 anos</b> | <b>Qde</b> | <b>Fr</b>  |
|-------------------------------------|------------|------------|
| aumentou                            | 6          | 67         |
| permaneceu estável                  | 3          | 33         |
| <b>Total</b>                        | <b>9</b>   | <b>100</b> |

Pode-se observar na Tabela 28 que em 67% das empresas pesquisadas ocorreram incrementos nos investimentos em sede própria e/ou capacidade produtiva. Através de aquisições de máquinas e equipamentos de tecnologia mais avançada, nessas empresas planejou-se expandir o *mix* de produtos e a capacidade de produção. Nas demais, correspondendo a 33% da amostra não houve investimentos, isto é, permaneceram estáveis, nesse período houve apenas manutenção e reparação dos equipamentos.

**Questão 32:** Com relação à real quantidade média produzida, em sua empresa, nos últimos 5 anos: aumentou, diminuiu ou permaneceu estável.

Objetivo: Identificar se nas empresas houve aumento, diminuição ou permaneceu estável em relação a quantidade produzida nos últimos 5 anos.

**Tabela 29 - Quantidade produzida nos últimos 5 anos**

| <b>Qde. Produzida</b> | <b>1999</b> | <b>2000</b> | <b>2001</b> | <b>2002</b> | <b>2003</b> |
|-----------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| aumentou              | 7           | 7           | 6           | 6           | 7           |
| diminui               | 1           | 1           | 2           | 2           | 2           |
| permaneceu estável    | 1           | 1           | 1           | 1           | 0           |
| <b>Total</b>          | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    | <b>9</b>    |

Nas empresas, em sua maioria, houve aumento da produção nos últimos 5 anos. Os entrevistados justificaram esse fato como sendo consequência do aumento no consumo das conservas de frutas e legumes. Acredita-se que tal aumento, além de justificado pelo crescimento do mercado, também se deve, pelo menos em parte, a maior contribuição na renda familiar advinda da mulher, que passou a dedicar menos tempo as atividades domésticas e, em virtude disso utilizar refeições e sobremesas que sejam práticas e rápidas.

Um fato relevante que contribuiu para a redução da produção em 2001 e 2002 foi o fator climático. Ocorreram fortes chuvas de granizo nesse período, devastando as lavouras de pêssego da região sul e diminuindo a safra desses frutos. Já na safra de 2003 houve uma melhora na produção, aumentada pelo retorno de boas condições climáticas.

Para a safra atual de 2004, conforme previsões do SINDOCOPEL, deverá ocorrer uma super produção. O preço previsto pelo Kg da fruta é quase 50% menor que o da safra anterior, o que resultará em menores custos de matéria-prima e grandes possibilidades de realizar lucros maiores.

## **5 CONCLUSÃO**

Esta pesquisa teve o intuito de colaborar com os estudos teóricos e práticos a respeito da Gestão de Custos e Gestão do Preço de Venda, contrastando a prática gerencial adotada pelas empresas com os posicionamentos defendidos na literatura. Consistiu em uma pesquisa de campo realizada junto as indústrias produtoras de conservas de médio e grande porte estabelecidas no Rio Grande do Sul.

Pode-se constatar que as empresas deste segmento não estão caminhando em direção à criação e/ao aperfeiçoamento de seus controles de custos e informações para preço de venda.

A seguir, encontram-se as considerações sobre o problema da pesquisa, as suposições estabelecidas em contraposição aos resultados da pesquisa, as considerações finais e as sugestões para novos estudos, cabendo destacar que as conclusões que a seguir serão expostas não podem ser extrapoladas para além da amostra utilizada, dada a sua pouca representatividade geral.

## 5.1 Sobre o Problema de Pesquisa

A questão desta pesquisa, definida no tópico 1.2, é: Quais práticas gerenciais, dentre as recomendadas pela literatura, estão sendo adotadas pelas empresas de forma a possibilitar, sob um enfoque sistêmico, a eficaz gestão do preço de venda e dos custos demandados pelas suas operações?

