



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ADIVANALDO GADELHA ALVES

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA NOS FRIGORÍFICOS DE POMBAL- PB**

**SOUSA - PB
2010**

ADIVANALDO GADELHA ALVES

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO
PREÇO DE VENDA NOS FRIGORÍFICOS DE POMBAL- PB**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. Harlan de Azevedo Herculano.

**SOUSA - PB
2010**

**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE
VENDA NOS FRIGORÍFICOS DE POMBAL - PB**

BANCA EXAMINADORA

Msc. Harlan Azevedo Herculano
Orientador

Msc. Janaina Ferreira Marques de Melo
Prof. Examinador(a)

Msc. Thiago Alexandre das Neves
Prof. Examinador(a)

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por esse termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido trabalho de conclusão de curso, intitulado "**A IMPORTÂNCIA DO CONTROLE DE CUSTOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NOS FRIGORÍFICOS DE POMBAL - PB**", estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Por tanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa, 16 de novembro de 2010.

Adivanaldo Gadelha Alves

Dedico este trabalho ao Senhor Jesus, Rei dos reis, que permanece sempre ao nosso lado e jamais nos abandona nos momentos de dificuldade. Aos meus pais, a minha esposa, a todos os meus familiares, e aos amigos.

AGRADECIMENTOS

Neste momento em que concluo mais um sonho, e realizado, vejo que busquei melhorar os meus conhecimentos, para os quais, contei com a ajuda de muitas pessoas que de forma direta ou indireta me ajudaram a realizar essa conquista, e quero destacar alguns deles como forma de agradecimento:

Ao meu Professor orientador, Msc. Harlan Azevedo Herculano, uma pessoa centrada nos seus objetivos, que muito contribuiu para a realização deste trabalho, a partir das suas sábias palavras, que depositando sua confiança e credibilidade, me possibilitou o entender, para suprir os requisitos de um trabalho útil para a sociedade, e me fez conhecedor dos obstáculos que iríamos enfrentar, mais nunca fraquejou. Agradeço ainda a todos os professores aos quais tiveram paciência e empenho para me ajudar a chegar ao término deste curso.

Aos meus colegas de classe que ao longo dessa jornada, se tornaram verdadeiros familiares, me proporcionando momentos de alegria, tristeza e amizade, nesses quatro anos e seis meses de curso. Todos com objetivos comuns, o de concluir o curso de Ciências Contábeis, então agradeço pela perseverança e pelo apoio dado a mim por todos.

Aos meus queridos amigos Iury dos Santos Almeida e Paulo Sérgio de Almeida Silva, que sempre estiveram comigo ao longo dessa jornada me motivando para que eu pudesse realizar este meu objetivo.

Aos funcionários da Faculdade de Ciências Contábeis – Pombal e Universidade Federal de Campina Grande – Sousa, pela presteza e pela dedicação nos serviços prestados a nós, da classe estudantil em especial a Remédios.

Aos professores da banca que muito contribuíram para este trabalho nas pessoas do professor Thiago Alexandre e Janaina Ferreira;

A aqueles que ao longo de todo esse tempo de uma forma ou de outra passaram a fazer parte do meu ciclo de amizade me incentivando, dando forças para continuar a quebrar barreiras e a enfrentar os obstáculos proporcionados pela vida, sempre me apoiando, para que eu pudesse realizar este sonho. A todos, os meus sinceros agradecimentos.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Delimitação do Tema e Problemática	16
1.2	<i>Objetivos</i>	18
1.2.1	<i>Objetivo geral</i>	18
1.2.2	<i>Objetivos específicos</i>	18
1.3	Justificativa	19
1.4	Procedimentos Metodológicos	20
1.4.1	<i>Classificação da pesquisa quanto a abordagem do problema</i>	20
1.4.2	<i>Classificação da pesquisa quanto aos meios</i>	20
1.4.3	<i>Classificação quanto aos fins</i>	21
1.5	Universo e Amostra	22
1.5.1	<i>Coleta de dados</i>	22
1.5.2	<i>Tratamento dos dados</i>	22
2	REFERENCIAL TEÓRICO	23
2.1	Contabilidade: Contexto Histórico, Conceitos e Objetivos	23
2.2	Contabilidade de Custo: Contexto Histórico, Conceitos e Funções	24
2.3	Terminologias Aplicadas à Contabilidade de Custos	26
2.4	Métodos de Custeio	28
2.4.1	<i>Custeio por absorção</i>	29
2.4.2	<i>Método de custeio variável ou direto</i>	31
2.4.3	<i>Custeio baseado em atividade (Abc)</i>	34
2.4.4	<i>Ponto de equilíbrio</i>	38
2.5	Maximização dos lucros e preço de venda	39
2.6	Formação do preço de venda	40
2.6.1	<i>Formação de preço com base no custo</i>	41
2.6.2	<i>Preço com base no mercado</i>	44
2.7	Custo-meta	45
2.7.1	<i>Custo padrão</i>	46
2.7.2	<i>Fixação do Padrão</i>	49
2.7.3	<i>Custo Real</i>	50
2.7.4	<i>Importância de manter controles</i>	51
2.8	O uso da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio como ferramenta para a tomada de Decisão	52
2.8.1	<i>Margem de contribuição</i>	52

3 Breve Histórico Sobre a Carne Bovina e Pecuária, de Acordo com Dados no Sistema de Informações de Carnes – SIC.	55
3.1 Breve histórico da pecuária de corte no Brasil segundo dados do sistema de informações de carnes	57
3.1.2 <i>Principais regiões da bovinocultura de corte no Brasil segundo dados do sistema de informações de carnes.....</i>	<i>57</i>
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	59
4.2 Percepção do Entrevistado em Relação à Contabilidade	63
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
6 REFERÊNCIAS.....	71
ANEXO	77

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Processo de distribuição de Recursos.....	29
Figura 2 – Fases do Controle.....	32
Figura 3 – Demonstração do Ponto de Equilíbrio.....	36
Figura 4 – Fases do controle.....	38
Figura 5 – Demonstração do ponto de Equilíbrio.....	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Papel da evidenciação contábil no processo decisório	23
Quadro 2 – Terminologias de saídas de recursos	26
Quadro 3 – Classificação dos custos: Diretibilidade, variabilidade e natureza	27
Quadro 4 – Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção	30
Quadro 5 – Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção	33
Quadro 6 – Vantagens e Desvantagens do Custeio ABC.....	35
Quadro 7 - Regras necessárias para fixação do preço de venda com base nos custos	41
Quadro 8 - Variações de acordo com o método de custeio e Aplicabilidade	42
Quadro 9 - Etapas necessárias para a formação do preço com base no mercado	44
Quadro 10 - Vantagens e desvantagens do custo padrão	47
Quadro 11 - Responsabilidade para a Determinação dos padrões.....	49
Quadro 12 - Fatos Históricos Relacionados a Pecuária de Corte no Brasil	56
Quadro 13 - Distribuição da bovinocultura no Brasil por Regiões	57

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tempo de Atuação do Entrevistado no segmento frigorífico em %	58
Gráfico 2 – Grau de Escolaridade dos Entrevistados em %	59
Gráfico 3 - Quantidade de Funcionários no Empreendimento em %	60
Gráfico 4 - Critérios Utilizados Pelos entrevistados na Compra em %.....	60
Gráfico 5 - Concentração Média de Receita Por Atividade em %.....	61
Gráfico 6 - Concentração de Despesa por Atividade em %.....	62
Gráfico 7 - Freqüência de Uso de Técnicas Contábeis em %	63
Gráfico 8 - Relação Contabilidade de Custos vs Aumento de Receita e Lucros em %...	64
Gráfico 9 - Concentração de Gastos em Relação Produção e Comercialização em % ..	65
Gráfico 10 - Controles Internos Utilizados no Processo Decisório.....	66
Gráfico 11 - Formulas Utilizadas para Elaboração do Preço de Vendas	66

RESUMO

Este trabalho objetivou verificar, a importância do controle dos custos para a tomada de decisão, e a formação do preço de venda em dez frigoríficos na cidade de Pombal – PB, além disso, foi observado de que forma a informação gerada pelos controles internos em relação aos custos é utilizada pelos gestores na formação do plano de decisões. Para tanto, Utilizou-se do método indutivo, através de pesquisa qualitativa. Utilizou-se também de um estudo bibliográfico, pesquisa de campo e descritiva, como forma de apresentar o tema e adquirir conhecimentos específicos da área de custos para melhor interpretar os dados da pesquisa. Os resultados do estudo mostram que os proprietários dos empreendimentos possuem nível de escolaridade entre o ensino fundamental incompleto e o ensino superior incompleto. A maioria atua no segmento de frigorífico a mais de dez anos e tem como base econômica o sistema familiar, sendo micro e pequenos empreendedores, com baixa demanda de vendas de mercadoria e pouca complexidade para se exercer as atividades. Verificou-se que a maior parcela dos gestores utiliza-se como meio de base para o custeio do produto, o peso descontado que segundo os mesmos é o peso do animal, descontado a carcaça. De fato que a base das receitas em média dos empreendimentos proveniente da atividade bovina e em relação às despesas, são ocasionadas em maior escala para a compra, comercialização e retalhamento dos animais. No tocante a percepção do entrevistado sobre a contabilidade e suas técnicas e ramificações, os dados apresentam que em sua pluralidade entre os entrevistados não fazem uso de nenhuma ferramenta contábil. Ao analisar os critérios utilizados na formação do preço de venda identificou-se que os entrevistados utilizam-se para chegar ao preço ideal pelo seu ponto de vista: preço bruto + percentual de lucro. Desta forma, conclui-se que os empreendedores alvo do estudo elaboram controles internos e acreditam que o uso da contabilidade é de sua importância para melhor estruturar seus rendimentos, mas poucos fazem uso de suas técnicas para tomada de decisão e formação do preço de venda.

Palavras-Chave: Microempresas, Controle Internos, Lucros nos frigoríficos

ABSTRACT

This work aimed at assessing the importance of cost control for decision making, and training of the sales price in ten stores in the town of Pombal - PB also noted how the information generated by the internal controls in relation to cost is used by managers in the formation of plan-making. To do so, used the inductive method, through qualitative research. We also used a literature search, field research and descriptive, as a way of presenting the subject and acquire expertise in the area of costs to better interpret the survey data. The study results show that the owners of enterprises have education level between elementary school and higher education incomplete. Most operates in the refrigerator for more than ten years and is based on the economic system inherited and micro and small entrepreneurs with low demand for sales of merchandise and little complexity to perform the activities. It was found that the largest share of managers is used as basic medium for the cost of the product, the weight granted that the same second is the weight of the animal, discounted housing. In fact the revenue base of the enterprises on average from the activity in relation to cattle and expenses are incurred on a larger scale for purchasing, marketing and shredding animals. Regarding the perception of the interviewee on their accounts and their techniques and branching, the data show that in its plurality of respondents do not use any accounting tool. In examining the criteria used in the formation of the sale price was identified that respondents use to arrive at the ideal price for your point of view: Price + gross profit percentage. Thus, it is concluded that entrepreneurs study target elaborate internal controls and believe that the use of accounting is its importance to better structure their income, but few make use of their techniques for decision making and training of the sales price.

Keywords: Micro, Internal Control, Earnings in refrigerators

1 INTRODUÇÃO

Atualmente diante da globalização, as empresas vivenciam um mercado altamente competitivo, onde é constante a luta pela sobrevivência e a busca por novos mecanismos capazes de reduzir riscos e desperdícios, onde os gestores querem buscar como consequência dessas reduções maior rentabilidade e lucratividade para as suas empresas. Nessa perspectiva, Assaf Neto (2003) explica que o processo de globalização, se torna um fator que inviabiliza as organizações economicamente nos seus investimentos, levando tais organizações a refletir sobre a tomada de decisões, e que aumentem os preços dos seus produtos com fins de alcançar melhorias nos mecanismos internos e externos capazes de maximizar seus resultados e minimizar seus custos e despesas.

Desta forma, a busca por uma correta gestão de custos que proporcione um diferencial, que resulte em uma redução de custos é de suma importância para oferecer uma continuidade em conformidade com os objetivos desejados para as empresas.

Complementando Fonseca (2003, p. 01) afirma que:

Em um mercado cada vez mais competitivo, a busca por diferenciação ou redução de custos torna-se premissa para continuidade da empresa. A correta gestão de custos com análise de cada direcionador proporciona à empresa sua manutenção no mercado.

Assim, é indispensável que os administradores dessas empresas utilizem o controle de custos como ferramenta de fundamental importância, para o crescimento do empreendimento. Um método de custeio apropriado para cada empresa que trará subsídios importantes proporcionando aos administradores tomada de decisões precisas.

Outro fator de muita importância destacado para que as empresas consigam melhores resultados e controle dos custos, é destacado por Crepaldi (2004), como sendo o uso dos dados contábeis para a tomada de decisões podendo estes serem transformados em informações úteis para avaliar o desempenho relacionado a produção de produtos, fixação de preços e a comercialização, dentre outros.

Neste sentido, é necessário haver uma constante preocupação com o controle dos custos nas empresas, não de forma em eliminar os custos gerados pelas operações, mas sim de ter um total acompanhamento dos que estão sendo incorridos, para evitar os desperdícios e não fugir do que foi planejado, proporcionando de forma os retornos satisfatórios.

Complementando Crepaldi (2004, p.87) reflete que:

"O custeio representa um elemento essencial das atividades de contabilidade gerencial de uma empresa. O custo trata de estabelecer as despesas usadas por um produto, um grupo de produtos, uma atividade específica ou um conjunto de atividades da empresa."

Neste sentido, o custeio torna-se um mecanismo de suma importância para os gestores, no tocante ao gerenciamento dos recursos disponibilizados no processo produtivo da empresa. Partindo deste pressuposto será apresentada através da contabilidade de custos, terminologia aplicada ao estudo de custos, os principais métodos de apropriação e classificação dos custos, bem como os controles internos utilizados pela empresa em estudo.

Sendo assim, no que diz respeito aos custos, para tomada de decisão a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio das empresas. Esses critérios auxiliam na tarefa da decisão facilitando as atuações dos gestores em eliminar as áreas de risco, como também tornar mais clara as situações e alcançar o lucro desejado. Em seguida será tratado também neste estudo à formação do preço de venda, e margem de lucro, onde esses elementos são considerados como fator decisivo para as empresas manterem-se fortes e competitivas.

Para afirmar o estudo, Santos (1995, p. 47):

Um modelo de decisão de Preço de venda deve ter por finalidade primordial auxiliar o gestor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços.

Desta forma para fixar a margem de lucro, deve-se seguir um padrão consentido pelos usuários destas informações em conformidade com o mercado em que a empresa esta atuando e a necessidade/expectativa de ganho da empresa. Portanto, um modelo de preço de venda tem por finalidade identificar se o preço ofertado pela empresa esta em conviência com o mercado e os objetivos desejados pelos gestores.

Portanto, este estudo tem como objetivo principal identificar qual a importância do controle de custos para fins gerenciais, nos frigoríficos da cidade de Pombal – PB, destacando a importância do controle de custos e do preço de vendas para maximização dos lucros gerados pelas operações nas empresas objetos deste estudo.

1.1 Delimitação do Tema e Problemática

De acordo do Martins (2003), a relevância do controle dos custos está na representação dos gastos incorridos no processo produtivo de cada empresa, ante a busca pelo produto acabado que possa gerar rendimentos que potencializem a situação financeira da empresa, onde a gestão ou gerenciamento dos custos compreende a parte responsável em demonstrar os dispêndios de recursos para cada produto ou atividade e conseqüentemente expõe a potencialidade de cada produto para que se possa investir no aumento da demanda ou reduzir e excluir produtos que não estejam em conformidade com os objetivos da empresa.

Complementando Pompermayer (1999), diz que o gerenciamento, voltado para os custos, elenca vários tipos de informações e conseqüentemente dá margem para o surgimento de vários métodos de custeio, baseados na análise dos processos operacionais, na melhoria contínua e na otimização dos custos, de tal forma que dentro do processo produtivo os gastos aplicados de forma incorreta sejam enxugados e os produtos sejam lucrativos e rentáveis ao mesmo tempo.

Portanto, estes são os dois objetivos principais do controle de custos: eliminar o desperdício e maximizar o retorno dos recursos investidos sobre o produto em consonância com o planejado.

Oliveira (2006) *apud* Hoji (2004), afirma que o gestor financeiro deve analisar o funcionamento das atividades que pode ser verificado a partir do controle de custos, o preço de venda que esta sendo aplicado, ponto de equilíbrio entre as receitas e despesas, margem de contribuição adquirida pelos investimentos inseridos sobre produtos, a partir destas variáveis o gestor possa identificar um paralelo entre o volume de recursos monetários aplicados e o alcançado.

Neste sentido, é possível observar se a organização possui um controle de custo eficiente e eficaz para gerar uma situação de "folga" financeira dentro do seu ciclo operacional, que foi utilizada para refinarar todo o seu processo produtivo e maximizar os lucros dos produtos.

Diante disso, Almeida (2010) *apud* Carvalho (2001) Explica que:

O preço, dentre os quatros elementos do composto de marketing, é o único que proporciona ingresso de recursos monetários para a organização, ou seja, é o que efetivamente traz receita para a empresa. O preço é fator determinante e o responsável direto pelo faturamento e a lucratividade das empresas, independentemente da denominação: mensalidade, ingresso, tarifa, juro, aluguel e passagem, entre outros.

Neste sentido o trabalho será conduzido no sentido de analisar a utilização do controle dos custos para fins gerenciais como também na formação do preço de venda, durante a realização do processo de comercialização e aquisição de matéria prima em dez frigoríficos da cidade de Pombal – PB, enfatizando os benefícios de se realizar um controle dos gastos para o aumento do faturamento e lucro efetivamente.

Para tanto, este trabalho de pesquisa apresenta uma análise diante desta realidade que se pode questionar: **Qual a importância do controle de custos e da formação do preço de vendas para fins gerenciais em dez frigoríficos da cidade de Pombal – PB?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

- » Demonstrar a importância do controle dos custos para a formação do preço de venda nos frigoríficos da cidade de Pombal-PB.

1.2.2 Objetivos específicos

- ❖ Caracterizar as empresas estudadas de acordo com o perfil dos entrevistados;
- ❖ Identificar como é calculado o preço de venda nas empresas estudadas;
- ❖ Analisar a importância dos custos na tomada de decisões;
- ❖ Verificar quais são os controles utilizados pelos entrevistados

1.3 Justificativa

A bovinocultura de corte, segundo a Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes (2010), representa a maior fatia do agronegócio brasileiro, com faturamento de mais de R\$ 50 bilhões/ ano e oferecendo cerca de 7,5 milhões de empregos e possuindo um rebanho bovino de cerca de 190 milhões de cabeças, apresentando avanços nos índices de produtividade impulsionados pelos baixos custos de produção.

Diante das assertivas, observa-se que a atividade frigorífica relacionado diretamente com a bovinocultura de corte, impulsiona a economia do País, e por isso deve-se atentar para um estudo detalhado das técnicas contábeis utilizadas para tomada de decisão neste segmento de mercado.

Outro fator preponderante para determinar o estudo no setor frigorífico, esta expresso no estudo de Oliveira (2009, p. 3, *apud* Sobrinho *et al.*, 2007, p. 2) onde a:

A competitividade ocasionada pela globalização faz com que o Brasil utilize-se do agronegócio como estratégia para inserção nos mercados mundiais em face suas competências, tais como: condições edafoclimáticas favoráveis e avanços tecnológicos, principalmente, nas áreas de gestão e produção animal e vegetal.

Neste sentido, o setor do agronegócio torna-se indispensável para a economia nacional, face ao processo de globalização, mediante as suas condições favoráveis e positivas nos aspectos de novas tecnologias, gestão e produção, além da utilização como estratégia determinante para o aumento do desempenho brasileiro nos mercados internacionais.

Outro tópico contributivo para determinação da pesquisa é destacado por Carvalho, Lima e Cruz (2007, p.2) que determina o setor agropecuário como sendo de:

Grande importância para a economia brasileira, devido à vasta extensão territorial do país, clima adequado à produção de várias culturas e à criação animal, dentre outros. Com o desenvolvimento e crescimento da agropecuária ao longo do tempo e às crescentes exigências dos consumidores, diante do seu caráter estritamente rural foi se esgotando, e o setor passou a ser mais dependente dos demais setores, secundário e terciário, além de defrontar-se com a tarefa de formular ações para inserir-se no contexto concorrencial.