Em resposta a esta questão, constatou-se que na maioria das empresas pesquisadas são utilizadas práticas de contabilidade societária como fonte de informações, não havendo a adoção das práticas contemporâneas recomendadas na literatura, tais como: custeio baseado em atividades, análise da cadeia de valor, análise da logística integrada, gestão do ciclo de vida do produto e gestão baseada em atividades. Apenas foi identificada a utilização do custo-meta, de forma parcial e em pequena proporção, dentre as práticas pesquisadas.

## 5.2 Sobre as Suposições de Pesquisa

Quanto as suposições levantadas no início desse trabalho ficou constatado que:

- Na **suposição S1** assumiu-se que o modelo de formação do preço de venda ou a forma de cálculo que mais se aproximava deste, adotado na prática pelas empresas pesquisadas, era orientado pelo mercado. A suposição foi rejeitada, pois as empresas, na realidade, formam o seu preço de venda baseado em custos mais margem, apesar de tentar validá-lo posteriormente no mercado. Quando o mercado não aceita o preço calculado, elas reduzem o preço de venda, sem maiores preocupações.

- Na **suposição S2** assumiu-se que na prática não existia uma gestão integrada entre preço de venda, custos e, por conseqüência, resultado. Na pesquisa constatou-se que essa suposição foi confirmada, pois as empresas pesquisadas não estão amparadas com procedimentos que permitam uma análise prévia sobre a interação entre esses três elementos (custos-preços-resultado); quando não conseguem impor o seu preço de venda no mercado, de imediato o reduzem com efeito direto no resultado.
- Na **suposição S3** afirmou-se que não havia uma efetiva utilização das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, por parte das empresas pesquisadas, inibindo-as de viabilizarem o atingimento da margem desejada. Essa suposição foi confirmada, pois as empresas não utilizam as práticas gerenciais contemporâneas na gestão de seus custos e preços de vendas. Foi identificado, apenas, o uso de práticas de gestão tradicional, como o método de custeio por absorção para mensuração de custos, e o sistema de controle e pré-determinação de custo-padrão. O custo-meta teve uma pequena representatividade, confirmando que as empresas não estão buscando profissionalização por parte dos seus gestores, de modo a obtenção de conhecimento por parte dos mesmos para a adoção das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, para assim contribuir no alcance da eficiência e eficácia na gestão de custos e preços de venda.

### 5.3 Sobre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda

Por meio da pesquisa de campo foi possível conhecer a realidade da prática adotada na gestão dos custos e gestão do preço de venda, bem como a interação entre essas práticas.

Algumas constatações mais específicas são destacadas a seguir:

a) quanto ao modelo, ou formula de cálculo, adotado para a formação do preço de venda, constatou-se através da pesquisa de campo que as empresas conserveiras gaúchas de médio e grande porte:

- ✓ utilizam formar seus preços de venda com base nos custos;
- ✓ não utilizam as informações dos preços de venda dos concorrentes no momento da formação do preço de venda, mas sim, quando da adoção ou não do preço calculado;
- ✓ possuem relação com a teoria econômica, no tocante a oferta e demanda, no período de entressafra, quando a escassez do produto reflete no preço de venda.
- ✓ reduzem o seu preço de venda quando o preço dos concorrentes é menor que o seu, sendo que algumas empresas chegam a vender pelo preço de custo, com o objetivo de gerar fluxo de caixa para respaldar suas operações, ou mesmo manter o seu nicho de mercado.

b) quanto as práticas de custeio e análise de custos que são utilizadas de forma a sustentar a formação do preço de venda, foi constatado que as empresas pesquisadas:

- ✓ utilizam para mensuração dos custos e para o embasamento da formação do preço de venda o tradicional custeio por absorção em 89% das empresas, e o custeio variável em 11%.

- ✓ como sistema de pré-determinação de custos, utilizam o custo-padrão. Apenas 22% das empresas utilizam o custo-meta na pesquisa, desenho e desenvolvimento de novos produtos, e a partir da produção deste produto utilizam o custo-padrão;
- ✓ 89% das empresas utilizam, para planejamento e controle dos custos, o sistema de custo padrão, que é um tipo de orçamento.

Na prática, a formação do preço de venda a partir do custeio por absorção, segundo Padoveze (2004, p. 419), “é a técnica mais utilizada” pelas empresas. Já, a formação do preço de venda a partir do custeio variável, é utilizada com menor representatividade pelas empresas brasileiras.

Miranda e Nascimento Neto (2003), demonstraram através de uma pesquisa com 81 empresas brasileiras que, o fato de serem empresas multinacionais, de serem empresas com muitos concorrentes, de exportarem seus produtos, não influencia que as mesmas utilizem novas práticas gerenciais de contabilidade, continuando a prevalecer o uso da contabilidade tradicional.

Ott (1997) em sua pesquisa com empresas de médio e grande porte estabelecidas no RS e na Comunidade Autônoma do País Vasco, também constatou a utilização do método de custeio por absorção para mensuração dos custos, para suprir necessidades informacionais e para cálculo do preço de venda, a utilização do custo-padrão para planejamento e controle dos custos.

Souza (2001), em sua pesquisa com as 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, constatou que apesar do reconhecimento, por parte dos usuários, de que o custeio baseado em atividades tem a capacidade de possibilitar melhor visualização, análise e entendimento, através de informações mais amplas e precisas, da utilização dos recursos demandados pelas atividades, sua aplicação prática não foi significativa, situando-se em 6,1% das empresas pesquisadas. Em contrapartida, o custeio por absorção é utilizado por 73,5% da amostra, o custeio variável por 14,3%, e ainda uma combinação do absorção e do variável por 6,1% das empresas pesquisadas.

Quanto a utilização do método de pré-determinação de custos, Souza (2001), constatou que 95,9% das empresas utilizam o custo-padrão e 4,1% não utilizam nenhum sistema de pré-determinação de custos.

Com relação ao sistema de pré-determinação de custos, a utilização do custo-padrão abrange a grande maioria das empresas, conforme as pesquisas referendadas, porém, pode-se dizer que está havendo uma pequena evolução, pois nas empresas do RS pesquisadas, não obstante a baixa representatividade de sua utilização, identifica-se o uso do custo-meta. Apesar de alguns procedimentos parciais do custo-meta o custo-padrão ainda predomina.

c) Quanto há haver uma efetiva análise integrada entre o preço de mercado, o preço desejado e a informação de custos, a pesquisa constatou que as empresas pesquisadas ainda não estão preparadas para efetivar tal análise integrada.

A falta de enfoque sistêmico da eficaz gestão do preço de venda e dos custos demandados pelas operações está prejudicando o desempenho das empresas pesquisadas. Esse fato se reflete nos resultados, pois grande parte das empresas pesquisadas não está satisfeita com seus resultados obtidos. A não adoção das outras práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas também é um outro fator que contribui sobremaneira no entrave do desempenho empresarial no segmento pelas empresas.

d) em decorrência da não utilização da análise integrada entre custos – preços – lucro, não há um impacto efetivo e racional entre eles. O preço de mercado dilacera as margens de lucro desejadas, porém os gestores não pretendem, pelo menos no curto e médio prazo modificar os reflexos do preço de venda aceito pelo mercado na gestão de custos de suas empresas.

e) constatou-se que os gestores que decidem sobre o preço de venda a ser praticado são os gestores comerciais ou financeiros, sendo esses os gestores principais, em sua maioria são acionistas majoritários ou sócios gerentes; ainda que não estejam na empresa, são consultados pelos gestores subordinados a esses no momento de efetivar grandes negociações de preços de venda.