Assim, observa-se que este segmento é de suma importância para a economia nacional, que possui condições especiais, favoráveis para o aumento de receitas e diversificações produtivas, mas alguns aspectos como o fato de apresentar atitude estritamente rural, têm desenvolvido certa dependência de outros setores e favorecido o aumento da concorrência, no entanto com o desenvolvimento de ações, tais como a utilização de controle de custos,

dentre outras podem servir como estratégias capazes de sanar estes elementos negativos para o setor em questão.

1.4 Procedimentos Metodológicos

Neste tópico foram apresentados os tipos de procedimentos metodológicos adotados para o alcance dos objetivos mencionados neste trabalho, onde se definiu o delineamento da pesquisa dentre as tipologias metodológicas existentes, às quais se apresentam em três categorias, segundo Maciel (2005) apud Beuren (2003) essas categorias são: quanto à abordagem do problema; quanto aos meios da pesquisa e quanto aos fins do estudo.

1.4.1 Classificação da pesquisa quanto a abordagem do problema

Pesquisar significa buscar respostas e o que se deseja saber sobre determinado tema ou assunto abordado. Conforme melhor explicado por Demo (1996, p.34) onde:

A pesquisa é vista como atividade cotidiana, considerando-a como uma atitude, um questionamento sistemático crítico e criativo, mais com intervenção competente na realidade dos fatos, fornecendo informações crítico e científicas pertinente ao objeto do estudo.

A presente pesquisa caracteriza-se como pesquisa qualitativa, que segundo Torga (2007), esta exhibe claramente a relação entre o mundo real e o sujeito destacando a junção do mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não é quantificável, trabalha em ambiente natural para a coleta direta dos dados o pesquisador é instrumento chave e é descritiva, destacando-se por abrigar correntes de pesquisa e o sujeito-observador faz parte do processo interpretando fenômenos e dando um significado.

1.4.2 Classificação da pesquisa quanto aos meios

Este trabalho desenvolveu-se através de um estudo de caso em dez frigoríficos do Município de Pombal – PB, com o intuito de identificar os controles de custos dessa empresa e como eles são utilizados na formação do preço de venda.

Em relação ao estudo de caso Martins (2006, p. 2) melhor explica ao relatar que:

Quando um Estudo de Caso escolhido é original e revelador, isto é, apresenta um engenhoso recorte de uma situação complexa da vida real, cuja análise-síntese dos achados tem a possibilidade de surpreender, revelando perspectivas que não tinham sido abordadas por estudos assemelhados, o caso poderá ser qualificado como importante, e visto em si mesmo como uma descoberta. Oferece descrições, interpretações e explicações que chamam a atenção pelo ineditismo.

Além do mais, esse trabalho constitui-se de uma pesquisa bibliográfica, por utilizar-se de livros, anais de eventos, sites e publicações de artigos, teses, monografias e doutorados dentre os mecanismos, para contextualizar o tema de forma a atribuir conceitos e concepções científicas extraídas do foco estudado.

Conforme explica Valentim (2008) reflete que a pesquisa bibliográfica, elege uma problemática de pesquisa e, a partir disso, estabelece um escopo para ser pesquisado na literatura (livros, periódicos, monografias, dissertações, teses, anais de eventos impressos, eletrônicos digitais etc.).

Complementando Lakatos e Marconi (1996), diz que a finalidade da pesquisa bibliográfica é depositar para o pesquisador em contato direto com todas as evidências escritas, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido decorridos de alguma forma, quer publicadas ou gravadas.

Esta pesquisa também envolveu estudo de campo, que conforme Carnevallii e Miguel (2001) é uma pesquisa que é realizada após o estudo bibliográfico, para que o pesquisador tenha um bom conhecimento sobre o assunto, pois é nesta pesquisa que se obtenha o contato direto ou indireto sobre as fontes utilizadas.

Neste sentido o estudo foi desenvolvido em loco junto com os proprietários dos empreendimentos, no intuito de identificar diretamente os resultados através de questionários.

1.4.3 Classificação quanto aos fins

Utilizou-se da pesquisa descritiva como instrumento científico. Segundo Valentim (2008), a pesquisa descritiva tem como principais características determinadas em observar, registrar, correlacionar e descrever fatos ou fenômenos de uma determinada realidade sem manipulá-los, caracterizando-se pela seleção de amostras aleatórias de grandes ou pequenas populações sujeitas à pesquisa, visando obter conhecimentos empíricos atuais, de forma a encontrar possibilidade de generalização sobre a realidade pesquisada, permitindo ao pesquisador investigar apenas um percentual da população alvo desejada.

Sendo assim, observa-se que o estudo concentra-se na pesquisa descritiva, pois capta as informações de um meio específico, processando novos dados, que após analisados geram informações reais originais a realidade sem forçar alterações nos ideais de origem.

1.5 Universo e Amostra

O universo da pesquisa constitui a totalidade de 28 frigoríficos situados na cidade de Pombal- PB. No entanto, o estudo utilizou-se do processo de amostragem determinado por um critério de conveniência que de acordo com Neto (2004) "é selecionada por alguma conveniência do pesquisador", de tal forma que foi determinado 10 empreendimentos para a aplicação das técnicas que resultaram no alcance dos objetivos.

1.5.1 Coleta de dados

Na fase de coleta de dados, o estudo em princípio desenvolveu-se após o levantamento de informações sobre custos e sobre a realidade dos frigoríficos de Pombal – PB, a partir deste direcionamento utilizou-se de um questionário com onze questões distribuídas em duas etapas, os quais tinham como métodos aplicados interrogações fechadas onde o proprietário do frigorífico optava pela alternativa que melhor traduzisse a realidade de seu empreendimento. Sendo que este estudo de campo foi realizado em 10 (dez) frigoríficos da cidade de Pombal no Estado da Paraíba, sendo a escolha pelo segmento feita de forma aleatória e por conveniência, com o intuito de atingir os objetivos pretendidos para o estudo. Para tanto se realizou um questionário com 11 perguntas subdivididas em 2 etapas sendo a primeira voltadas para o perfil da empresa e do entrevistado, a segunda relacionada com a verificação da percepção do entrevistado em relação a contabilidade, a relevância dos custos na tomada de decisão, identificação os controles internos utilizados pelo entrevistado no processo decisório e formação do preço de venda.

1.5.2 Tratamento dos dados

Nesta etapa o estudo usou do recurso estatístico aplicado às respostas obtidas no questionário através da utilização do software Microsoft Office Excel, versão 2007 e através de suas ferramentas gerou-se gráficos em termos exatos e comentados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade: Contexto Histórico, Conceitos e Objetivos.

Ao refletir a história da contabilidade que esta ligada a história da nossa era, explicado por Hendriksen e Van Breda (1999) tendo em vista que os registros contábeis, fazem parte da matéria prima dos historiadores e que o progresso do homem está de certa forma, vinculado a essa ciência.

Complementando Neves e Viceconti (2004, p.1) reflete que a contabilidade é: "uma ciência que desenvolve metodologias próprias, com a finalidade de controlar o patrimônio, apurar o redito (resultado) e prestar informações úteis às pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho das aziendas".

A contabilidade enquanto ciência social no conceito de Barros (2008 pag. 21), "tem por objetivo medir os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para gestão e controle e é uma atividade fundamental na vida econômica das empresas".

Schmidt (2000), *apud* Fulano Junior e Nascimento (2009, p. 3) reflete que "depois, o surgimento da moeda, em 869 a.C., e das medidas de valor fizeram com que fosse possível a determinação das contas contábeis representativas do patrimônio".

Neste sentido, entende-se a partir do surgimento das suas contas que foi possível quantificarem os dados, com intuito de fornecer informações relevantes aos gestores para o controle e gerenciamento das diversas áreas de atividade da empresa.

Diante da afirmação fundamentada por Junior e Nascimento (2009), a contabilidade com o aparecimento da moeda e das medidas de valores evoluiu para um novo patamar, sendo esta capaz de evidenciar os valores resultantes das operações em suas respectivas contas contábeis, de modo que as informações depositadas auxiliem no gerenciamento do patrimônio.

Marion (2006, p. 26) acrescenta ao dizer que, o objetivo principal da Contabilidade é: "permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras".

Por este entendimento, entende-se que a contabilidade visa examinar as diversas variações patrimoniais das empresas, com o intuito de evidenciar a realidade apresentada pela mesma, objetivando fornecer informações contábeis úteis, relevantes e fiscais para os

interessados ou usuários auxiliando-os nas tomadas de decisões. Convém lembrar que a contabilidade vem evoluindo paralelamente a dinâmica das empresas.

Diante o exposto, a contabilidade é uma ciência, capaz de fornecer informações úteis e relevantes, aos usuários e interessados de forma a fortalecê-los no processo decisório, melhor explicado no quadro 1:

Quadro 1 – Papel da evidenciação contábil no processo decisório

Classificar, registrar, verificar a eventual sumarização, em demonstrações contábeis;
Identificar o desempenho da empresa em relação ao orçamento elaborado e aos resultados adquiridos;
Evidenciar os dados reais para a análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio em determinados períodos;
Mostrar o comportamento patrimonial, financeiro e econômico da empresa;

Fonte: dados adaptados pelo entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999); Neves e Viceconti (2004); Marion (2006); Junior e Nascimento (2009).

Convém lembrar que, até a revolução industrial no século XVIII, só existia praticamente a contabilidade financeira, mas com os avanços, exigências e aumento das necessidades dos gestores, fornecedores e consumidores necessitavam de uma melhor adaptação da contabilidade aos novos campos e ambiente de atuação, haja vista também que na época citada acima a principal utilidade da contabilidade era nas empresas comerciais, desenvolvidas na era mercantilista.

Conforme explanação de Mauad e Pamplona (2002), os avanços das indústrias a partir do século XVII tornaram mais complexa a função da contabilidade, pois, antes os investidores e gestores não tinham preocupação com fatores produtivos internos, mas, a partir das mudanças ocasionadas pelos avanços, as empresas passaram a preocupar-se com lucros advindos da atividade produtiva, que atendia as necessidades do mercado consumidor.

2.2 Contabilidade de Custo: Contexto Histórico, Conceitos e Funções.

Acompanhando o entendimento de Mauad e Pamplona (2002) verifica-se que com a revolução industrial surgiu como parte determinante para que a contabilidade se molde aos novos avanços, proporcionados ferramentas específicas para a visualização e diagnose não apenas para investidores, mas também para mensurar o grau de ganho e custos aplicados no processo para a produção de determinado produto.

Complementando Wernke e Bornia (2001) entende que com os avanços das indústrias e a interferência dos fatores internos nos lucros, surgiu-se a necessidade e um novo segmento da contabilidade capaz de mensurar os adventos das produções em larga escala e

fornecendo o acompanhamento dos gestores ao setor interno, então neste sentido surgiu um novo campo: a contabilidade de custos.

Brito (2007) destaca ainda que nesse novo campo, a contabilidade de custos tem duas grandes funções: o auxílio ao controle e a colaboração aos gestores para tomada de decisão.

O mesmo destaca que importante missão deste novo campo é fornecer dados para o estabelecimento de previsões como: padrões e orçamentos, e acompanhar os acontecimentos para comparação com valores definidos anteriormente.

Assim a contabilidade de custos é um mecanismo eficiente para um desempenho satisfatório e uma garantia para os administradores, possuidores dessas informações tomem as decisões mais aceitáveis e em consequência dessas, a empresa consiga um retorno favorável.

Complementando Martins (2003, p. 21) afirma que:

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão.

Diante da afirmação tem-se frente à competitividade do mercado existente atualmente, a contabilidade de custos como mecanismo imprescindível para o desenvolvimento das empresas nos diversos segmentos, que necessitam de uma gestão de custos para formação de relatórios, há serem analisados e controlados pelos usuários, com o intuito maior de garantir a sobrevivência da empresa.

Desse modo, os adjetivos da contabilidade de custos, são bem variados, e devem ser utilizados de acordo com a necessidade da gestão empresarial; no entanto, todos relacionados ao levantamento de dados, controle e tomada de decisões.

Silva Júnior (2000, p. 80) Classifica os adjetivos da contabilidade de custo em:

- a) Determinação do lucro utilizando os dados dos registros convencionais da contabilidade, ou compilando-se de maneira diferente para que sejam mais úteis á administração.
- b) Controle das operações e dos estoques, estabelecimento de padrões e orçamentos, comparações entre custo real e custo orçado e ainda fazer previsões.
- c) Tomada de decisões, formação de preços, determinação da quantidade a ser produzida, escolha de qual produto produzir, avaliação de decisão sobre corte de produto ou decisão de compra ou fabricar.

Pode-se concluir que a contabilidade de custos evoluiu de um instrumento administrativo, para uma forma dinâmica de resolver problemas decorrentes de operações financeiras, que vem criando sistemas para produzir informações que auxiliem a mensuração de resultados, e avalia o patrimônio, sendo a parte da contabilidade que se dedica a produzir relatórios para níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e de planejamento e controle das operações.

2.3 Terminologias Aplicadas à Contabilidade de Custos

De modo geral Paiva (2004) unifica ao dizer que a contabilidade de custo consiste em, estudar os diversos tipos de custos e suas respectivas terminologias, juntamente com sua grande importância que exerce em um período quando se trabalha com a escassez de recursos e precisa-se chegar a resultados favoráveis para a saúde e sobrevivência das empresas.

Assim é necessário que os gestores tenham conhecimento de suas fontes de recursos e quanto de desembolso é necessário para o processo produtivo, determinando quais os gastos estão ligados diretamente e indiretamente com a produção e quais os critérios de apropriação deste custo ao produto final.

Complementando Crepaldi (2004, p. 56) cita que: “[...] todos os custos aplicáveis ao produto ou serviço precisam ser considerados (incluindo fabricação, venda e outras despesas) quando se for determinar o preço de venda”. Por isso que distinção se torna relevante, pois dentre outras coisas é através do conhecimento de quanto custa o produto que se aplica um correto preço de venda.

Tendo em vista toda essa importância, foram apresentados a seguir alguns termos básicos que são bastante relevantes para o melhor entendimento do assunto abordado (área de custos), com a finalidade de utilizar uma linguagem que facilite o entendimento de alguns termos mencionados com mais frequência ao longo dessa pesquisa.

Quadro 2 – Terminologias de Saída de Recursos

<p>Desembolso: Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada Ou não do momento do gasto.</p>	<p>Ex.: compra de matéria prima á vista; pagamento de salário aos funcionários; pagamento de empréstimo bancário; pagamento de despesas provisionadas no período anterior.</p>
<p>Gasto: Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Conceito extremamente amplo e que se aplica a todos os bens e serviços adquiridos; assim, temos Gastos com a compra de matérias-primas, Gastos com mão-de-obra, tanto na produção como na distribuição, Gastos com honorários da diretoria, Gastos na compra de um imobilizado etc. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento. Não estão aqui incluídos todos os sacrifícios com que a entidade acaba por arcar, já que não são incluídos o <i>custo de oportunidade</i> ou os juros sobre o capital próprio, uma vez que estes não implicam a entrega de ativos.</p>	<p>Ex.: material consumido no processo produtivo; material de expediente consumido no processo administrativo; energia elétrica consumida na área industrial; mão-de-obra da produção.</p>
<p>Custo: Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O Custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Este, por sua vez, é de novo um investimento, já que fica ativado até sua venda. A energia elétrica é um gasto, no ato da aquisição, que passa imediatamente para custo (por sua utilização) sem transitar pela fase de investimento. A máquina provocou um gasto em sua entrada, tornado investimento (ativo) e parceladamente transformado em custo, via Depreciação, à medida que é utilizada no processo de produção de utilidades.</p>	<p>Ex.: matéria-prima utilizada no processo de produção; mão-de-obra utilizada no processo de produção; energia elétrica consumida na produção; a matéria-prima foi um gasto em sua aquisição que imediatamente se tornou investimento, e assim ficou durante o tempo de sua Estocagem; no momento de sua utilização na fabricação de um bem, surge o Custo da matéria-prima como parte integrante do bem elaborado</p>
<p>Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.</p>	<p>Exemplos: A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na fábrica, que fora gasto transformado em investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo, torna-se, na venda do produto feito, uma despesa. O microcomputador da secretária do diretor financeiro, que fora transformado em investimento, tem uma parcela reconhecida como despesa (depreciação), sem transitar por custo.</p>

Fonte: adaptado de Martins (2003 pág. 17) e Oliveira (2008).

O quadro 2 mostra algumas terminologias de variáveis que interferem diretamente ou indiretamente nos resultados das empresa e estão envolvidos dentro do processo produtivo.

Quadro 3 - classificação dos custos de acordo com a diretibilidade, variabilidade e natureza.

CLASSIFICAÇÃO	CONSIDERAÇÃO
De acordo com a diretibilidade	<p>Custos Diretos – são aqueles que podem ser diretamente apropriados a cada tipo de bem ou órgão, no momento da sua ocorrência, isto é, estão ligados diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. (MARTINS, 2003).</p> <p>Custos Indiretos – são aqueles que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento da sua ocorrência. Atribui-se parcela deles a cada tipo de bem ou função de custo através de um critério de rateio. (SEVERIANO FILHO, 1999).</p>
De acordo com a variabilidade	<p>Custos Variáveis – são todos aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa. Se não houver quantidade produzida, o custo variável será nulo. Observa-se que os custos variáveis devem ser analisados com respeito às quantidades consumidas na produção e não às quantidades adquiridas ou às estocadas. (LEONE, 2000).</p> <p>Custos Fixos – são aqueles cujos valores são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa, ou seja, permanecem inalterados. (LEONE, 2000).</p>
De acordo com a sua natureza	<p>Custos tangíveis ou explícitos ou “mensuráveis” – são os que se podem calcular com critérios convencionais de custos, em muitos casos de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites, e normalmente vão acompanhados de um desembolso efetivo por parte da empresa” (AECA, 1995).</p> <p>Custos intangíveis ou implícitos ou ocultos – é qualquer custo que não seja aparente na contabilidade padrão, ou, em termos gerais, que não esteja imediatamente aparente mas que seja importante para o processo de produção. (FUREDY, 2005)</p>

Fonte: Freitas, Melo, Filho e Costa (2005, pág. 05)

Vale salientar que em relação aos custos algumas terminologias devem ser acrescentadas. Desta forma o quadro 3, mostra como os custos são classificados de acordo com a diretibilidade, variabilidade e natureza.

2.4 Métodos de Custeio

Ferni (2008, p. 30), reflete que “as literaturas existentes sobre Contabilidade de Custo afirmam que ao longo dos anos, diversos sistemas de custeio foram criados, cada um com suas próprias características, porém todas com a intenção de ajudar aos gestores com informações importantes para a tomada de decisão”

Neste sentido, existem vários sistemas específicos para custear a apuração dos custos, cada um com metodologias diferenciadas, mas com os mesmos objetivos de auxiliar os gestores na tomada de decisão, desta forma as empresas devem escolher um método de custeio que se encaixe ao seu sistema organizacional e proporcione informações relevantes para o processo decisório.

Melhor explicando, Martins (2001) relata que custeio: “significa método de apuração de custos, assim existe vários Sistemas de apuração dentre eles: custeio por absorção, custeio baseado em atividade – ABC e custeio variável”.

Diante dessa concepção pode-se dizer que custeio é o processo responsável pela apropriação dos custos totais, resultante do processo produtivo e das demais áreas que envolvem o ciclo operacional da empresa, sabendo que dependendo do critério adotado este proporciona informação específicas e distintas para a tomada de decisões.

Complementando, Ildefonso (2007) explica que:

É comum vermos empresas adotarem sistema de custos repentinamente, acreditando em resultados imediatos. Desse modo, muitas empresas acabam encontrando um método que não condiz com sua realidade empresarial, que são inúteis na tomada de decisão de gestores, pois são insuficientes para atingir os resultados almejados.