Constatado a falta de integração sistêmica entre a gestão de custos e a gestão de preço de venda nas empresas pesquisadas, pode-se explicar a falta de crescimento da adoção das práticas gerenciais, não contribuindo, portanto na melhora dos resultados organizacionais.

De forma geral, e conforme abordado ao longo da análise e discussão dos resultados, capítulo 4 deste estudo, as conclusões desta pesquisa ratificam os resultados verificados em diversas pesquisas consultadas, apesar de desenvolvidas com amostras diferentes.

#### **5.4 Sugestões para Novos Estudos**

No contexto da Gestão de Custos e da Gestão do Preço de Venda, sob um enfoque sistêmico, e a partir dos resultados deste estudo, pode-se extrair algumas recomendações para novas pesquisas, as quais são expostas a seguir.

Foi identificado durante a pesquisa de campo que, embora os entrevistados tivessem cursos inerentes à gestão de custos, os mesmos desconhecem boa parte das práticas pesquisadas, bem como das suas inter-relações com a gestão empresarial em seu todo. Com base nessa constatação, sugere-se:

1. uma pesquisa junto às universidades do estado do Rio Grande do Sul, em cursos de graduação e pós-graduação, para identificar o efetivo conteúdo, abordagem e metodologia com que tais assuntos têm sido tratados, bem como o perfil estabelecido para o formando;
2. investigar junto a grandes empresas, qual o perfil desejado para o profissional da área de custos, relacionando-o com o domínio das práticas de gestão de custos e gestão de preço de venda. Isso possibilitará traçar um paralelo entre os parâmetros utilizados para determinar o perfil profissional sob os ângulos acadêmico e de mercado.

## REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. Rashad; AJINKYA Bipin B. *Empirical Research in Accounting: a methodological viewpoint*. Sarasota: AAA - American Accounting Association, Accounting Education, Série n.4, 1979.

ASSEF, Roberto. **Guia Prático de Administração Financeira**: pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

ATKINSON, Anthony A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. **Gerenciamento de Custos em Indústrias Avançadas**: base conceitual CAM-I. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de Preços**: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEUREN, Ilse Maria. (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**: Aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Lei 10.165, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 2000.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por Atividades**: uma abordagem do custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Blocos Econômicos**. Brasil, 2004. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/mercosul/Organograma/mapab.html> acesso em: 11 jan. 2005.

CATELLI, Armando; GUERREIRO, Reinaldo. Uma Análise Crítica do Sistema “ABC – *Activity Based Costing*”. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, n. 91, Jan. / Fev. -95.

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

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO – CRC-SP. **Curso sobre Temas Contábeis: uma contribuição à educação continuada do profissional da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1991.

CSILLAG, João Mario. **Análise do Valor: metodologia do valor: engenharia do valor, gerenciamento do valor, redução de custos, racionalização administrativa**. São Paulo: Atlas, 1995.

DOLAN, Robert J. **O Poder dos Preços: as melhores estratégias para ter lucro**. São Paulo: Futura, 1998.

DORFMAN, Robert. **Preços e Mercados**. Rio de Janeiro: Zahar editores, 1977.

ELLER, Rosilene. Análise Crítica do ABC sob a Ótica de Diferentes Visões. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, Nov. / Dez - 2000.

FACCI, Nilton. **Análise de Custos na Formação do Preço de Venda**. In: XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – out/2000. Goiânia. Anais.

FERREIRA, Antônio Gomes. **Dicionário Latim – Português**. Porto: Porto Editora, 1966.

FIERGS – Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul. **Indicadores econômicos do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre: Publicações FIERGS, 2001. Disponível em: <http://www.fiergs.com.br>. Acesso em: 23 mai. 2004.

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável também às demais sociedades**. Diretor responsável Sérgio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins; supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FISHMAN, Charles. A Precificação Científica. In: **HSM Management**. nº. 39, p. 130-136, jul/ago 2003.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GONÇALVES, Reynaldo Souza. **Formação e Política de Preços: como manter relativa estabilidade do nível de preços para o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Record, 1962.

GOVINDARAJAN, Vijay; ANTHONY, Robert N. How firms use cost data in pricing decisions. In: **Management Accounting**. P.30-37, jul 1983.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos**. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Pesquisa Industrial Anual**. Disponível em: <http://www.ibge.com.br> . Acesso em: 09 mai. 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio. A Gestão Estratégica de Custos e sua Interface com a Contabilidade Gerencial e Teoria da Contabilidade. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, nº. 100, p. 30-31, jul/ago 1996.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. **Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LAMBDEN, John; TARGETT, David. **Finanças para o Pequeno Empresário: os fundamentos do lucro e eficácia na micro e pequena empresa**. 2. ed. São Paulo: Best Seller, 1993.

LEVENSON, Albert Murray; SOLON, Babett S. **Princípios Gerais da Teoria de Preços**. São Paulo: Pioneira, 1973.

LUNKES, Rogério João. Uma Contribuição à Formação de Preços de Venda. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**. nº. 141, p. 51-57, mai/jun 2003.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos; NASCIMENTO NETO, Renata Valeska. **Utilização de Sistemas de Custeio em Indústrias Brasileiras: uma pesquisa empírica**. Brasil. In: Encontro Nacional dos Programas de Pós-graduação em Administração – ENAMPAD, 20, Atibaia, 2003.

MONDEN, Yasuhiro. **Sistemas de Redução de Custos**: custo-alvo e custo kaizen. Porto Alegre: Bookman, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC – Custeio Baseado em Atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira. **Uma Contribuição para o Estudo dos Custos de Oportunidade**. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1998.

NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição**: estratégia, operação e avaliação. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

OTT, Ernani. **A Informação Contábil e o Processo de Tomada de Decisões**: marco conceitual e estudo empírico. Tese (Doutorado em Gestão financeira e Contabilidade), Faculdade de CC. EE. e Empresariais, Universidade de Deusto, São Sebastião, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. O Paradoxo da Utilização do Método de Custeio: Custeio Variável *Versus* Custeio por Absorção. In: **Revista de Contabilidade do CRC - SP**. São Paulo, ano IV, p. 41-58, Jun - 2000.

PASSARELLI, João. **O Sistema de Custeio por Atividade – Sistema ABC**. IOB – Informações Objetivas Caderno Temática Contábil e balanços. Bol. 11/94, mar – 94.

PORTER, Michael. **Vantagem Competitiva**. Criando e sustentando um desempenho superior. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

ROCHA, Welington. Atividades: Falácias e verdades. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, nº 91, Jan/fev, 1995.

ROCHA, Welington. **Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

SAKURAI, Michiharu. **Gerenciamento Integrado de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Joel José. **Formação do Preço e do Lucro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SANTOS, Roberto Vatan. **Modelos de Decisão para Gestão do Preço de Venda**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade: Universidade de São Paulo, 1995.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço**: a arte do negócio. São Paulo: Makron Books, 1995.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Classificação de Empresas por Número de Empregados**. Brasil, 2004. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br>, acesso em: 09 mai. 2004.

SHIM, Eunsup; SUDIT, Ephraim F. *How manufacturers price products*. In: **Management Accounting**. P.37-39, Feb. 1994.

SINDOCOPEL – Sindicato da Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias de Pelotas. Safra do Pêssego 2004. In: **Diário Popular**. Pelotas, 17 out. 2004.

SINDOCOPEL – Sindicato da Indústrias de Doces e Conservas Alimentícias de Pelotas. **Cadastro de Empresas**. Pelotas, 30 abr. 2004.

SOUZA, Marcos Antônio. **Práticas de Contabilidade Gerencial Adotadas por Subsidiárias Brasileiras de Empresas Multinacionais**. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.