Assim observa - se que os gestores antes da decisão por qualquer aplicação de método de custeio devem atentar-se a elaboração de um estudo detalhado das vantagens, desvantagens que cada sistema e sua aplicabilidade ao segmento em que a empresa esta atuando e se este pode gerar resultados condizentes ao desejado. Desta forma a seguir vejamos os principais métodos de custeio.

2.4.1 Custeio por absorção

O custeio por absorção, pode-se dizer que é aquele que inclui aos produtos todos os custos envolventes no processo fabril, sejam esses custos definidos como: custos diretos e indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais. O procedimento pra utilizar esse método é fazer com que cada produto ou produção absorva parcela dos custos indiretos, relacionadas à fabricação.

Isso é melhor explicado por Scherer (2001. p, 23):

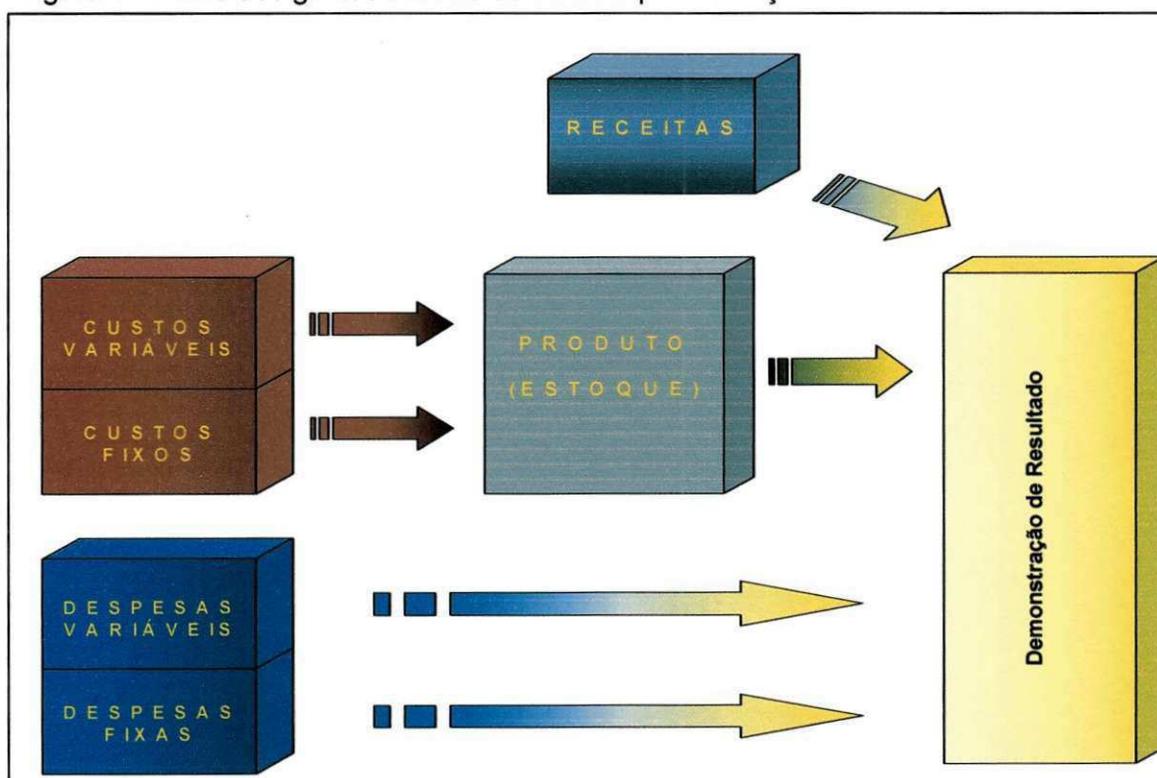
Custeio por absorção é o método derivado de aplicação por princípios de contabilidade geralmente aceitos, consistindo na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e os de produção. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Não é um principio contábil propriamente dito, mas a metodologia decorrente dele, nascida com a própria contabilidade de custos.

Complementando Queiróz (2001, p.10) diz que:

O critério de custeio por absorção é o mais utilizado, até por ser uma exigência fiscal no Brasil e, por comodidade, usa-se como ferramenta gerencial com todos os seus defeitos, principalmente decorrentes do rateio dos custos fixos e sua incorporação a um ou vários produtos.

Dessa forma, esse método é o aceitável pela legislação vigente no Brasil, além de poder auxiliar os gestores a calcular a rentabilidade de cada atividade e a analisar os recursos destinados a cada produto de uma forma geral, de tal forma a fornecer informações significativas no auxílio para a tomada de decisão no tocante a estabelecer os preços de venda dos produtos.

Figura 1 – Fluxo dos gastos através do Custeio por Absorção



Fonte dados adaptados de Paulo, Júnior e Leone (2000)

Na figura acima o processo do fluxo dos gastos através do custeio por absorção, onde os recursos provenientes das receitas são emanados para a DRE e os custos variáveis e fixos são alocados aos produtos e estoque, já as despesas variáveis e fixas são lançadas na DRE, de forma que todos os gastos são absorvidos e interpretados neste modelo.

Mostra-se as principais vantagens, desvantagens e características do sistema de custeio por absorção.

QUADRO 4 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção

Vantagens do sistema de custeio por absorção	Desvantagens do sistema de custeio por absorção	Características
1-Considera o total dos custos por produto; 2-Formação de custo para estoque; 3-Permite a apuração dos custos por centro de custos; 4- Atende à legislação fiscal;	1-Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos; 2-Não evidencia a capacidade ociosa da empresa; 3-Os critérios de rateio são sempre arbitrários;	1- Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos; 2- Primeiro - faz a alocação, dos custos indiretos, no centro de custos (auxiliares e produtivos); 3- Segundo – alocação dos centros de custos para os produtos; 4- Os CIF acabam transferindo-se, contabilmente, para a conta de estoques de produtos acabados; 5- É útil nas empresas que têm processo de produção pouco flexível e poucos produtos; 6- Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

Fonte: dados adaptados de Silva Júnior (2000, p.233), Kroetz (2001) e Fagundes (2004, p. 51).

Conforme dados no quadro 4, verifica-se que esse sistema de custeio é o aceitável pela legislação vigente embora para algumas empresa que apresentam processo de produção flexível, com muitos produtos, esse não seja um melhor método de apuração, mas o sistema de custeio por absorção apresenta pontos positivos dentre eles os autores destacam o englobamento de todos os custos totais por produtos, além de desenvolver custos para o estoque e permitir a distribuição dos custos para os centros que estão em convivência com as leis competentes, dentre os pontos negativos pode-se elencar o fato que os custos podem ser elevados superficialmente, não considerando a parte ociosa da empresa, além de ter seus critérios predeterminados de forma arbitrária. Desta forma compete aos gestores visualizar a melhor forma possível de adaptação de um sistema de custeio a empresa que envolva a mesma como um todo e seja flexível a novas adequações.

Convém lembrar o que Ferni (2008) desta onde mesmo, sendo o custeio por absorção aceito pela legislação do Imposto de renda, nos dias atuais esse método já esta tendo pouca aplicabilidade e conseqüentemente esta sendo substituído por sistemas que tenha procedimentos mais específicos, flexíveis e aprimorados de custeamento de produtos. Em meio a esse entendimento destacamos o sistema de Custeio ABC (Activity Based Costing) ou Custeio Baseado em Atividade.

2.4.2 Método de custeio variável ou direto

Outro método constantemente utilizado pelas empresas que também não é aceito pela legislação vigente, mas que oferece um leque de novas informações sobre os custos que variam de acordo com a produtividade e disponibiliza para fins internos relatórios que podem

auxiliar os gestores nas tomadas de decisões, é o método de custeio variável, que segundo Carvalho (2002, p. 59) este método é aquele em que:

Somente os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos e despesas fixos são levados integral e diretamente ao resultado do período. Dessa maneira, comporão o valor dos estoques apenas os custos variáveis, e as despesas variáveis são apropriadas após a valoração dos inventários para se apurar a chamada margem de contribuição.

Complementando Perez Junior, Oliveira e Costa (1999, p. 141), reflete que o método de custeio variável é o "método que apura os custos de fabricação dos bens mediante apropriação somente de custos variáveis".

Dentre as decisões gerenciais por meio da utilização do método de custeio variável Carvalho (2002, p. 59), cita: "a fixação de preço de venda; o cálculo da lucratividade de produtos; seleção do mix de produtos".

Neste sentido, o método de custeio variável fornece suporte para os gestores no momento de tomar decisões referentes à formação do preço de venda em virtude do mesmo apurar os custos variáveis para determinado produto, além de permitir o cálculo da margem de contribuição ou lucro, sendo também capaz de evidenciar quais os produtos são mais rentáveis e lucrativos, para só então a parti desta análise selecionar os produtos que atigem os resultados desejados.

Complementando, Ferni (2008 p. 39) destaca os pontos principais do sistema de custeio variável são:

A separação dos gastos fixos e dos gastos variáveis, ou seja, os gastos que oscilam proporcionalmente ao volume da produção/venda e gastos que se mantêm constantes diante do volumes de produção/venda dentro de certos limites de tempo. O sistema de custeio variável só trabalha com os custos e as despesas que são ligados diretamente a atividade produtiva, os custos fixos são debitados como despesas do período diretamente no resultado (lucro).

Assim, pode-se dizer que o sistema de custeio variável dedica-se em apurar apenas as saídas de recursos que variam de acordo com a produção, mesmo que estes dispêndios em determinado limite de tempo permaneça constante e em relação aos custos fixos estes são lançados diretamente na DRE como despesas do exercício, tornando-se dedutíveis do Lucro.

A figura 2 – evidencia o fluxo dos gastos no sistema de custeio variável

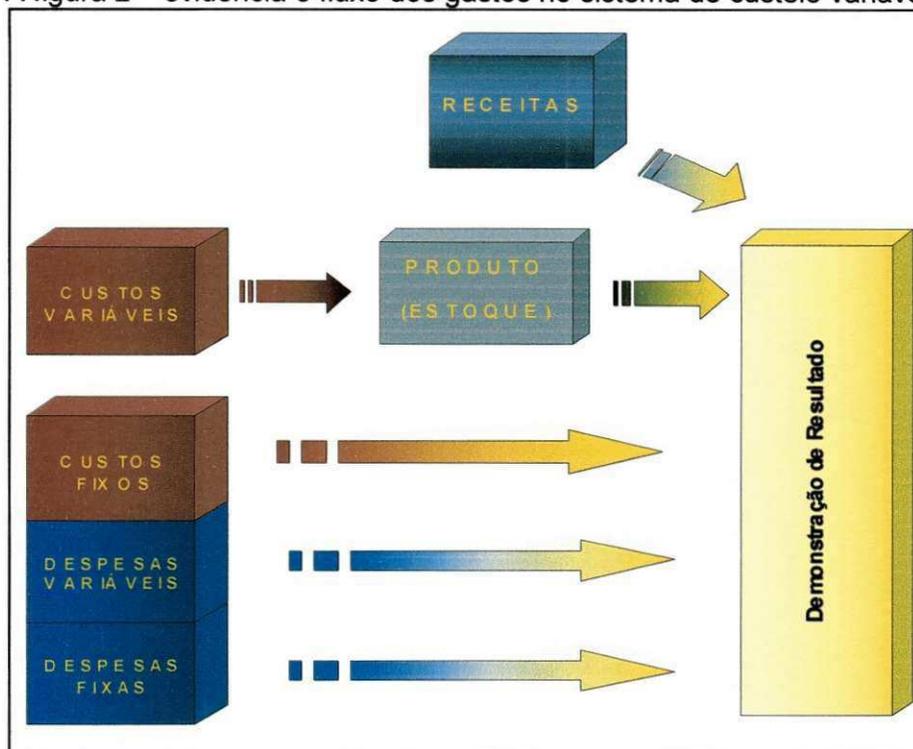


Figura 2 - fluxo dos gastos no sistema de custeio variável
 Fonte: dados adaptados de Paulo, Júnior e Leone (2000)

Carvalho (2002) define o método de custeio direto como sendo: “Aquele que leva aos objetos todos os custos e despesas variáveis ou fixas que se permitem ser apropriados objetivamente à unidade de produto”.

Neste entendimento, observa-se que o método de custeio direto é possui uma interfase entre o custeio por absorção e o custeio variável, sendo que este não envolve apenas os custos variáveis, mas também as despesas fixas, levando estes gastos de forma unitária aos produtos.

Conforme melhor explicado por Ludícibus (1995) *apud* Carvalho (2002) quando é dito que este se refere a um método de custeio situado entre o custeio por absorção e o custeio variável (que ele denomina *custeamento direto puro*), que é exatamente o método de custeio direto.

Outro fator de destaque é apresentado pelo mesmo autor da citação anterior ao referir que o método de custeio direto não considera os custos indiretos de fabricação fixos comuns como custo dos produtos e o trata como custo do período, lançando-o diretamente para resultado, considerando apenas os custos indiretos de fabricação fixos específicos.

Quadro 5 – Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção

Vantagens do custeio direto e variável	Desvantagens do custeio direto e variável
<ol style="list-style-type: none"> 1. Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns; 2. O lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários; 3. Os dados necessários para a análise das relações custo-volume-lucro são rapidamente obtidos do sistema de informação contábil; 4. Mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o custeio direto/variável, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial; 5. O método de custeio direto e o método de custeio variável são totalmente integrados com o custo-padrão e orçamento flexível, possibilitando o correto controle de custos; 6. O método de custeio direto e o método de custeio variável constituem um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente aos dispêndios necessários para manufaturar os produtos; 7. O método de custeio direto e o método de custeio variável possibilitam mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões. 8. O custeio direto e variável tem estreita relação com os conceitos de custos desembolsáveis, custos financeiros, isto é, que passam por caixa; 	<ol style="list-style-type: none"> 1. A exclusão dos custos fixos indiretos para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período; 2. Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos, podendo o custeamento direto/variável incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio; 3. Baseia-se no conceito de custeamento e análise de custos para decisão de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Fonte: dados adaptados de Padoveze (1997) *apud* Carvalho (2002, p. 61)

Para tanto os gestores devem atentar para as formas de custeio, envolvendo a melhor metodologia que conduza ao resultado desejado. Dentre as principais formas pode-se destacar: o custo – meta, custo padrão e custo real, que nos próximos três tópicos irão ter maior ênfase nos aspectos de tipologias sobre os conceitos e formas de aplicação.

2.4.3 Custeio baseado em atividade (Abc)

Nota-se na atualidade uma constante concorrência entre as empresas, e para se sobressaírem dos efeitos negativos e melhorar seu desempenho, torna-se incessante a busca por novas informações relevantes no processo decisório e por sistemas que reduzam riscos, eliminem os desperdícios e evidenciem o total de custos e despesas que devem ser alocado a cada produto elaborado, e conseqüentemente possam disponibilizar relatórios reais sobre a situação da empresa.

Maciel, Rocha, Almeida (2005, p. 5) melhor explica ao dizer que:

Hoje, com a concorrência mais acirrada e os sistemas produtivos cada vez mais complexos onde existe uma crescente participação dos custos indiretos e de despesas fixas, observa-se a imposição de margens de lucro menores como alternativas de se manter no mercado. Isto exige a compreensão precisa e clara de como os custos são apropriados aos produtos no decorrer de sua fabricação, para que seja possível obter um parâmetro para efeitos de comparação com os preços praticados no mercado. Esse parâmetro será o preço básico do produto, obtido, principalmente, através do custo de fabricação.

Na busca por clareza e precisão ao relacionar os custos e sua apropriação nos produtos, tendo como base o preço aplicado no mercado, Padoveze (2005, p. 331) elenca o sistema de custo por atividade como sendo:

Um método de custeamento que identifica um conjunto para cada evento ou transação (atividade), na organização que age como um direcionador de custos. Os custos indiretos são, então, alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recurso.

Neste sentido, nota-se que o método ABC é o responsável em identificar através das atividades, os custos aplicados como forma de um vetor, onde os custos que estão ligados indiretamente com a produção são apropriados com base no número de operações realizadas, mediante seu consumo e capacidade produtiva.

Complementando, Paula (2006, p. 5), diz que o sistema ABC desenvolve três funções principais dentro da empresa:

- Avaliar estoque analisando os custos dos bens vendidos para a elaboração dos relatórios financeiros;
- Estimar as despesas em um percentual criterioso das despesas da entidade;
- Apresentar uma análise econômica e a eficiência da empresa e dos seus gestores;

Assim, as funções do ABC esta relacionada com a discriminação de atividades para a atribuição de custos, focalizando a parte gerencial, apresentando-se como um elo entre a acumulação e os produtos ou serviços, em forma de direcionador específico de custos que se relaciona com a atividade desenvolvida e conseqüentemente proporciona aos tomadores de decisões dados relacionados a estoque, despesas, desempenho econômico e financeiro por atividade, deixando para trás os fins contábeis e colocando a frente os interesses dos gestores em maximizar resultados e poder oferecer aos clientes produtos de preços acessíveis embasados na redução de gastos.

Viceconte e Neves (2003, p.133) desta que neste sistema o ABC o seu objetivo é:

É rastrear quais as atividades da empresa que estão consumindo de forma mais significativa seus recursos. [...] O rastreamento de custos que está implícito no método ABC é um processo muito mais complexo e sofisticado do que o simples rateio dos CIF aos produtos. É necessário elencar as atividades que a empresa efetua no processo de fabricação, verificar quais os recursos que estão sendo consumidos por elas, direcionar os custos para essas atividades e delas para os produtos.

Desta forma, observa-se que o principal objetivo do ABC, é apresentar de forma específica os recursos destinados para cada atividade, onde as atividades consomem recursos e esses são convertidos em produtos que retroalimentam o processo. Vale salientar ainda que o ABC indica os recursos necessários para financiar as atividades e delas para os objetos de custos no caso os produtos.

O quadro 6, mostra algumas vantagens, desvantagens e características citadas com base no entendimento de Fagundes (2004, p. 58) e Kroetz (2001, p. 65), melhor explicando como este sistema funciona.

QUADRO 6 - Vantagens e Desvantagens do Custeio ABC

Vantagens do custeio ABC	Desvantagens do custeio ABC	Características
1. Obtêm um quadro que explica "por que" e "como" os custos são incorridos; 2. Separa os custos que agregam ou não valor ao produto; 3. Percebe desperdícios e a geração dos custos; 4. Avalia as possibilidades de influencia e modificações dos geradores de custos	1. Não encontra viabilidade em empresas de pequeno/médio porte; 2. Muito burocrático; 3. Transforma custos fixos em variáveis – tendo em vista que as tecnologias modernas de produção têm aumentado os custos fixos proporcionalmente aos custos variáveis, esse método de custeio conduzirá a resultados proporcionalmente mais errados.	1. Utiliza bases específicas (em grande número) na alocação dos custos para cada atividade; 2. Não está preocupado em segregar custos e despesas, mas procura separar os gastos que adicionam valor ao produto, do que não adicionam; 3. Não é centrado em números; 4. Procura analisar aspectos físicos das atividades, analisar fatos e processos; 5. Os custos ABC precisam ser interpretados como custos a médio e a longo prazo; 6. Volta-se para os processos da gestão empresarial, adequando-se gradativamente ao sistema de informação contábil ao nível gerencial; 7. Tem como objetivo desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permita avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consumiam os recursos e produziam os CIF.

Fonte: Adaptado de Kroetz (2001, pág. 65)Fagundes (2004, p. 58)

O quadro 6, mostra que a vantagem básica do ABC é proporcionar um direcionamento mais preciso sobre os desperdícios, apresentar um molde direto sobre os custos incorridos nas atividades para os objetos de custos e em relação as desvantagens esta na aplicabilidade, por ser complexo e burocrático o sistema ABC, não é viável para empresa de pequeno e médio porte e sim em empresas que apresentam grande quantidade de recursos indiretos

em seu processo de produção e tiver significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Maciel, Rocha, Almeida (2005, p. 5) destaca ainda que Um sistema de custeio baseado em atividades (ABC) faz mais do que apurar custos de produtos. Ele diz aos executivos o que irá gerar ou causar custos e como gerenciá-los. É também uma espécie de custeio por absorção, só que mais sofisticado, pois pode ser congregada nele uma cadeia de valor, partindo desde o pré - produção até a pós-venda. E não se limita àqueles valores atinentes ao processo produtivo, que a lei brasileira absorve e aceita. Portanto, no Brasil, normalmente, a sua aplicação é efetuada em nível gerencial para efeito de análises mais sofisticadas, e não para o efeito contábil-fiscal.

Neste sentido, visualiza-se que no método tradicional a alocação é feita através de critérios de rateios limitados (quantidade produzida e vendida, faturamento, mão-de-obra direta, horas de trabalhos etc.), enquanto no ABC, existem múltiplos critérios denominados de gerenciadores de custo ou cada qual específico à atividade a que se relaciona e o custo final do produto será um somatório de diversas atividades utilizadas nas produções, e que podem ser identificadas e tratadas separadamente.

Nesse sentido, a Figura 3 detalha essa concepção:

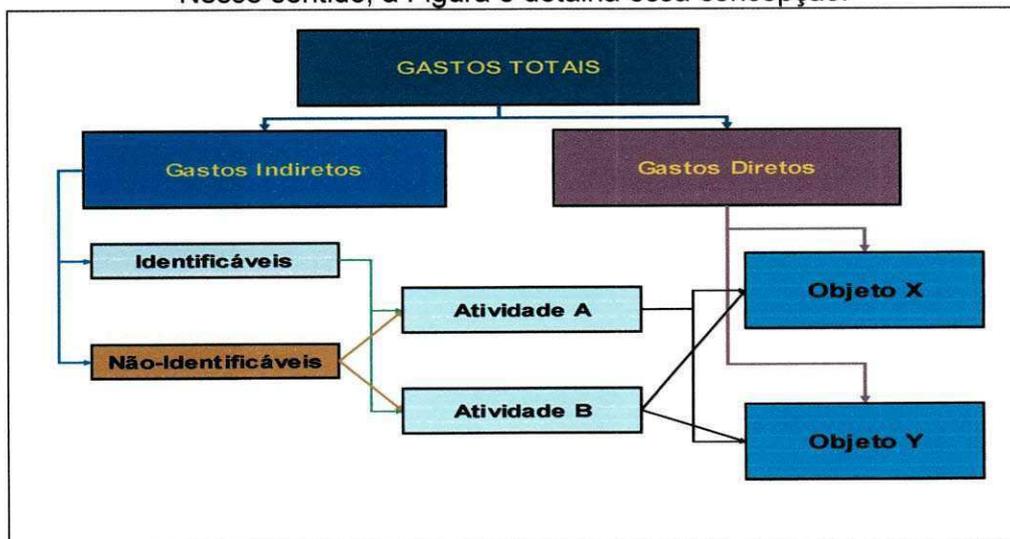


Figura 3 – Processo de distribuição de recursos

Fonte: Fonte dados adaptados de Paulo, Júnior e Leone (2000) e Martins (2003, p. 289).

A figura 3 demonstra o processo de distribuição de recursos dentro do ciclo operacional, sendo que o equivalente ao que gastamos corresponde aos recursos disponíveis para financiar determinadas atividades dentro do processo produtivo, relacionada a cada produto que necessita de um dispêndio de recursos, onde estes são determinados como custos.

Com tudo percebe-se que as indústrias necessitam de métodos úteis a fim de auxiliar os gestores com informações para o melhor gerenciamento na análise de custos dos processos produtivos, com o intuito de efetivar o controle das saídas de recursos e facilitar a tomada de decisão com maior exatidão.

2.4.4 Ponto de equilíbrio

Ponto de equilíbrio, também chamado de ponto de ruptura é o valor ou a quantidade que a empresa precisa vender para cobrir os custos e despesas variáveis e fiscais das mercadorias vendidas. Nele o lucro operacional é nulo, ou seja, a empresa não terá lucro nem prejuízo os gastos totais são iguais às receitas totais.

Para Martins (2003), o Ponto de Equilíbrio indica a capacidade mínima que a empresa deve operar para não ter prejuízo. É, portanto, a relação entre o volume de vendas e a lucratividade, determinando o nível de vendas necessário para cobrir os custos operacionais. Ou ainda, é o ponto em que a empresa se equilibra, servindo também para mostrar a magnitude dos lucros ou perdas da empresa se as vendas ultrapassarem ou caírem para um nível abaixo desse ponto.

De acordo com Martins (2003, p. 270):

“Existem, pelo menos, três pontos de equilíbrio: Contábil, quando a Receita menos Custos e Despesas Totais dão resultado nulo; Econômico, quando dão como resultado o custo de oportunidade do Capital Próprio empregado; e Financeiro, quando os valores das disponibilidades permanecem inalterados, independentemente de haver resultado contábil ou econômico”.

Neste artigo, o conceito utilizado é o de Ponto de Equilíbrio Contábil, que, tradicionalmente é representado pela fórmula:

$$PE = CF / MC \text{ sendo: } MC = P - CV \text{ ou } PE = CF / (P - CV) \text{ ou } PE = CF + DF/MC\%$$

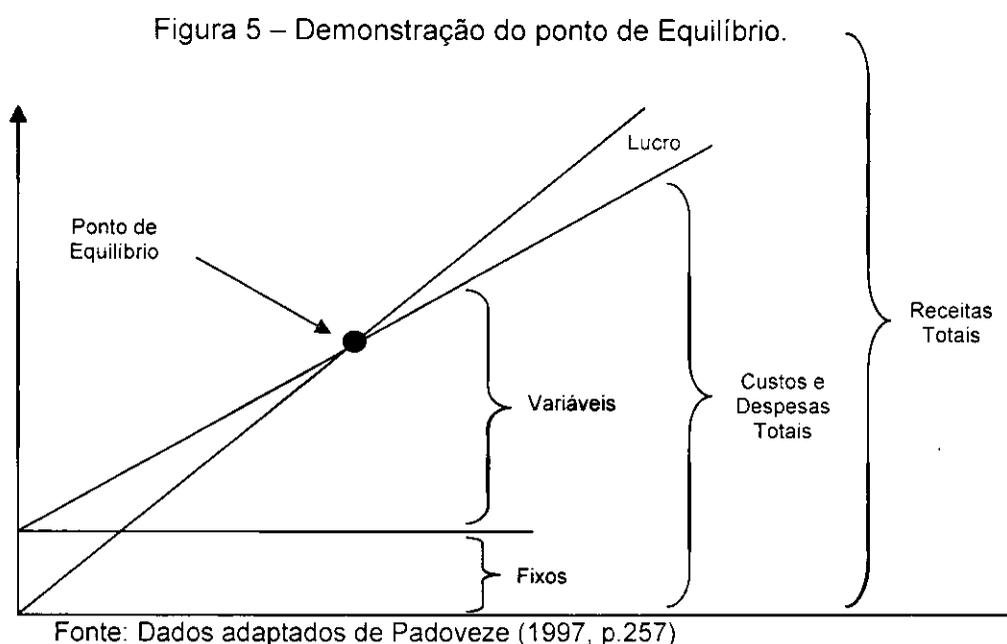
Onde:

PE = Ponto de Equilíbrio; CF = Custo Fixo; MC = Margem de Contribuição; P = Preço unitário de venda do produto; CV = Custo Variável por unidade; DF = Despesas fixas e MC% a margem de contribuição em percentual sobre as vendas

Normalmente, as empresas consideram que todas as variáveis de entrada deste modelo (preço de venda e custos fixos e variáveis) são conhecidas com certeza (modelo determinístico). No entanto, algumas ou todas as variáveis do modelo podem apresentar um comportamento aleatório (modelo probabilístico).

A análise do Ponto de Equilíbrio tem seu lugar de destaque para as considerações preliminares sobre o custo, o volume de produção e os lucros projetados da entidade quando do planejamento. Esta análise deve permitir compreender como o lucro pode ser afetado pelas variações nos elementos que integram as receitas de vendas e os custos e as despesas totais. O Ponto de Equilíbrio constitui-se num indicador importante do risco operacional de certo negócio quando comparado com a capacidade de produção ou com a demanda máxima do mercado.

Graficamente, o ponto de equilíbrio, é representado conforme expresso na Figura 5:



A Figura 5 apresenta uma situação que está prevalecendo mais custos e despesas do que receitas, encontrando-se por isso, na faixa de prejuízo; acima entre a faixa do lucro.

Assim, a análise do ponto de equilíbrio é importante para gestão financeira, por possibilitar a determinação do nível de operações mínimo para viabilidade do negócio, além de propiciar avaliação da lucratividade decorrente do nível de vendas distintas.

2.5 Maximização dos lucros e preço de venda

A margem de lucro está intimamente relacionada com o custo de oportunidade do investidor em suas diversas oportunidades de utilização dos recursos aplicados no negócio, isso significa que, se o empresário possui diversas opções para aplicar seu dinheiro e escolheu um determinado ramo, este deve proporcionar-lhe a maior rentabilidade.

A maximização dos lucros deve ser adquirida através de procedimentos efetivos sobre as receitas e os custos, ou seja, significa agir sobre as quantidades vendidas, sobre os preços de venda e sobre os custos totais.

Para identificar o preço de venda que alcance o maior lucro possível, Bernardi (1996, p. 245) afirma que devem ser considerados os seguintes fatores:

Estimativa das vendas totais possíveis e elasticidade de preço: Para determinado preço base, estima-se realisticamente o potencial de volume de vendas e simulando variações nos preços, observa-se o impacto no volume. Estimativa de custos e despesas: Mesmos os fixos podem variar, conforme o volume vendido, assim, a empresa estima seus custos e despesas para o volume estudado. Localização do preço que maximiza: Através de simulações notoriedade da análise de valor efetuada sobre as atividades.

A empresa busca o preço de mercado dos produtos levando em consideração a estimativa de venda, a relação do preço em e volume de venda; Enfatizando paralelamente os custos e despesas mensurando o valor gasto na produção de cada produto separadamente para aproximar ao máximo possível do valor real gasto no processo de produção de cada item produzido.

2.6 Formação do preço de venda

Preço de venda é o valor monetário que a empresa cobra de seus clientes em uma transação comercial. Cunha e Fernandes (2008) destacam que estabelecer o preço de venda é um dos mais importantes momentos nas decisões a serem implantadas na empresa, de tal maneira que este preço pode representar o sucesso, a rentabilidade, a competitividade e conseqüentemente sua existência.

Neste sentido o valor do preço de venda deverá ser suficiente para que a empresa cubra todos os gastos que foram necessários para colocar o produto, mercadoria ou serviço à disposição do mercado, até a transferência da propriedade e da posse destes, incluindo o lucro desejado ou possível.

Para Bernardi (1996, p. 219) diz que:

Estabelecer preços é uma decisão difícil e complexa, notadamente quando o mesmo é estabelecido pela primeira vez, ou quando se objetiva mudar os preços. A formação dos preços, orientando-se pelo ponto de vista interno, poderão adotar os seguintes caminhos: Preços baseados nos custos, retorno do investimento e a maximização dos lucros.

Neste entendimento, por ser uma tarefa difícil e de inúmeras variáveis que afetam os preços, a teoria econômica encontra grandes dificuldades para quantificar as informações sobre o assunto. Por esse motivo ainda encontra-se o conceito de elasticidade da procura e

da oferta, o aumento ou diminuição do preço de um produto são baseados nas quantidades ofertadas e consumidas.

Complementando Santos (1995, p.4) diz que:

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

Assim sendo, observa-se que o preço de venda é uma fator de constantes mutações que influencia sobre todo o processo sistemático produtivo (entrada – processamento – saída) afetando diretamente nos resultados das empresas e que sobre influencia do mercado, custos, concorrência.

Santos (1995, p. 47) prossegue dizendo que “o Preço de venda deve ter por finalidade primordial auxiliar o gestor a encontrar a melhor alternativa de preço dada uma situação decisória, tanto na determinação de um preço específico, como no estabelecimento de políticas e estratégias de preços.” Nesta concepção o preço de venda funciona como direcionador auxiliar capaz de indicar melhores estratégias que possam gerar resultados que condizem com o esperado pelas empresas.

Para analisar a formação de preços de um produto ou serviço, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto é tratado como principal elemento que importa a formação do preço de venda.

2.6.1 *Formação de preço com base no custo*

De acordo com a concepção de Cunha e Fernandes (2008), no Brasil, o porte da maioria das empresas é caracterizado por Micro e Pequenas Empresas. Porém, muitos desses empreendimentos nascem sem ter um coerente planejamento e acompanhado da falta de análise de fatores que influenciam seu crescimento, acabam por vir à falência muito cedo.

Assim, para que uma empresa possa perpetuar sua sobrevivência é necessário que as empresa tomem conhecimento de aspectos financeiros que constituem o planejamento e podem servir de intercambio entre os resultados planejados e o resultado efetivado, dentre eles esta o preço de venda com base nos custos.

Pontes, Oliveira, Aragão e Lopes (2006, p. 3) as premissas orientadoras utilizadas por esses modelos são:

- a) o mercado está disposto a aceitar os preços de venda determinados pela empresa, calculados com base em seus custos;
- b) o percentual escolhido de margem adicional ao custo deve cobrir todas as despesas de venda, distribuição e administração, todos os impostos, e proporcionar um lucro satisfatório e uma remuneração adequada sobre o capital empregado.

Desta forma deve-se observar se os preços desejados após aplicação da parcela dos custos esta de acordo com o preço exigido pelo mercado e se o percentual aplicado é capaz de suprir os custos e despesas, além q gerar rendimentos condizentes ao almejado no planejamento.

O mesmo autor da citação anterior ao citar Lere (1979, p. 58 *apud* Santos, 1995) sugere um conjunto de regras necessárias para o estabelecimento do preço com base no custo, conforme o quadro 7.

Quadro 7 – Regras necessárias para fixação do preço de venda com base nos custos.

1. Determinar o custo do produto;
2. Determinar o percentual de margem a ser aplicado
3. Multiplicar o percentual de margem pelo custo do produto, para obtenção da margem em unidades monetárias
4. Somar a margem monetária ao custo do produto, para determinar o preço.

Fonte: dados adaptados de Pontes, Oliveira, Aragão e Lopes (2006)

Segundo Martins (2003), esse método de calcular preços com base nos custos é muito utilizado pelas empresas, mesmo apresentando algumas deficiências, como: não considerar, pelo menos inicialmente, as condições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária etc.

Complementando Cunha e Fernandes (2008) e Assef (1999, p. xvi *apud* Bruni 2003 p. 311) reforça a importância da formação do preço de venda, pois o mesmo tem por objetivos essenciais:

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

De acordo com a afirmativa acima, verifica-se que a formação do preço de venda é parte fundamental para a construção da lucratividade e rentabilidade dos processos produtivos das empresas.

Complementando, Horngren, Datar e Foster (2004) enfatizam que custos influenciam preços por afetarem a oferta e conseqüentemente a demanda, de tal forma que quanto mais baixo

for o custo de produção de um produto em relação ao preço pago pelo cliente, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa.

Pontes, Oliveira, Aragão e Lopes (2006) reflete ainda que o preço com base nos custos pode sofrer variações dependendo da base de custeio escolhida, em duas formas ou por *Markup* ou Taxa de Retorno Alvo.

Segundo o mesmo autor as variações mais utilizadas de acordo como o método *Markup* são as seguintes, melhor destacadas no quadro 08.

O quadro 08 melhor explica como estas variações ocorrem decorrentes do sistema de custeio utilizado e como o Markup se aplica dentro do processo de formação de preço de venda.

Quadro 8 - Variações de acordo com o método de custeio e Aplicabilidade

Tipo de Variações	Aplicabilidade
Mark-up com base no custo pleno	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre o custo unitário do produto, obtido por meio do método de custeio pleno ou integral, que é composto por todos os custos de produção, vendas, distribuição e administração.
Mark-up com base no custeio por absorção	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre o custo unitário do produto, obtido por meio do método de custeio por absorção, que inclui em sua composição somente os custos de produção diretos e variáveis, indiretos e fixos, alocados de acordo com alguns critérios e segundo uma expectativa de produção e vendas. Portanto, não inclui no custo unitário as despesas de vendas, distribuição e administração, que devem ser cobertas pelo percentual de margem escolhido.
Mark-up com base no custo variável	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre o custo unitário do produto, obtido por meio do método de custeio variável, que inclui em sua composição somente os custos de produção variáveis, excluindo-se, portanto os custos fixos, as despesas de vendas, distribuição e administração, que devem ser cobertas pelo percentual de margem escolhido.
Mark-up com base no custo de transformação	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor somente sobre o custo de conversão incorrido pela empresa na transformação do material direto em produto acabado. Esse custo de conversão geralmente compõe-se de mão-de-obra aplicada no produto e dos custos indiretos de fabricação rateados segundo algum critério.
Mark-up com base no custo orçado ou estimado	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre os custos estimados ou orçados de um produto ou empreendimento. Esse método é utilizado em empresas que trabalham sob o regime de encomendas, que são específicas para cada cliente, sendo geralmente necessário um orçamento técnico-financeiro, que será negociado junto ao cliente. Os custos de cada encomenda podem ser calculados com base no custeio pleno, por absorção ou variável.
Mark-up com base no custo-padrão	Aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre os custos previamente calculados de acordo com o conceito-padrão, ou seja, custos cientificamente apurados, sem imputar ineficiência ou anormalidades de produção, venda ou distribuição.

Fonte: dados adaptados de Pontes, Oliveira, Aragão e Lopes (2006, p. 4, e p.5)

Pela Taxa de Retorno-Alvo Pontes, Lere (1979, p.118-126 apud Santos, 1995) apud Oliveira, Aragão e Lopes (2006) dissertam sobre as etapas a serem seguidas por uma empresa que adote como método de formação de preços de venda a Taxa de Retorno-Alvo que são as seguintes: escolher a taxa de retorno desejada que esteja em consonância com o planejado e seja suficiente para cobertura dos custos e gastos totais; estimar o nível esperado de atividade no futuro de forma que este seja além de lucrativo rentável; determinar o custo unitário de produção no nível de atividade esperado, de modo que após o cálculo do custo unitário este possa ser adequado ao total da produção esperada para determinado período; calcular um preço que garanta a taxa de retorno sobre o investimento, estabelecida como meta, no nível esperado de atividade e por fim avaliar o preço para identificar se este está sendo aplicado de forma correta.

2.6.2 *Preço com base no mercado*

Utilizando o método de formação do preço de vendas com base no mercado a empresa poderá decidir pela fixação com base nos preços praticados pelo mercado, deixando, como prioridade, uma menor atenção aos seus próprios custos ou à procura de seus produtos.

Assim, o preço de venda praticado pela empresa poderá ser igual, menor ou maior do que o praticado no mercado, dependendo dos objetivos e das inferências que deduz sobre as possíveis influências que podem lhe causar os componentes do sistema que está inserida.

Quando a empresa decide adotar este procedimento, desconhece quase por completo sua estrutura interna, ou aparenta confiar nesta estrutura, ou então, seu sistema de informações baseia-se apenas nos custos integrais e históricos em lugar dos custos incrementais (aumento de volume), ou futuros (derivados dos planos existentes).

Sobre a formação do preço baseado no mercado, Motta (1997, p. 35), ressalta algumas etapas a serem consideradas pelos gestores no momento da formação dos preços baseados no mercado, cujas etapas serão apresentadas no quadro 13:

Quadro 09 – Etapas necessárias para a formação do preço com base no mercado.

Identificar os custos incrementais e evitáveis que são aplicáveis a uma alteração de vendas.
Calcular a margem de contribuição e variação das vendas em equilíbrio relativas à mudança de preço proposta.
Avaliar a sensibilidade ao preço por parte dos compradores, com a finalidade de se estimar a plausibilidade de eles alterarem suas compras, acima ou abaixo da variação das vendas em equilíbrio.
Identificar os concorrentes e avaliar suas prováveis reações.
Identificar compradores para os quais os custos, sensibilidade ao preço e concorrência são significativamente diferentes, e segmentá-los com base no preço, onde for possível.
Calcular as conseqüências em termos de lucro, aritmética ou graficamente, para diversas e prováveis alterações das vendas; e
Aceitar ou rejeitar as modificações de preço propostas, considerando-se os benefícios de resultados favoráveis, em comparação com os riscos percebidos de conseqüências desfavoráveis

Fonte: dados adaptados de Motta (1997, p. 35)

No entanto, os gestores dedicam maiores atenções aos produtos que alcancem maior lucratividade; e é o sistema de custos que vai proporcionar informações sobre as margens efetivamente obtidas. Neste sentido, o ABC se apresenta como um sistema que fornece informações menos propícios aos erros sistemáticos.