SPÍNOLA, Moacyr R. de Pinho; TROSTER, Roberto Luís. Estruturas de mercado. In MONTORO FILHO, André Franco (Org.). **Manual de Economia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

TAVARES, Jacqueline Marques. **A Indústria Conserveira Pelotense**: ascensão e declínio. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Social), Universidade Católica de Pelotas, 2000.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O Método de Custeio Pleno**: uma análise conceitual e empírica. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2000.

VILELA, Dirley Lemos; SANTOS, Roberto Vatan. **A Contabilidade Gerencial e o Processo de Comunicação**: um estudo sobre a utilização de ferramentas de contabilidade gerencial pelas empresas de pequeno porte e pelos escritórios prestadores de serviços contábeis. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade – out/2000. Goiânia. Anais.

WERNKE, Rodney. Gestão estratégica de custos: o alcance de vantagem competitiva por meio da gestão de custos. In: **Revista Brasileira de Contabilidade**, São Paulo, Jan/fev, 2001.

## **APÊNDICES**

## Apêndice 1 – Carta de Apresentação



UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS  
Unidade Acadêmica de Pesquisa e Pós-Graduação  
PPG em Ciências Contábeis

\_\_\_\_\_, \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de 2004.

Apresentamos nossa aluna DÉBORA GOMES MACHADO, regularmente matriculada no Curso de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, RS. Para que a mestranda alcance o objetivo pretendido, encarecemos a colaboração de V.Sas. no sentido de responder ao conjunto de questões que será fundamental para a pesquisa de campo que irá subsidiar a elaboração da dissertação sob o título “Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda”, e sob a orientação do Prof. Dr. Marcos Antônio de Souza. Além disso, também será uma oportunidade de sua empresa refletir sobre os procedimentos adotados na gestão dos custos e na formação de preços.

Salientamos que o resultado da pesquisa será abordado de forma genérica e apenas em bases percentuais, não sendo divulgado o seu nome e a razão social da sua empresa. Está, portanto, assegurada a total confidencialidade das informações prestadas, mesmo não sendo elas de natureza que venha a comprometer o sigilo que os negócios exigem.

Agradecemos antecipadamente a vossa atenção, e permanecemos à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos julgados necessários, informamos que uma cópia dos resultados da pesquisa será encaminhada a V. Sas para conhecimento.

Atenciosamente

Prof. Ernani Ott

Coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis

## Apêndice 2 - Roteiro do questionário para a entrevista

### Identificação

Nome da Empresa (opcional):

Origem do capital da empresa:

Nome do respondente (opcional):

### I - Características da empresa:

1) Faturamento anual em milhares de R\$:  
\_de 2.134 a 12.000      \_acima de 12.000

2) Percentual de distribuição do faturamento:  
Mercado interno      %      Mercado externo      %

3) N° de funcionários no período de safra:  
\_ de 100 a 499      \_acima de 500

4) Data de Fundação:

### II – Características do respondente:

5) Função:  
\_ Contador de custos    \_ Gerente de custos    \_ Gerente Financeiro    \_ Contador geral    \_  
*Controller*    \_ Outra, especificar:

6) Tempo de atuação:

Na função:    \_ até 2 anos    \_ de 2 a 5 anos    \_ mais de 5 anos  
Na empresa:    \_ até 2 anos    \_ de 2 a 5 anos    \_ mais de 5 anos

7) Formação:  
Curso de extensão ou especialização:  
\_ Relacionado à formação de preços  
\_ Relacionado à gestão de custos

### III – Características da Formação de Preços de Vendas:

Para formação do preço de venda na sua empresa, considera-se:

8) A utilização do custo:

histórico       atual       de reposição

9) O preço praticado pelo concorrente principal, quando o produto é o mesmo ou similar?

Sim       Não, utilizamos outras informações (quais)

10) Como é elaborada ou estabelecida a margem de lucro?