Além disso, há de se considerar que produtos fabricados sob encomenda geralmente não possuem preços de mercado disponível, fato proporcionado pela obrigatoriedade da análise de valor efetuada sobre as atividades.

2.7 Custo-meta

O custo meta é mais uma ferramenta gerencial utilizada no intuito de maximizar os resultados das empresas e teve como propulsor a cultura e economia japonesa. Melhor explicado por Filippini (2005, p. 37) quando diz que:

O custo-meta também conhecido na língua Inglesa como *Target Costing* é também denominado custeio alvo. Originou-se no Japão e desde a década de 70 é um instrumento gerencial muito utilizado pelas empresas japonesas que operam com linhas de montagem e dispõem de altas tecnologias, bem como por empresas que produzem *softwares* para computadores e para indústrias que produzem por processos contínuos e repetitivos.

Complementando Wernke e Bornia (2000, p. 3) apud Carastan (1999) afirmam que:

O custo-meta não tem suas bases fixadas na contabilidade de custos e nem é científico, pois parte de estimativas realizadas pelo departamento de engenharia de produção e considera as restrições do mercado e a rentabilidade desejada pela empresa. A engenharia de valor calcula um custo denominado "custo flutuante" com base nas estimativas de valorização do produto projetado e este é o objetivo de redução com base nas diversas alternativas possíveis de fabricação ou de utilização de materiais, entre outros, que busquem reduzir o "custo flutuante" até o custo-meta.

Neste sentido o custo-meta reflete um processo gerencial, que envolve desde o planejamento dos resultados desejados e observando os preços das mercadorias e em seguida os custos, Martins (2003, p. 223) define este modelo como sendo o custo de fora para dentro. Convém lembrar ainda que seu uso limita-se a fins gerenciais, não mantendo base científica.

Para Cogan (1999, p. 97), custo-meta é: "uma ferramenta de gerenciamento estratégico que busca reduzir o custo do produto durante seu ciclo-de-vida". De acordo com Filipini (2005) apud Costa (2000), o custo-meta objetiva a redução de custos quando do desenvolvimento de novos produtos e modelos numa fase anterior à implementação, que corresponde ao ponto onde a decisão de produção foi tomada e na fase de projeto se faz mais eficaz, por refletir os diversos custos do produto, dando o preço final, oportunizando a oferta e o que o mercado está disposto a pagar, levando sempre em consideração a quantidade vendida.

Assim o custo-meta é uma ferramenta de gerenciamento estratégico centrado na redução de custos ante a integração de novos produtos e modelos, o mesmo serve ainda como denominador comum para o êxito das novas mercadorias.

Convém lembrar que para melhor funcionamento deverá existir uma integração entre todos os setores da empresa. Conforme melhor explicado por Martins (2003) ao refletir que, o custo-meta tem como compromisso a união e integração entre todos os setores da empresa, como a contabilidade, projetos, *marketing*, planejamento, desenho, compras até limpeza e segurança, obrigando a empresa ainda a ter como foco o cliente.

2.7.1 *Custo padrão*

Outro método aplicado nas empresas é o custo padrão, cujo representa o custo desejado de forma padronizada, encontrada mediante calculo embasado em fatos futuros sem interferência das oscilações do custo real.

Conforme melhor explanado por Filippini (2005), o custo padrão é a meta ou custo estabelecido em forma de padrão, que não sofre influencia sobre as mutações do custo real

e tem como característica a possibilidade de se estabelecer uma comparação com o custo real e conseqüentemente torna-se referencial para os custos e atribuição de metas aos gestores da empresa.

Complementando Padoveze (2003, p. 224), destaca algumas das características do custo padrão que:

- a) compõe-se de elementos físicos e monetários;
- b) utilizam dados e informações que devem acontecer no futuro;
- c) deve ser cuidadosamente predeterminado, dentro de bases unitárias;
- d) aplica-se basicamente a operações repetitivas, servindo como medida predeterminada estável para processos e atividades organizacionais específicas;
- e) deve servir como modelo de comparação ou meta.

Assim, observa-se que o custeio padrão utiliza-se de métodos simplificados, de fácil aplicabilidade, onde as atividades são prefixadas e específicas, sendo possível a visualização dos elementos físicos e monetários utilizados pela empresa, de modo que estes serviram de dados para elencar acontecimentos futuros e auxiliares para a formação de comparativos entre as metas alcançadas.

O mesmo autor e ano destaca ainda que um padrão representa medidas físicas e monetárias, relativas a elementos de receita e ao custo dos eventos, transações e atividades adequadamente mensuradas, que deveriam ser atingidos a partir de condições preestabelecidas, vinculadas à decisão de elaborar uma unidade de produto ou serviço, em um determinado momento de tempo.

Em relação aos objetivos do custo padrão Martins (2003, p. 316), ressalta que:

O grande objetivo do custo padrão é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido. E isso nos leva à conclusão, de que custo padrão não é outra forma, método ou critério de contabilização de custos (como absorção e variável), mas sim uma técnica auxiliar e coadjuvante no processo decisório.

Desta forma, identifica-se que o custo padrão é como um alicerce para a construção de relatórios determinantes entre os recursos que foram utilizados no processo produtivo e os que deveriam ser realizados ou reduzidos, isto não em forma de métodos ou critérios, mas por meio de técnicas específicas predeterminada, auxiliar e coadjuvante para a tomada de decisões.

Bacurau (2006 p. 6) define como outra finalidade ou objetivo do custo padrão é:

Decorrente da adoção de qualquer base de comparação fixada para efeito de controle, pelo efeito psicológico sobre o pessoal podendo ser positivo ou negativo. Outra importante utilidade decorrente do custo padrão diz respeito à obrigação que cria na empresa para o registro e controle não só dos valores monetários de custos, mas também das quantidades físicas de fatores de produção utilizados.

Sendo assim, o grupo de indivíduos envolvidos no processo de desenvolvimento das metas empresariais irá buscar assimilar, almejar e realizar controles específicos por segmento ou atividade, de modo que suas ações acompanhem os valores pré-estabelecidos no custo padrão e que a partir destas ações possam ser desenvolvidos relatórios comparativos evidenciando os pontos atingidos ou não neste processo.

Martins e Alexandre Leite (2006, p. 4) diz que:

A lógica do custo-padrão está intimamente relacionada à lógica do princípio de custeio ideal por determinar um padrão eficiente de desempenho, com o qual será comparado o desempenho real do processo produtivo. O objetivo é chegar a uma variação que representaria a ineficiência relacionada ao item de custo analisado.

Neste sentido, nota-se que o custo padrão, não significa a eliminação de custos a valores reais incorridos (Custo Real); pelo contrário, só se torna eficaz na medida em que exista um custo real, para se extrair, da comparação de ambos, as divergências existentes. Para escolha entre os métodos e técnicas a serem utilizadas deve-se atentar par as vantagens e desvantagens que cada um elenca em suas aplicações. Desta forma o quadro 10 mostra as vantagens e desvantagens do custo padrão.

Quadro 10 – Vantagens e desvantagens do custo padrão

Vantagens do custo padrão	Desvantagens do custo padrão
<ol style="list-style-type: none"> 1. Controlar e reduzir os custos: com a comparação padrão-real torna-se possível identificar os pontos de maior custo; 2. Promover e medir a eficiência: pode-se verificar se os departamentos estão aptos para os padrões; 3. Disponibilidade antecipada de dados: com os padrões é possível prever quais custos irão incorrer, ou pelo menos se ter uma idéia; 4. Facilita as projeções: por ter os dados já "orçados" podem-se projetar os custos mais facilmente; 5. Calcular e determinar os preços de venda: com o custo padrão pode-se determinar não somente quanto custa um produto ou serviço, mas também quanto deveria custar, e quais as possíveis causas para o custo em excesso; 6. Instrumento de decisão: em face às comparações com custo padrão, e o incorrido em determinado período, a gerência, supervisores e funcionários, passam a ter consciência dos custos e principalmente nos níveis de gerência é possível modificar, acrescentando ou eliminando alguma etapa do processo, matéria prima ou mesmo modelagem de produtos para se chegar aos custos determinados. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Os próprios padrões: por ter um padrão, às vezes a gerência se vê bitolada a este e não procuram alterar propósitos mudando um ou outro detalhe; 2. Motivação x Desmotivação: quando os padrões são fixados como inatingíveis as pessoas envolvidas acabam desanimando, o que pode colocar a metodologia em franco declínio na organização; 3. Longo período de maturação: para que os padrões sejam coerentes devem sempre ser alterados, pois quando da sua implantação, irá ocorrer uma série de imperfeições e com o passar do tempo deverão ser aperfeiçoados, porém tais mudanças podem levar ao descrédito.

Fonte: Casarotto, Garcia e Garcia (2002, p. 13)

Diante da explanação do quadro 10, verifica-se que a utilização do custo padrão é essencial como técnica de controle nas operações, haja visto que este facilita a avaliação dos resultados decorrentes dos atos e fatos de forma contínua e por assim auxiliar os gestores quanto a eliminação dos riscos e conseqüentemente efetivar o controle interno, mas contudo os gestores devem ficar atento nas desvantagens citadas, pois estas devem ser analisadas de forma sucinta e reduzidas ao máximo sem que seja comprometido os resultados desejados.

2.7.2 Fixação do Padrão

O custo padrão deve ser fixado em termos monetários e em termos fixos, a empresa terá que fixá-lo em quantidades e valor para os diversos tipos de custos que compõem o produto. Os funcionários de uma organização devem participar da determinação e implantação de um sistema de custo-padrão, devido ao envolvimento de quase todos os departamentos produtivos ou não produtivos.

Deve-se destacar que o padrão depende totalmente de funcionários especializados nos aspectos técnicos de produção, afinal são eles que entendem das quantidades de matéria-prima, tempo de fabricação e composição do produto.

Portanto os engenheiros de produção devem fornecer ao responsável pela contabilidade os dados de custo-padrão das quantidades efetuadas nos procedimentos produtivos, para transformar em padrões monetários.

Martins (2003, p. 318), diz que "a fixação final do custo padrão de cada bem ou serviço produzidos depende de um trabalho conjunto entre a engenharia de produção e a contabilidade de custo".

Assim, o custo padrão com a matéria-prima precisa ser detalhado em termos de quantidade (quilos, metros, toneladas, litros, peças, etc.) e custo por unidade de consumo (custo de metro, do quilo, do litro etc.).

Com relação a mão-de-obra, esta precisa ser detalhada pelas quantidades de horas, minutos ou semanas, necessárias para a produção de cada unidade do produto acabado, incluindo salários, encargos sociais e demais benefícios trabalhistas. Todos esses procedimentos são tarefas de responsabilidades da contabilidade de custos, o quadro 10 relata de forma sintética as responsabilidades da contabilidade de custos e da engenharia de produção na determinação do custo padrão.

Quadro 11 – Responsabilidade para a Determinação dos padrões

CONTABILIDADE DE CUSTOS	ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
<p>Ao pessoal da controladoria caberia a determinação de padrões monetários, como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Custos das matérias-primas e demais materiais; • Salários e encargos de MOD e MDI; • Custos com aluguel de prédio e de máquinas; • Custos com seguros; • Valor da depreciação das máquinas, prédio e demais ativos utilizados na produção; • Valor do consumo de água, energia elétrica, telefone, fase etc. 	<p>Os engenheiros da produção seriam responsáveis, por sua vez, pela obtenção dos padrões técnicos e quantitativos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Consumo de matérias-primas e demais materiais por unidade produzida; • Nível e qualificação da mão-de-obra direta por unidade produzida; • Quantidade de horas-máquinas necessárias; • Nível de desperdícios de matérias-primas aceitáveis; • Espaço físico ocupado pelos departamentos ou setores produtivos.

Fonte: Perez Junior, Oliveira e Costa (2001, p. 157)

Dessa forma se percebe que a contabilidade de custos deve ser assessorada pelos demais departamentos, onde a determinação do custo-padrão de certo produto se inicia com levantamento da quantidade de matéria-prima, quantificação da mão-de-obra, quantidades relativas aos custos indiretos e de fabricação e demais insumos para cada produto fabricado. Esses padrões são transformados em caráter financeiro, obtendo-se o padrão do produto multiplicando-se as quantidades pelos seus respectivos valores, e sempre que ocorrer mudanças na estrutura do produto os padrões devem ser revistos.

2.7.3 *Custo Real*

A origem do custo real esta intimamente ligado a contabilidade de custos no intuito de retratar qual o custo da mercadoria vendida que envolve todos os recursos relacionados ao processo de produção de um bem que já está sendo fabricado Silva (1999 pág. 22). O custo real é mais um dos métodos utilizados pelos gestores, cujo valor é representado pelos valores reais para elaborar o custo final dos produtos ou serviços.

Conforme Filippini (2005) cálculo do custo real toma como base os valores do custo histórico e do custo históricos corrigido já registrados, não contendo alteração do padrão monetário e considerando o valor de reposição, sendo a validade maior do custo real ocorre quando da elaboração do cálculo e compara-se com o custo padrão, para assim determinar a variação ocorrida, promover as alterações do processo ou do produto.

Convém lembrar ainda que Silva (1999) *apud* Ludicibus (2003) em relação ao sistema baseado em custos reais, é baseado em custear a produção para apuração de quanto custou determinado produto ou serviço. Desse modo registra-se tão somente o custo histórico das transações de aquisição e consumo dos recursos nas suas respectivas datas e períodos correspondentes.

Neste sentido, entende-se por sistema de custo real, o custo já ocorrido nos desembolsos para custear a produção, tendo seus valores lançados em cada período condizentes com a atividade. No entanto é óbvio que os gestores devem observar as particularidades de cada método, técnica e critérios ao serem alocados.

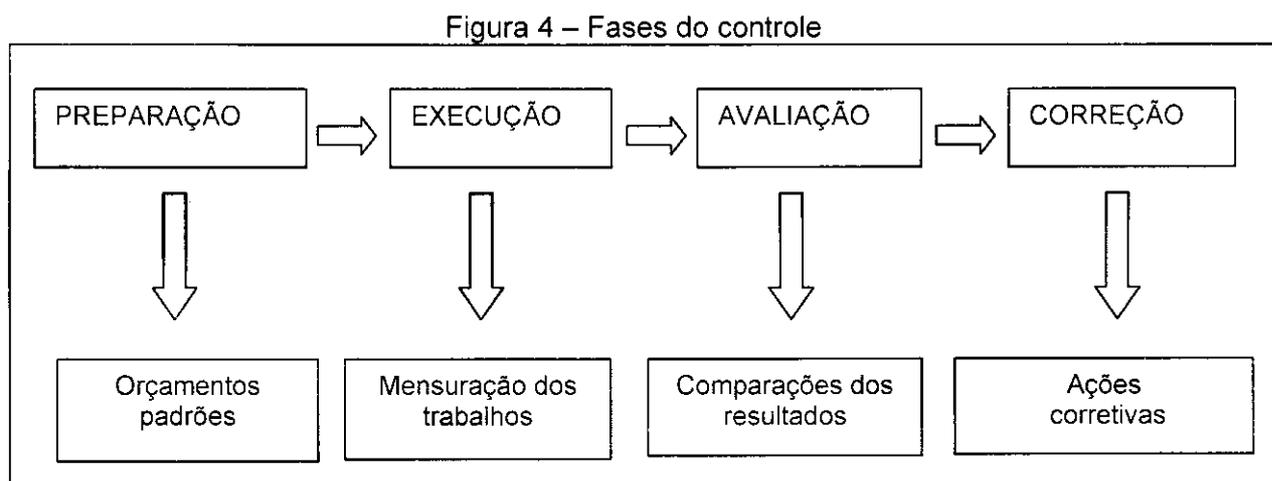
2.7.4 Importância de manter controles

Conforme Martins (2001, p. 325), controle significa “conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”.

Neste sentido, de modo geral para Martins (2001), controle é a fiscalização exercida sobre as atividades de pessoas, órgãos, departamentos, ou sobre produtos, para que tais atividades, ou produtos não se desviem das normas planejadas.

Assim pode-se afirmar que, controle deve ser entendido como um processo que se manifesta em cada atividade da vida empresarial, podendo ele ser aplicado e estudado sob várias óticas, conforme o nível de detalhe ou ponto de vista que mais interessa ao analista em particular, ou seja, deve ser implantado de acordo com a estrutura organizacional da empresa, que pode ser por departamentos, por atividades, dentre outros.

O processo de controle compõe-se de quatro fases distintas, que ocorrem num determinado período de tempo, para fiscalizar e conhecer o desenvolvimento e a evolução do desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação e avaliação de um estágio com outro inicialmente definido como padrão desenvolvendo ações que determinem o alcance dos objetivos, como pode ser observado na Figura 4:



Fonte: Martins (2001, p. 325)

De acordo com a figura 4, observa-se as 4 fases do controle que são a primeira parte da preparação que corresponde aos orçamentos padrões na fase de planejamento, a segunda corresponde a execução que equivale a mensuração dos trabalhos sobre a ótica do planejado e orçado, a terceira etapa corresponde a fase da avaliação, onde são observados os relatórios comparativos entres os critérios, métodos e técnicas adotadas pela empresa para o setor produtivo no intuito de identificar as possíveis falhas ou desvio em relação aos resultados esperados e a ultima a quarta fase equivale as correções que se constitui com ações corretivas que direcionem a empresa ao alcance das metas preestabelecidas.

Diante do exposto, evidencia-se que é de suma importância para as empresas manterem controles, pois ficou evidenciado nas citações acima que através de um bom controle os resultados podem ser potencializados e ficarem em consonância com o planejado, além de permitir aos gestores informações para possíveis correções nas estratégias da mesma.

2.8 O uso da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio como ferramenta para a tomada de Decisão

Nesse capítulo, será feito uma relação dos critérios que podem facilitar as atuações dos gestores em eliminar as áreas de risco, como também tornar mais clara as situações e alcançar o lucro desejado e assim auxiliar os gestores na tomada de decisão.

Acorsi e Görski (2008) destacam que decisões tomadas de forma empírica, baseadas em dados históricos ou avaliações subjetivas, ou ainda na dificuldade em identificar um custo unitário exato.

Neste sentido tornam primordiais o conhecimento dos custos e os elementos quem compõem a formação do preço de venda, compreendidos pelos que formam a estrutura interna, e aqueles que procuram entender os impactos que o ambiente provoca nas operações da empresa, sendo estas informações coletadas de forma objetiva, baseada em informações reais as atividades.

2.8.1 Margem de contribuição

Reis (2005, p. 31) afirma que a margem de contribuição representa: "O lucro variável, ou seja, é a diferença entre o preço de venda do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto".

Significa que em cada unidade vendida a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a contribuição marginal total do produto para a empresa (PADOVEZE, 2004).

É a diferença entre o preço de venda e o Custo variável de cada produto; é o valor que cada unidade traz de fato a empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou podem e que ser lhe atribuído sem erro (MARTINS, 2003).

O estudo da margem de contribuição é elemento fundamental para decisões de curto prazo. Este estudo realizado rotineiramente possibilita inúmeras análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos (PADOVEZE, 2004).

Limeira (2005) conclui que a margem de contribuição diferencia-se do que se pode considerar lucro bruto, pois ao se deduzir da receita líquida de vendas as despesas variáveis de venda e de financiamento juntamente com os custos variáveis de fabricação referentes aos produtos vendidos e, por não considerar, na sua determinação, os Custos Indiretos Fixos.

Laurentino, Lestensky, Nogara e Pria (2008) apud Garrison e Noreen (2001, p.144), "Margem de contribuição é o valor remanescente das receitas de vendas após a dedução das despesas variáveis. Esse valor contribui para cobrir as despesas fixas e, em seguida para os lucros do período".

De acordo com Padoveze (2003, p.368): Margem de contribuição é a margem bruta obtida pela venda de um produto ou serviço que excede seus custos variáveis unitários; em outras palavras, é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessários para produzir e vender o produto.

Martins (2003, p. 185) afirma que:

"A margem de contribuição, conceituada como diferença entre a receita e a soma de custos e despesas variáveis, tem a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto, mostrando como cada um contribui para, primeiramente amortizar os gastos fixos, e, depois tornar o lucro propriamente dito".

Diante dessa concepção, pode-se dizer que margem de contribuição analisada do ponto de vista conceitual representa um parâmetro que demonstra a capacidade de cobertura dos custos e despesas fixados nos produtos.

Algebricamente, a margem de contribuição unitária é descrita pela fórmula a seguir:

$$\text{MCU} = \text{PV} - (\text{DC} + \text{CVU})$$

Onde:

MCU= Margem de Contribuição Unitária; PV = Preço de Venda; DC = Despesas Variável;
CVU = Custo Variável Unitário.

Neste sentido, observa-se que o PV é fator determinante para a determinação da MCu, onde dependendo do valor do preço de venda aplicado e do valor da soma das despesas de comercialização com o preço de custo unitário de um produto, a margem de contribuição unitária poderá ser: positiva, negativa ou nula.

Conforme melhor explica Oliveira (2000, p. 06) destacando que a margem de contribuição pode ser:

- Positiva ocorrerá quando $PV > (DC + CVU)$, ou seja o valor do preço de venda for maior que o valor da soma das despesas de comercialização com o preço de custo unitário do produto.
- Nula, irá ocorrer, quando o $PV = (DC + CVU)$, sendo o preço de venda for igual à soma das despesas de comercialização com o preço de custo unitário do produto.
- Negativa irá ocorrer quando o $PV < (DC + CVU)$, e assim o valor do preço de venda for menor que a soma do valor das despesas de comercialização com o preço de custo unitário do produto.

Assim, se a margem de contribuição for positiva, significa dizer que o preço de venda atribuído ao produto é superior a soma das despesas com comercialização e ao preço de custo unitário de tal forma que este contribuirá para cobrir as despesas de funcionamento (Despesa Fixa) e conseqüentemente para a formação de um resultado positivo, se a MCu for nula entende-se que o preço de venda é igual a soma das despesas com comercialização como preço de custo unitário e em relação a margem de contribuição negativa verifica-se que o valor do preço de venda atribuído ao produto é menor que a soma das despesas de comercialização com o valor do preço de custo unitário do produto.

Oliveira (2000, pág. 7, *apud* Santos, 2000) descreve as vantagens de conhecer as percentagens e o valor da margem de contribuição, que ora transcrevemos, adaptando ao comércio varejista.

- As percentagens da margem de contribuição em relação ao preço de venda ajudam a administração a decidir quais mercadorias devem merecer maior esforço de venda ou ser colocadas em planos secundários, ou simplesmente ser toleradas, pelos benefícios de vendas que possam trazer a outras mercadorias.
- As margens de contribuição são essenciais para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento de comercialização deve ou não ser abandonado.
- Podem ser usadas para avaliar alternativas que se criam com respeito a reduções de preços, descontos especiais, campanhas publicitárias especiais e uso de prêmios para aumentar o volume de vendas.
- Quando se chega à conclusão quanto aos lucros desejados, pode-se avaliar prontamente o seu realismo pelo cálculo do número de unidades a vender para conseguir os lucros desejados.
- A margem de contribuição auxilia os gerentes a entenderem a relação entre custos, volume, preços e lucros, levando a decisões mais sábias sobre preços.

Desta forma, observa-se que a margem de contribuição é de suma importância para auxiliar os gestores na tomada de decisões em relação ao preço de venda para fins promocionais e lucratividade desejada, além de auxiliá-los na determinação de segmentos para se expandir ou reduzir a atuação e facilitar o entendimento da relação entre custo, volume, preço e lucros.

Convém lembrar ainda que segundo Santos, Argolome, Filho e Gomes (2003), a margem de contribuição unitária é calculada utilizando informações da margem de contribuição total dividido pelo volume vendido. Os mesmos destacam ainda que a margem de contribuição total é uma das linhas que aparece no demonstrativo de resultados gerenciais das empresa como base essencial para se a margem total atingida pela produção, além de fomentar dados para o calculo individual da margem de contribuição alcançada por cada produto. Entretanto, o lucro só irá ocorrer após a empresa atingir um montante de vendas com margem de contribuição positiva que cubra as despesas de funcionamento. Por esse motivo, não é adequado chamar a margem de contribuição de margem de lucro.

3 Breve Histórico Sobre a Carne Bovina e Pecuária, de Acordo com Dados no Sistema de Informações de Carnes – SIC.

Este tópico foi dividido em duas etapas para melhor entendimento, sendo a primeira voltada para o conhecimento da origem do Sistema de Informações de Carnes, bem como sua missão e objetivos e a segunda direcionada a um breve histórico da carne bovina de açor com as informações do SIC.

O sistema de informações de carnes é uma organização que surgiu em 2001, após a reunião entre ABMR (Associação Brasileira de Marketing Rural), pela ACNB (Associação de Criadores de Nelore do Brasil) e pelo Fundeppec (Fundo de Desenvolvimento da Pecuária do Estado de São Paulo) e várias entidades, que representavam diferentes raças bovinas, que se estabeleceu a necessidade de instalar um sistema que funcione como um mediador entre os profissionais do setor, os órgãos públicos e os consumidores.

A partir deste fato originou-se o SIC, com a missão de Informar ao consumidor as características, as qualidades e os benefícios da carne bovina e com o objetivo de melhorar o conhecimento do público em relação à carne bovina; divulgar informações corretas sobre a carne bovina, baseadas no conhecimento científico e voltadas tanto para os formadores de opinião como para os consumidores; orientar o consumidor na escolha de alimentos e esclarecer mitos e preconceitos sobre a carne bovina.

Segundo dados do Sistema de Informações de Carne - A carne é o alimento que tem acompanhado a evolução do homem desde a época em que ele habitava as escuras cavernas, que nos primeiros tempos, a alimentação humana era essencialmente vegetariano, baseada principalmente no consumo de frutos e de algumas folhas, mas, uma vez que os homens experimentaram a carne ele tornou-se elemento imprescindível aos hábitos alimentares da espécie humana, de forma que qualquer animal que andasse por cima da terra, cruzasse os ares ou deslizesse sob as águas dos rios era prenúncio de um farto banquete.

Neste sentido observa-se que o consumo da carne surgiu de forma inesperada, mas, ocasionou um fator determinante na evolução da humanidade, que antes sobrevivia com o consumo exclusivo de vegetais, para uma nova era de consumo de carnes sem distinção de espécies (aves, reptéis e herbívoros dentre outros).

Complementando o Sistema de Informações de Carnes reflete que para atender a necessidade de consumo o ancestral do *Homo sapiens* utilizava – se da caça e seus pretextos como: lança de pau, pedaços de pedras com ponta afiada. Ao final da caça o homem tinha como recompensa a garantia da sobrevivência, a perpetuação da espécie e contribuição para a sua evolução até a atualidade.

O SIC cita que os primeiros nacos de carne saboreados pelo homem foram "*in natura*", ou seja, crus e cheirando a sangue, mas com a descoberta do fogo, elemento natural que mudou radicalmente a vida de todos os que passaram a dominá-lo e a usufruir de sua força transformadora, de fato que inicialmente, ele só servia para aquecer durante o inverno e para afugentar as feras que queriam fazer do homem o seu prato predileto, mas que com o passar do tempo, o homem resolveu chamuscar as carnes que tinha acabado de caçar, transferindo um novo sabor para a carne.

O SIC cita outro fator que contribuiu para incrementar essa mudança nos hábitos alimentares dos nossos antepassados ao citar a domesticação de rebanhos bovinos, suínos, caprinos e ovinos, como redito de garantia para o abastecimento seguro de carne, proporcionando ao homem certa independência da sorte em suas caçadas.

3.1 Breve histórico da pecuária de corte no Brasil segundo dados do sistema de informações de carnes

O quadro 12 evidencia alguns fatos que envolveram a pecuária de corte brasileira e forneceram dados construtivos para a origem e desenvolvimento, deste segmento no Brasil.

Quadro 12 – Fatos Históricos Relacionados a Pecuária de Corte no Brasil

SÉCULO	FATO HISTORICO
XVI	Os primeiros registros da atividade pecuária no Brasil, quando foram introduzidos os primeiros bovinos oriundos de Cabo Verde. Esta introdução foi realizada onde hoje se localiza o estado da Bahia.
XVII	Introdução de outros animais na capitania de São Vicente. O maior valor para o gado bovino na época estava na tração, para o transporte em geral e serviram de alimento para os escravos. Neste mesmo século, segundo alguns relatos históricos, estavam envolvidas na atividade não mais do que 13 mil pessoas e um rebanho de cerca de 650 mil cabeças.
XVIII	O estado do Rio Grande do Sul devido sua colonização, desenvolveu-se uma atividade pecuária baseada no uso da alimentação de pasto nativo. Marcado pelo crescimento da raça bovina, para consumo humano.
XIX	Chegada de animais europeus, mais adaptados às regiões sulistas. introdução do gado zebuino no país, nas regiões Sudeste e Centro-Oeste. Outro marco esta na alimentação dos animais, que antes era fundamentalmente à pasto, tiveram a brilhante influência da introdução de gramíneas do gênero das braquiárias, principalmente em regiões de solos relativamente fracos nos estados de Minas Gerais, São Paulo, Goiás, e apartir daí passou a permitir uma exploração maior da atividade com sistemas que utilizavam pastagem nativa e passaram para sistemas mais intensivos, com a disponibilização destas pastagens chamadas artificiais (as que foram introduzidas), permitindo o desenvolvimento de pecuária nestas regiões.
XX	Após as duas grandes guerras mundiais, criou-se a consciência de que o Brasil se transformaria num dos maiores fornecedores de carne bovina para o mundo. Assim muitos programas de incentivos, inclusive financeiros, foram criados para levar o gado zebuino e a braquiária, numa expansão que se deu na região Norte e Centro-Oeste do país, denominadas como zonas de expansão da fronteira agropecuária. Nos dias de hoje pode ser claramente observada a valorização destas terras, que um dia tiveram que ser "abertas" para a introdução da agropecuária, pois trouxeram também o desenvolvimento regional com o crescimento das cidades

Fonte: dados adaptados do Sistema de Informações de Carnes, 2010

3.1.2 Principais regiões da bovinocultura de corte no Brasil segundo dados do sistema de informações de carnes

O Sistema de informações de carnes, afirma que de acordo com um trabalho realizado pelos pesquisadores da Embrapa, Zenith, João, Arruda e Yoshihiko Sugai (1994), foram estabelecidas bases de uma regionalização a qual identifica 44 regiões de produção e as cinco maiores regiões do Brasil em nível de estimativa de rebanho, conforme mostra o quadro 13 abaixo.

Quadro 13 – Distribuição da bovinocultura no Brasil por Regiões

REGIÃO	% DE CONCENTRAÇÃO	VARIAÇÃO ÚLTIMOS ANOS
Centro-Oeste	34,24%	- 0,09%
Sudeste	21,11%	-0,65%
Sul	15,27%	-1,13%
Nordeste	15,24%	0,33%
Norte	14,15%	2,34%

Fonte: Dados adaptados do Sistema de Informações de Carnes, 2010

O quadro 3, destaca a distribuição da bovinocultura no Brasil por regiões, desse modo observa-se que a maior concentração esta na região centro – oeste com 34,24%, mas vale salientar que o maior percentual positivo de variação nos últimos anos esta concentrado na região norte do Brasil com 2,34%.

O Sistema de Informações de Carnes melhor explica a distribuição da bovinocultura no Brasil ao refletir que em primeiro lugar continua o estado do Mato Grosso do Sul, seguido dos estados de Minas Gerais e Mato Grosso, não sendo menor a importância dos demais estados para suas respectivas regiões, uma vez que: "Dado o dinamismo do comportamento socioeconômico do Brasil, a atividade pecuária se expande, modifica e se desloca..." dito pelos mesmos autores anteriormente citados. Em outras palavras, cada região evolui e assim evolui também sua economia e seus interesses.

Nos últimos anos, o uso de algumas tecnologias permitiu ampliar e desenvolver cada região, sendo que algumas delas são largamente utilizadas nos dias de hoje como a suplementação mineral, devido à utilização dos mais diversos sais minerais e protéicos e de vermífugo para controle de parasitos. As novas tecnologias somadas ao uso de raças e cruzamentos mais adaptados para cada região e suas particularidades (principalmente em termos de condições climáticas), permitiram um desenvolvimento mais rápido de nossa agropecuária brasileira.

Outro fator de extrema importância é o avanço da agricultura sobre as áreas de pastagens nestes dois últimos anos. Isso pode ser explicado basicamente pela boa perspectiva, principalmente para os grãos, para os anos que se seguem.

Isso pode ser observado como o rebanho, em número, vem se comportando não só em crescimento total (apenas de 0,03% sobre 2002), mas também entre as regiões pecuárias. Fundamentalmente, a agricultura tem invadido áreas tradicionalmente pecuárias, como as da região Centro-Oeste, expulsando a pecuária para regiões como Nordeste e Norte. O que vem também implicando neste cenário é o aumento do custo das terras. Resta aos pecuaristas, de certa forma, duas alternativas: intensificar a atividade ou buscar terras mais baratas, atualmente encontradas, teoricamente, nas regiões de fronteira agrícola, regiões Norte e Nordeste.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos Entrevistados Encontrados Após o Questionamento.

Neste tópico foi apresentado o perfil dos entrevistados, em forma de gráficos, em relação ao tempo de atuação, escolaridade, numero de funcionários, formação de preço de compra do animal, concentração de despesa e receita mensais, totais de despesas e custos mensais.

No gráfico 1 foi elaborado mediante o seguinte questionamento: Qual o tempo de atuação da empresa no segmento frigorífico? O qual teve como objetivo identificar o tempo de atuação exercido pelo entrevistado no segmento frigorífico.

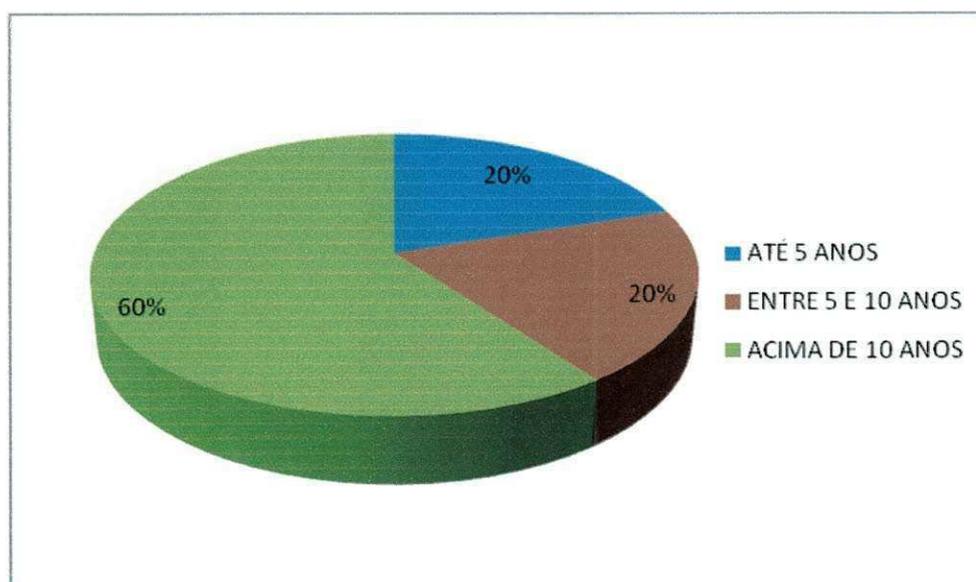


Gráfico 1 – Tempo de Atuação do Entrevistado no segmento frigorífico em %.

Fonte: Dados da pesquisa 2010

Observa-se que 60 % dos entrevistados, valor este que corresponde a seis frigoríficos, atuam no segmento frigorífico a mais de 10 anos e que 20% dos mesmos, no caso dois, exercem atividades até 5 anos e o mesmo percentual respondeu que atuava entre 05 e 10 anos. Neste sentido observa-se que os entrevistados experiência no ramo, segmento frigorífico e possui certa estabilidade em seus negocio.

No gráfico 2 buscou - se identificar a escolaridade do entrevistado, pelo seguinte questionamento: Qual seu grau de escolaridade entrevistado/proprietário?

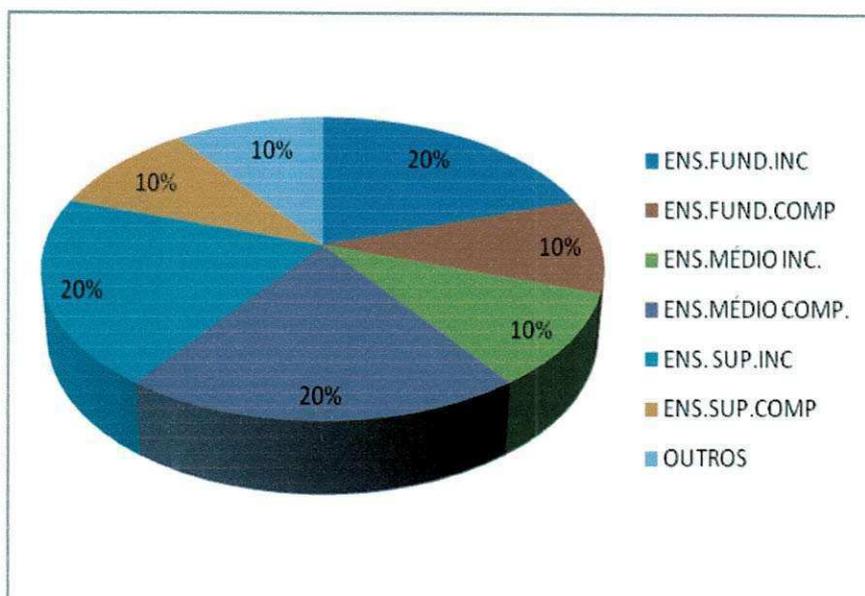


Gráfico 2 - Grau de Escolaridade dos Entrevistados em %.

Fonte: Dados da pesquisa 2010

O gráfico 2, mostra que 20% dos entrevistados tem como nível de escolaridade de ensino o nível fundamental incompleto, sendo o mesmo percentual encontrado para ensino médio completo e ensino superior incompleto. Os demais 40% que corresponde a quatro entrevistados tem escolaridade subdividida para os níveis de: 10% ensino fundamental completo, 10% ensino médio incompleto, 10% ensino superior completo e 10% dos entrevistados optaram por outros níveis de escolaridade. A partir deste dado conclui-se que os entrevistado em sua maior parte não possui grau de instrução superior ao ensino médio.

No gráfico 3 reflete sobre o total de funcionários ou ajudantes no empreendimento e teve seu objetivo alcançado pelo questionamento: Qual o numero de funcionários em seu empreendimento?. Vale ressaltar que neste questionamento foi incluído o proprietário como funcionário, assim como os demais familiares que exerciam as demais funções necessárias para o funcionamento do empreendimento.

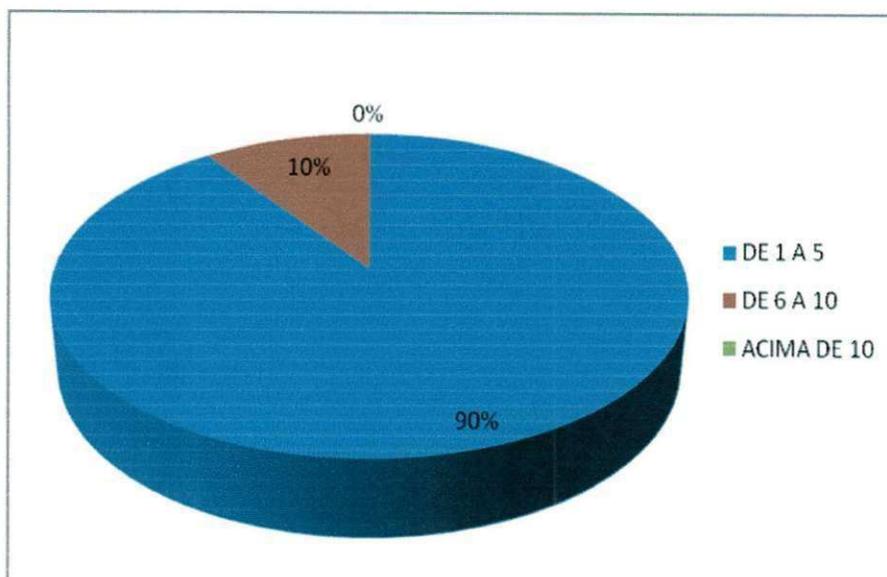


Gráfico 3 – Quantidade de Funcionários no Empreendimento em %
 Fonte: Dados da pesquisa 2010

No gráfico 3 identificou-se que 90% dos empreendimentos tem de 1 a 5 funcionários e apenas 10% contam com de 06 a 10 funcionários e notificou-se que nenhum possuem mais de 10 funcionários e ou ajudantes. Esse fator pode ser justificado pelo porte dos empreendimentos, que em sua maioria são micro e pequenos empreendedores, com baixa demanda de vendas de mercadoria e pouca complexidade para se exercer as atividades, além de atuarem no regime familiar.