Especificar:

11) O preço de venda calculado é o mesmo calculado originalmente?

12) Na hipótese de o preço de venda em sua empresa ser superior ao preço do concorrente principal ou de mercado, qual o procedimento adotado?

Reduz a margem       Revê os custos?       Outro, especificar

Revê a cadeia de valores,

Utiliza estratégias/parcerias/alianças para reduzir custos de distribuição, propaganda, embalagem ou outro?

13) Quem participa deste processo de revisão dos custos?

14) Que outros custos não operacionais são incluídos?

Custo de oportunidade       Outro, especificar

15) Utiliza alguma fórmula que serve para a maioria dos produtos (índice de *mark-up*)?

Sim       Não      especificar

16) Na empresa utiliza-se cálculo de custo marginal para preços mínimos de venda?

Sim       Não

17) Na empresa costuma-se calcular o ponto de equilíbrio?

Sim       Não

#### IV – Características da Gestão de Custos:

18) Possui contabilidade de custos?

- Sim, apenas para finalidades fiscais       Não possui  
 Sim, para finalidades gerenciais

19) Qual o método de custeio utilizado na empresa para fins gerenciais, fiscais e para apuração de custos para formação de preços de venda?

- Absorção     Variável     ABC     Pleno     Outro

20) Que sistema de planejamento e controle de custos é utilizado?

- Custo-padrão       Custo-meta       Custo-meta e custo-padrão  
 Outro \_\_\_\_\_

21) Na empresa utilizam-se relatórios não financeiros para avaliar o desempenho das atividades operacionais (de produção, comercialização, etc)?

- Sim.     Produtividade     Qualidade     Outro  
 Não.

22) Na empresa utiliza-se orçamento de despesas e custos?

- Sim       Não    Especificar

23) Na empresa procede-se a análise periódica entre custo orçado e custo realizado, detalhado com variações por elemento de custo?

- Sim       Não. Especificar

24) Que práticas ou técnicas gerenciais utilizam hoje, que não utilizavam no passado?

25) Que práticas ou técnicas gerenciais estão sendo planejadas implantar no curto ou médio prazo?

#### V – Características da eficácia organizacional:

26) Quanto a participação no mercado sua empresa manteve:

1 Crescimento    2 Diminuição    3 Estabilidade

\_\_ 1999 \_\_%    \_\_ 2000 \_\_%    \_\_ 2001 \_\_%    \_\_ 2002 \_\_%    \_\_ 2003 \_\_%

27) Os lucros da sua empresa nesse período foram:

1 Insatisfatórios    2 Satisfatórios    3 Excelentes

\_\_ 1999    \_\_ 2000    \_\_ 2001    \_\_ 2002    \_\_ 2003

28) Com relação a quantidade média de funcionários em sua empresa nesse período:

1 Aumentou    2 Diminuiu    3 Permaneceu estável

\_\_ 1999    \_\_ 2000    \_\_ 2001    \_\_ 2002    \_\_ 2003

29) Houve mudanças na direção principal da empresa nos últimos 5 anos

Quantos diretores a empresa possui?

Como é a autonomia deles?

30) Com relação a quantidade de filiais em sua empresa nesse período:

1 Aumentou    2 Diminuiu    3 Permaneceu estável

\_\_ 1999    \_\_ 2000    \_\_ 2001    \_\_ 2002    \_\_ 2003

31) Com relação aos investimentos destinados ao aumento da capacidade produtiva ou sede própria em sua empresa nesse período:

1 Aumentou    2 Diminuiu    3 Permaneceu estável

\_\_ 1999    \_\_ 2000    \_\_ 2001    \_\_ 2002    \_\_ 2003

32) Com relação a quantidade média produzida em sua empresa nesse período:

1 Aumentou    2 Diminuiu    3 Permaneceu estável

\_\_ 1999    \_\_ 2000    \_\_ 2001    \_\_ 2002    \_\_ 2003

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)