O gráfico a baixo, revela, quais os critérios utilizados pelos entrevistados no momento da compra de suas mercadorias, cujo intuito foi diagnosticar como os entrevistados se baseiam no momento da compra. Para o alcance do resultado, foi gerado a seguinte pergunta: Qual o critério utilizado para formação do preço de compra do animal?

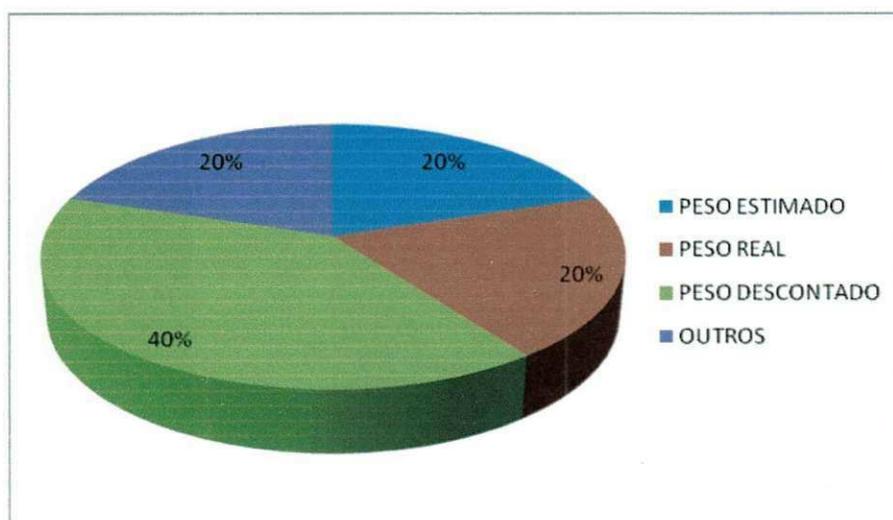


Gráfico 4 - Critérios Utilizados Pelos entrevistados na Compra em %.
 Fonte: Dados da pesquisa 2010

O gráfico 4 mostra que 40% dos entrevistados, utiliza-se como meio de base, o peso descontado que segundo os mesmos é o peso do animal, descontado a carcaça. Já 20% formulam suas compras pelo peso real, que segundo os entrevistados é o peso do animal abatido descontado apenas o couro, arrasto (fígado, feto um conjunto de estômago e intestino), cabeça e mocotó. Outros 20% efetuam suas compras por meio do peso estimado, que é o mesmo que comprar o animal vivo pelo preço de estimativa. 20% dos entrevistados citaram que usam outros critérios para a compra de suas mercadorias. Diante do exposto, no gráfico, verifica-se que a maior parcela dos entrevistados utilizam do peso descontado como critério para a compra de suas mercadorias. Esse critério segundo os mesmos, corresponde ao peso do animal abatido na balança, descontando 3kg do peso total do animal.

O próximo gráfico, apresenta a concentração de receita média por atividade. Convém lembrar que os dados foram alocados por média, tomando como base 100% do faturamento total e que os valores foram encontrados por meio da pergunta: Qual a concentração de receita em percentuais por atividade?

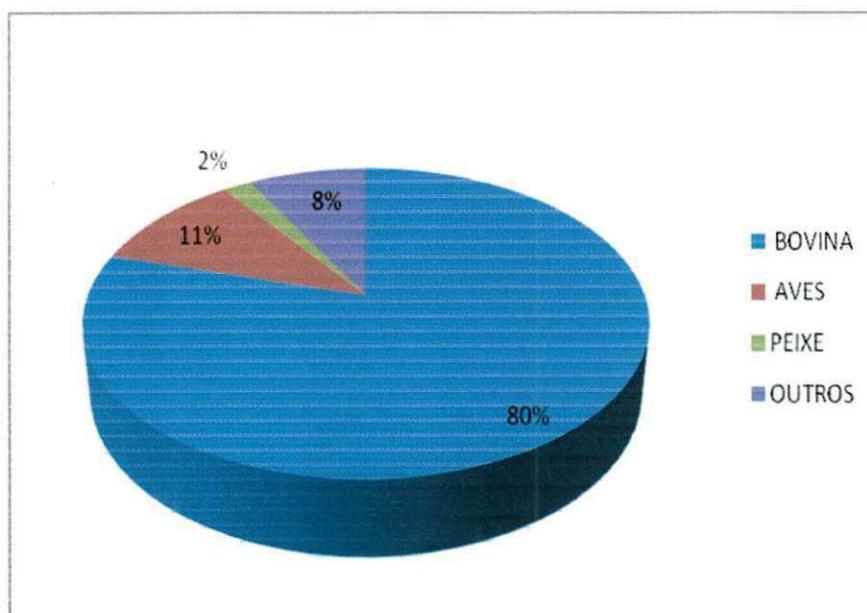


Gráfico 5 – Concentração Média de Receita Por Atividade em %.
Fonte: Dados da pesquisa 2010

Desta forma, o gráfico 5 mostra que 80% do faturamento em média dos empreendimentos são provenientes da atividade bovina, 11% da receita por meio da comercialização de aves (especificamente frango), 2% derivados de vendas de peixe e 8% dos entrevistados responderam outros tipos de atividades como: caprino, ovinos, suínos, dentre outros. Assim, nota-se a maior parte do faturamento dos frigoríficos entrevistados é proveniente da carne bovina.

O gráfico 6 identifica a concentração média das despesas por atividade e teve seu objetivo alcançado pelas respostas do seguinte questionamento: Qual a concentração de despesas em percentuais por atividade?

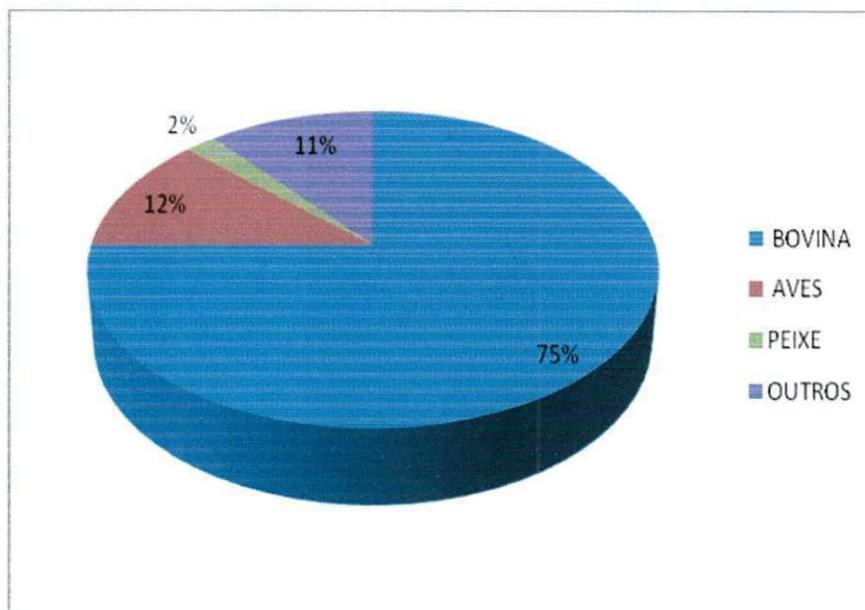


Gráfico 6 – Concentração de Despesa por Atividade em %.
Fonte: Dados da pesquisa 2010

No gráfico - 6 foi identificado que a maior parte das despesas localiza-se com a atividade da carne bovina isto pode ser ocasionado pelo maior geração de receita e liderança no consumo de carne. Desta forma destaca-se que 75% das despesas são destinadas a compra e comercialização de animais, além dos gastos incorridos com o retalhamento da carne que aumenta esse percentual e agregar mais valor ao produto final; o frango concentrou 12% das despesas geradas do movimento, esse fator pode ser justificado pela compra do frango pronto pra venda; Já outros itens como queijo, ovos e diversos tiveram 11% das despesas de acordo com os entrevistados e apenas com 2% das despesas por atividade ficou com o processo de compras e vendas de peixes. Desta forma pode-se dizer que em decorrência do maior demanda de mão-de-obra, matérias específicos e outros encargos, vem a ocasionar a maior concentração de despesas na carne bovina.

4.2 Percepção do Entrevistado em Relação à Contabilidade

Neste tópico buscou-se verificar a percepção dos entrevistados em relação a contabilidade nos aspectos da utilização de ferramentas contábeis, contabilidade de custo como fonte para maximizar de resultados, concentração de dispêndios financeiros ligados a

comercialização, identificação de controles internos utilizados e verificação de como é elaborado o preço de venda nos empreendimentos do entrevistados.

O gráfico 7 exibe em percentuais a freqüência do uso de algumas técnicas contábeis, que foi levantado no questionamento através da seguinte pergunta: Você utiliza alguma ferramenta contábil para suporte a tomada de decisão?

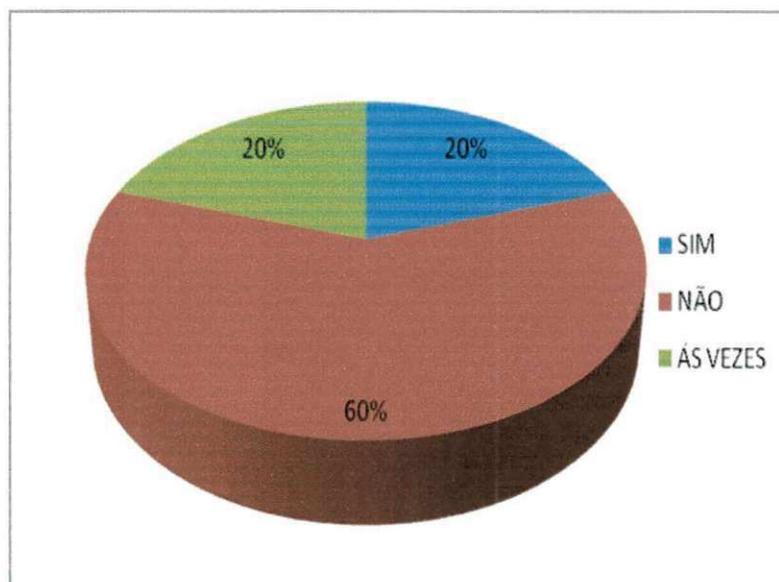


Gráfico 7 – Freqüência de Uso de Técnicas Contábeis em %.
Fonte: Dados da pesquisa 2010

Tendo em margens percentuais, o gráfico 9, mostra que cerca de 60% afirmaram que não fazem uso de nenhuma ferramenta contábil, sendo identificado esse percentual pela falta de conhecimento na área contábil. 20% disseram fazer uso de alguma ferramenta ao qual lhe auxilie na tomada de decisão e controle dos seus negócios e também com 20% frisaram que às vezes usam ou não alguma ferramenta para tomada de decisão, onde o uso dessa informação é mais utilizado pelos entrevistados na captação de recursos com terceiros como empréstimos e financiamentos e em grandes movimentações de compra e venda.

No gráfico 8 buscou-se verificar se existe uma relação entre a contabilidade de custos e o aumento de receita e conseqüentemente dos lucros através do seguinte questionamento: Você acredita que a contabilidade pode aumentar a receita conseqüentemente os lucros?

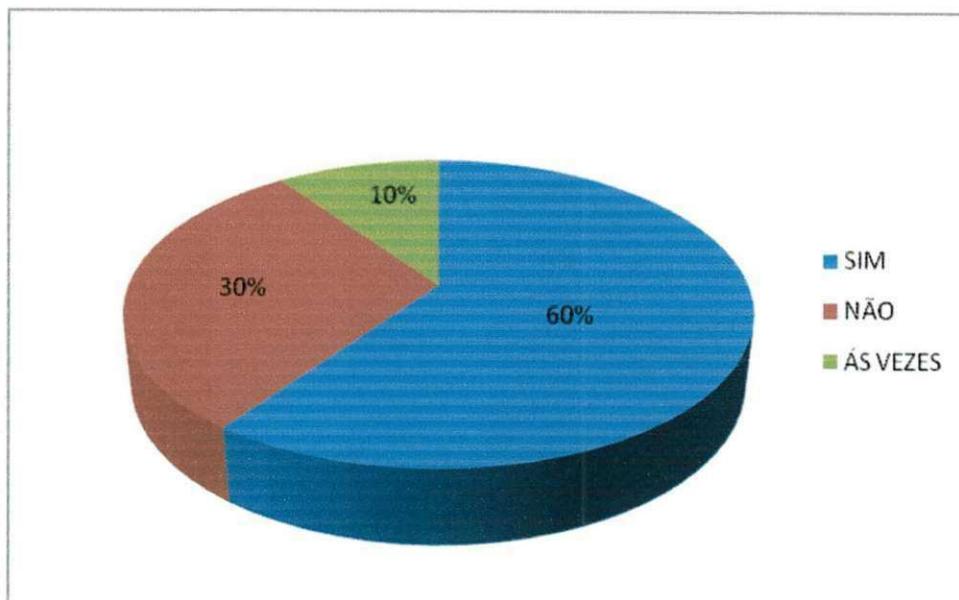


Gráfico 8 – Relação da Contabilidade de Custos vs Aumento de Receita e Lucros em %.

Fonte: Dados da pesquisa 2010

Apesar da maioria dos entrevistados não fazer uso de qualquer ferramenta contábil, cerca de 60% acreditam que existe uma relação entre a contabilidade de custos e o aumento de receita e conseqüentemente dos lucros. 30% não acreditam que possa haver diferença com o uso da contabilidade de custos e 10% responderam que às vezes. Pode - se dizer que o uso destas potencializam seus resultados. Embora a maioria dos entrevistados não utilizarem técnicas contábeis em seus empreendimentos, mesmo assim maior parte dos mesmos acredita que o uso da contabilidade custos pode gerar aumento no faturamento e conseqüentemente nos lucros.

No gráfico 9 objetivou-se demonstrar a percentagem de gastos em relação à produção e comercialização do produto formulado na pergunta: O maior dispêndio de dinheiro está concentrado na compra e venda das mercadorias?

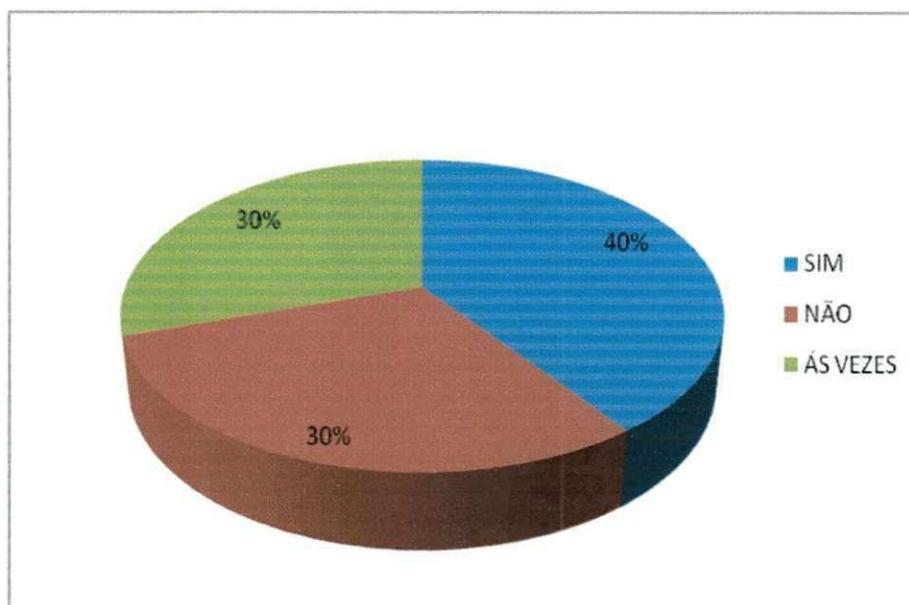


Gráfico 9 – Concentração de Gastos em Relação a Produção e Comercialização em %.

Fonte: Dados da pesquisa 2010

Podemos observar que 40% afirmaram que sim. O beneficiamento e a comercialização das mercadorias são os grandes responsáveis pelos maiores gastos das empresas, haja vista que existem vários gastos dentro do processo de comercialização. 30% afirmaram que esses pontos não são os seus maiores gastos existentes e destacaram como principais gastos como o aluguel, energia etc. Outros 30% afirmam que às vezes esses gastos são dispêndios altos, mas que nem sempre são os mais altos, podendo variar ou não dependendo da situação e do momento do empreendimento. Diante do exposto, no gráfico 09, a maioria dos empreendimentos, objeto deste estudo, concordaram que a maior parte das despesas está concentrada na comercialização dos produtos.

No gráfico 10, tentou-se observar o uso da utilização de algum controle interno para o melhor gerenciamento das atividades e os resultados foram encontrados na seguinte pergunta: Você faz uso em seu estabelecimento de algum controle interno, dos em destaque no questionamento?

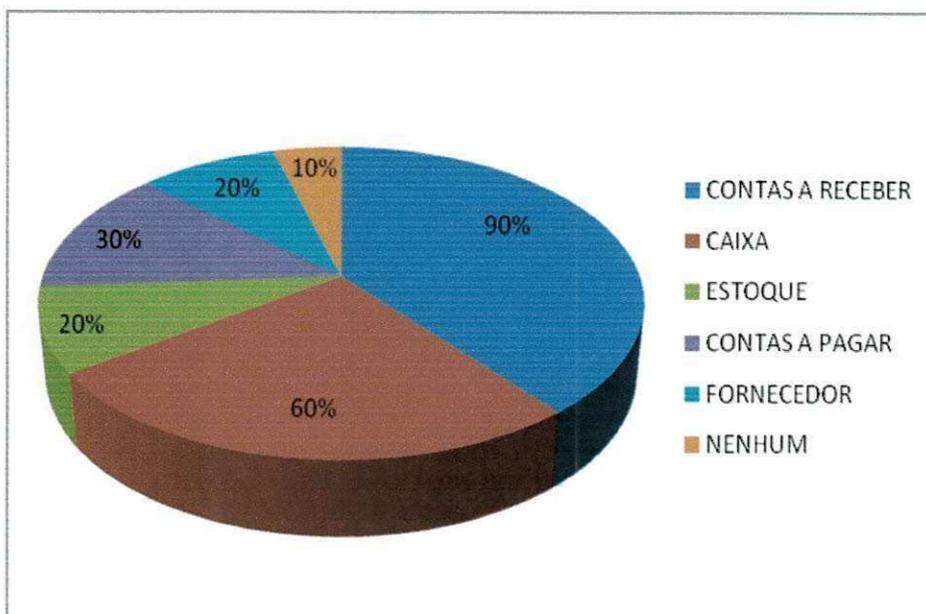


Gráfico 10 – Controles Internos Utilizados no Processo Decisório
 Fonte: Dados da pesquisa 2010

Pode-se visualizar no gráfico 10, 90% responderam que fazem o uso do controle de contas a receber, 60% fazem controle de caixa, 30% realizam controle de contas a pagar, 20% fazem controle de estoque e o mesmo percentual disseram que realizam controle de fornecedor e 10% dos entrevistados não fazem nenhum controle interno dos destacados no questionamento. De acordo com o gráfico 10, identifica-se que os controles internos utilizados pelos empreendedores em sua maioria são os de contas a receber e caixa.

No gráfico 11, buscou-se identificar qual o critério e fórmula utilizada para a formação do preço de venda, através do questionamento: De que forma é elaborado o preço venda?

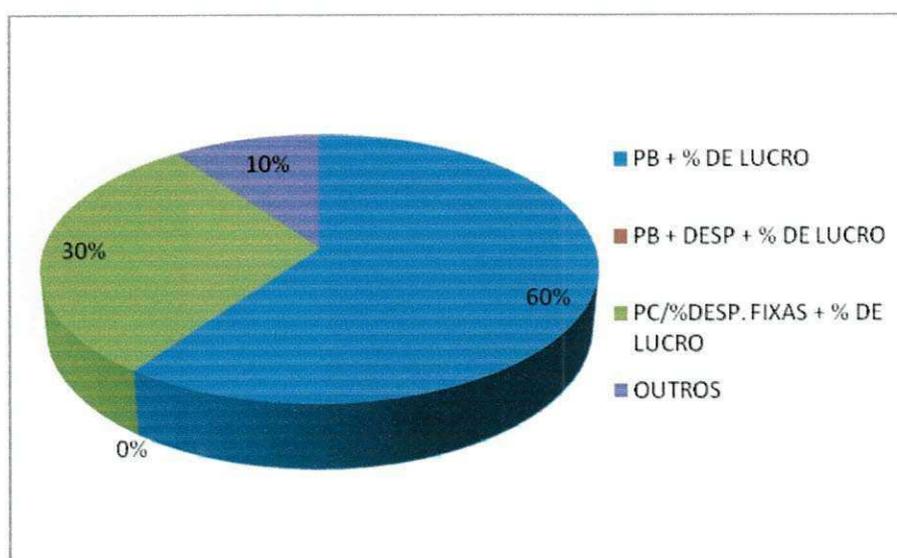


Gráfico 11 – Formulas Utilizadas para Elaboração do Preço de Vendas.
 Fonte: Dados da pesquisa 2010

Ao analisar o gráfico 11 identificou-se que para 60% dos entrevistados a formação do preço é feita da seguinte fórmula: preço bruto + percentual de lucro. Já 30% responderam que utilizam a seguinte fórmula: preço de custo dividido pelas despesas fixas + percentual de lucro e 10% afirmam utilizar outros tipos para chegarem ao preço ideal de venda. Nenhum dos entrevistados respondeu utilizar a fórmula de preço bruto + despesas + percentual de lucro para a formação do preço de venda. Neste sentido, observa-se que a maioria dos empreendimentos entrevistados calcula o preço de venda a partir do preço bruto adicionado um percentual de lucro, sendo desconsideradas as despesas no processo de construção deste valor.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O mercado globalizado que predomina nos dias atuais, exige a necessidade de total atenção das empresas diante da competitividade, buscam cada vez por informações que possam garantir sua sobrevivência.

Neste sentido o presente estudo buscou identificar qual importância do controle de custos para fins gerenciais nos frigoríficos de Pombal – PB. Para tanto caracterizou-se o perfil da empresa e do entrevistado, verificou-se a percepção do entrevistado sobre a ótica da contabilidade, evidenciando a qualificação sobre técnicas, controles e etc., utilizados pelo empresário no ramo de atividade.

Na busca para obtenção das respostas condizentes aos objetivos de caracterizar a empresa e o entrevistado, o resultado apurou que todos os entrevistados são os próprios proprietários dos estabelecimentos, que em sua maioria atuam no segmento frigorífico a mais de 10 anos, cuja escolaridade concentra-se no ensino fundamental incompleto e ensino superior incompleto, e por adotarem em maior parte do regime familiar, possuem entre 1 a 05 funcionários. Vale salientar que maior parte dos funcionários são os próprios familiares.

As repostas dos entrevistados mostrou ainda que os critérios utilizados no momento da compra da mercadoria é o peso descontado e maior parte do faturamento das despesas é proveniente da comercialização da carne bovina e a formação do preço de venda, é feita através de um percentual sobre o preço bruto do animal, que de acordo com os mesmos, este percentual é suficiente para cobrir seus gastos e render uma margem de lucro.

Em relação aos critérios adotados para o gerenciamento dos negócios, os entrevistados em sua maior parte não fazem uso de técnicas contábeis, embora acreditem que a apuração de custo pode ser um fator determinante para o aumento de receitas e lucros. Possuem como ferramentas de controle, em maior parte, o uso que de forma rústica de controle de contas a receber e controle de caixa.

Neste sentido, para satisfazer o mercado consumidor nos dias de hoje, que é formado por clientes exigentes, é uma grande tarefa dos empreendedores, que sempre tem que oferecer novos produtos de qualidades e com preços acessíveis foi evidenciado que com o uso da contabilidade como ferramenta auxiliar para gerir os negócios e maximizar os lucros entre os entrevistados apresentou diversos fatores de concordância com as assertivas e que para acompanhar esse ritmo, as empresas precisam analisar seus custos inerentes aos produtos e utilizar seus controles como forma de reduzir gastos, aumentar a receita e conseqüentemente seus lucros.

Sugere-se para novas pesquisas, um estudo detalhado e continuado na área de custos evidenciando quais técnicas e ferramentas são utilizadas pelos empreendedores do ramo frigorífico, em favor da formação das estratégias e tomada de decisões relacionadas a margem de lucro, preço de venda, custo e despesas...

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Iury dos Santos. **Um estudo sobre a influência do capital de giro líquido sob o resultado do exercício em instituições financeiras**. Monografia postada e defendida pelo autor como requisito para conclusão do Curso de Ciências Contábeis, conforme normativos da Universidade Federal de Campina Grande no período de 2010.1.

ACORSI, Dirlei Bortolozo e GÖRSKI, Juciane Delevati. **Apropriação de custos, formação e análise do preço de venda**. Disponível em: http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/06_dirlei_juciane.pdf, acessado em 29/10/2010.

ASSAF NETO, Alexandre. **A contabilidade e a gestão baseada no valor Alexandre Assaf Neto** disponível em: http://www.institutoassaf.com.br/downloads/Contabilidade_Gestao_Baseada_Vvalor.pdf, acessado em 27/11/2010.

ABIEC - Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes. **Pecuária Brasileira**. Disponível em: http://www.abiec.com.br/3_pecuaria.asp, acessado em 28/11/2010.

BACURAU, Themis Oliveira de Freitas, CUNHA, Joilson Pereira, SILVA, José Roberto da, MAGALHÃES, Marlene Dias de, CABRAL, Maria de Souza, ATAÍDE, Rossana Medeiros, FREITAS, Rita de Cássia. **Custo Padrão e Análise das suas Variações: Um Estudo Através dos Aspectos Conceituais**. Disponível em: http://webserver.falnatal.com.br/revista_nova/a6_v1/artigo_6.pdf, acessado em 31/11/2010.

BERNARDI, Mauro Santo. **Desenvolvimento da contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.

BRITO, Orley Souza de. **A Contabilidade de custos: uma ferramenta para evidenciar os custos hospitalares**. Disponível em: http://www.interfisco.com.br/portal/artigoPortal/verArtigo.Contabilidade_de_custos:_uma_ferramenta_para_evidenciar_os_custos_hospitalares&formas=1, acessado em 26/10/2010.

CARVALHO, Milene Lopes de; LIMA, Ivis Bento de; CRUZ, Fabrício Oliveira. **O Desenvolvimento do Agronegócio da Carne Bovina no Brasil no Período 1994-2006**. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/6/469.pdf>, acessado em 27/11/2010.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2004.

CASAROTTO, Claudia Cristina Wust, GARCIA, Elias, GARCIA, Osmarina Pedro. **MÉTODOS DE CUSTEIO: UMA FERRAMENTA PARA PRECIFICAÇÃO DA PRODUÇÃO**. Disponível em eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/297.doc, acessado em: 02/12/2010.

CUNHA, Marília Caroline Freire; FERNANDES, Maria Sueli Arnoud. **A UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA**. Disponível em: http://www.prac.ufpb.br/anais/IXEnex/iniciacao/documentos/anais/7_TECNOLOGIA/7CCSAD_FCMT01.pdf, acessado em 28/11/2010.

CARNEVALLI, José Antonio e **MIGUEL**, Paulo Augusto Cauchick. **Desenvolvimento da Pesquisa De Campo, Amostra e Questionário para Realização de um Estudo Tipo Survey Sobre A Aplicação Do Qfd No Brasil**, disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGERP2001_TR21_0672.pdf, acessado em 14/10/2010.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira, 1999

CARVALHO, Dalmy Freitas de. **A Contabilidade de Custos e os Métodos de Custeio: Uma Análise da Utilização Gerencial da Informação da Contabilidade de Custos Pelas Indústrias de Autopeças da Região Metropolitana de Belo Horizonte**. Disponível em: http://pessoas.feb.unesp.br/vagner/files/2009/02/CARVALHO_dissertacao_2002.pdf, acessado em: 30/11/2010.

DEMO, **Ensinar pela metodologia de projetos de pesquisa**, disponível em: <http://www.webartigos.com/articles/911/1/Ensinar-Pela-Metodologia-De-Projetos-De-Pesquisa/pagina1.html>, acessado em 26/10/2010.

FAGUNDES, Jair Antonio. **Apostila de Contabilidade de Custos**. Disponível em: <http://labinfo.cefetrs.edu.br/professores/durval>, acessado em: 29/11/2010.

FONSECA, Jaciara Zanolli da. **A Contabilidade de Custos: Instrumento de Vantagem competitiva**. VIII Fórum de Estudantes e Profissionais de Contabilidade do Estado do Espírito Santo – O Marketing e a Valorização do Profissional Contábil - 30/10 a 01/11/2003 no Sesc - Praia Formosa Aracruz – ES.

FELIPPE, Mário Celso de, **ISHISAKI**, Norio e **KROM**, Valdevino. **Fatores Condicionantes da Mortalidade das Pequenas e Médias Empresas na Cidade de São José dos Campos**. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead/paginas/artigos%20recebidos/Pnee/PNEE16_-_Fatores_condicionantes_da_mortalidade.PDF, acessado em 28/11/2010.

FILIPPINI, Francisco. **Modelos de Custos Utilizados nas Maiores Indústrias de Confecções da Região Oeste do Paraná**. Disponível em: http://proxy.furb.br/tede/tde_arquivos/1/TDE-2007-01-18T072413Z-221/Publico/xDiss%20Francisco%20Felippini.pdf, acessado em: 30/11/2010.

FREITAS, João Batista de, **MELO**, Janaina Ferreira Marques de, **FILHO**, Cosmo Severiano e **COSTA** Ivani **Identificação dos Custos Ocultos como forma de Vantagem Competitiva na Gestão Estratégica**. Disponível em: http://www.aedb.br/seget/artigos06/925_Custos%20Ocultos.pdf, acessado em 30/11/2010.

FERNI, Maria da Glória Almeida **UM ESTUDO DA MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO ATRAVÉS DO CUSTEIO VARIÁVEL EM UMA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE UTENSÍLIOS DOMÉSTICO NO ESTADO DA PARAÍBA**. Disponível em: http://www.ccjs.ufcg.edu.br/monografias_uacc/contabilidade_custos_gestao_estrategica/TC-Maria_da_Gloria.pdf, acessado em 01/12/2010.

IDELFONSO, Moacir de Sousa. **Utilização da Regressão Linear como ferramenta de Decisão na Gestão de Custos em uma Indústria de doces na Cidade de Pombal 2007**. Monografia (Graduação em Contabilidade) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Universidade Federal de Campina Grande, Sousa.

Instituto brasileiro de geografia e estatística. Disponível em: www.ibge.gov.br, acessado em 28/10/2010.

JÚNIOR, Valdério Freire de Moraes e NASCIMENTO, Ivan Alves do. **Evolução e Desenvolvimento da Teoria da Contabilidade: contexto histórico.** Disponível em: <http://www.ccsa.ufrn.br/ambiente/artigo003.pdf>, acessado em: 27/11/2010.

Kroetz, Cesar Eduardo S. **Apostila de Contabilidade de Custos I.** Disponível em: <http://apostilas.netsaber.com.br/apostilas/1029.pdf>, Acessado em: 29/11/2010.

LEONE, George Guerra. **Custos: Um Enfoque Administrativo.** 8.^a ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1985.

LIMEIRA, Marizelma Patriota. **Análise teórica das restrições impostas aos sistemas tradicionais de custeio com relação a apuração do custo unitário de fabricação.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal da Paraíba. João Pessoa, 2005.

LAURENTINO, Anderson José, LESTENSKY, Douglas Laureano, NOGARA, João Guilherme e PRIA, Thiago Dalla. **A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO SÉCULO XXI NO BRASIL.** Disponível em: [http://www.forumpme.pr.gov.br/arquivos/File/TCC_ANDERSON DOUGLAS JOAO TH IAGO.pdf](http://www.forumpme.pr.gov.br/arquivos/File/TCC_ANDERSON_DOUGLAS_JOAO_THIAGO.pdf), acessado em 29/11/2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 8^a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 9^a ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUAD, Guilherme Azevedo e PAMPLONA, Edson de Oliveira. **ABC/ABM e BSC - Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas.** Disponível em: eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/303.doc, acessado em 26/10/2010.

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: www.mdic.gov.br, acessado em 28/10/2010.

MOTTA, Jorge. **Decisões de preço em clima de Incerteza: Uma contribuição da análise Bayesiana.** São Paulo: Revista de Administração de Empresas. Abr/Jun. 1997.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa: Planejamento e Execução de Pesquisas, Amostras e Técnicas de Pesquisas, Elaboração, Análise e Interpretação de Dados.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MACIEL, David Batista, ROCHA, José Sebastião, ALMEIDA, Sídia Fonseca. **A Importância dos Custos e da Formação do Preço Básico do Produto na Tomada de Decisões em Micros, Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo de Caso numa Indústria de Confecções em Sanharó - PE.** Disponível em: [http://www.ucla.edu/ve/DAC/departamentos/coordenaciones/costo/Congreso%20Internacional%20de%20Costos/VOL_200511232139%20\(D\)/artigos/custos_212.pdf](http://www.ucla.edu/ve/DAC/departamentos/coordenaciones/costo/Congreso%20Internacional%20de%20Costos/VOL_200511232139%20(D)/artigos/custos_212.pdf), acessado em 28/11/2010.

MARTINS, Maria de Fátima e ALEXANDRE, Maria Silene Leite. **Gestão de Custos em Redes de Empresas: Uma Análise dos Métodos de Custeios Utilizados Pelo Consórcio**

Natural Fashion na Cidade de Campina Grande – PB – Brasil. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/Martins%20Maria.pdf>, acessado em: 29/11/2010.

NETO, Paulo Vieira. **Probabilidade e amostragem: conceitos básicos**. Disponível em: http://uni.educacional.com.br/up/59960001/3103751/PROBABILIDADE%20e%20Amostragem_FMC_EST-II.pdf, acessado em 15/10/2010.

OLIVEIRA, Abdinardo Moreira Barreto de, **SILVA**, Ana Shirley da e **Silva**, Raquel Nonato da. **Análise da sustentabilidade financeira sob a ótica da gestão do capital de giro e da estrutura de capital: um estudo de caso**. Disponível em http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/343.pdf. Acessado em 23/09/2009.

OLIVEIRA, Sibele Vasconcelos de; **DALCIN**, Dionéia; **SETE**, Lucas Rogério; **ARBAGE**, Alessandro Porporatti. **Economia e estratégias no ramo frigorífico: um estudo de caso**. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/13/834.pdf>, acessado em 27/11/2010.

OLIVEIRA, Marcelo Leonardo Braga de. **Custos na Formação de Preços**. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/custos-na-formacao-de-precos/21888/>, acessado em: 28/11/2010.

OLIVEIRA, Humberto Rosa. **FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NA MICRO E PEQUENA EMPRESA COMERCIAL VAREJISTA**. Disponível em: <http://www.humbertorosa.com.br/Banco de Artigos/Humberto/Humberto Capitulo Livro de Marketing .pdf>, acessado em 30/11/2010.

ORTOSITE. **Conceito de Pesquisa Científica**. Disponível em: www.ortosite.com.br/p.../conceitos_basicos.htm, acessado em 15/10/2010.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez, **Oliveira**, Luís Martins de, **COSTA**, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.
Ponto de equilíbrio. Disponível em <http://www.scribd.com/doc/14997235/Ponto-de-Equilibrio>, acessado em 17/08/2010.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura, Aplicação**. 1ª ed. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2003.

PAULA, Jane. **Custeio Baseado em Atividade (ABC)**. São Paulo, maio 2006. Disponível em: <http://www.paulodantas.com.br/cursos.htm>, acessado em 29/11/2010.

PAIVA, Luis Eduardo de. **Gestão Estratégica de Custo para Tomada de Decisão**. Disponível em: <http://www.portaladm.adm.br/CI/CI25.pdf>, acessado em 27/11/2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; **OLIVEIRA**, Luís Martins de; e **COSTA**, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PAULO, Edilson, **JÚNIOR**, Carlos Pedrosa e **LEONE**, George S. Guerra. **Taxinomia dos Sistemas e Critérios de Custeio**. Disponível em: eco.unne.edu.ar/contabilidad/costos/VIIIcongreso/226.doc, acessado em: 30/11/2010.

PONTES. Vera Maria Rodrigues, OLIVEIRA. Ordeleno Vieira de, ARAGÃO. Lindemberg Araujo e LOPES. Charlie Silva. **Formação do preço de venda:** uma investigação nas empresas de recapagem de pneus. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/211.pdf>, acessado em 01/12/2010.

POMPERMAYER. Cleonice Bastos. **SISTEMAS DE GESTÃO DE CUSTOS: DIFICULDADES NA IMPLANTAÇÃO.** Disponível em: http://www.google.com.br/url?sa=t&source=web&cd=2&ved=0CCgQFjAB&url=http%3A%2F%2Fwww.fae.edu%2Fpublicacoes%2Fpdf%2Frevista%2Ffae%2Ffae_v2_n3%2Fsistemas_d_e_gestao_de_custos.pdf&rct=j&q=gerenciamento%20de%20custos%20%20&ei=Fk75TKjQAcl48AbkmpDvCA&usq=AFQjCNHK6pLJMYHQcExO5Pv9s87n6BcxXw&cad=rja, acessado em 03/12/2010.

QUEIROZ, José de Aguiar Casagrande. **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Atlas, 2001.

REIS. Rodrigo Fernandes dos. **MARGEM CONTRIBUIÇÃO: UM INSTRUMENTO PARA TOMADA DE DECISÃO NA ANÁLISE DE CUSTO E RENTABILIDADE DE PRODUTO.** Disponível em: <http://www.g4assessoria.com.br/g4/TCCGraduacao.pdf>, acessado em 31/11/2010.

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

SANTOS. Luis Sergio Ribeiro dos; ARGOLOME. Alcindo Cipriano; FILHO. Hélio Zanquetto; GOMES. Leonardo Lima. **Análise da Variação da Margem de Contribuição Unitária na Indústria Moageira do Trigo a partir do Preço do Trigo em Grão, da Cotação do Dólar e do Volume Negociado:** Um Estudo de Caso. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/390.pdf>, acessado em 28/11/2010. Serviço de Informação da Carne. Disponível em: www.sic.org.br, acessado em 28/10/2010;

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

Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas>

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da. **Custos Ferramentas de Gestão.** São Paulo: Atlas, 2000 (coleção Seminários CRC – SP / IMBRACON).

SCHERER, Oscar Luiz da Silveira. **Comparativo e análise do sistema de custeio por absorção e o ABC:** Estudo de Caso Propondo Método de Integração em Empresa do Ramo Metalúrgico. **Porto Alegre, Nov 2001.** Disponível em: http://Volpi.ea.Ufrgs.br/teses_e_dissertacoes, acessado em 29/11/2010.

SILVA. Christian Luiz da. **GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS: O Custo Meta na Cadeia de Valor.** Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n2/gestao_estrategica_de.pdf, acessado em 28/10/2010.

SIC. Serviço de Informações de Carnes – **Pecuária brasileira** – disponível em: <http://www.sic.org.br/pecuaria.asp>, acessado em 25/11/2010.

TORGA, BRUNO LOPES MENDES. Modelagem, Simulação e Otimização em Sistemas Puxados de Manufatura, Disponível em: <http://adm-net-a.unifei.edu.br/phl/pdf/0030880.pdf>, acessado em 14/10/2010.

VALENTE, José Armando. Pesquisas Quantitativas, disponível em: http://www.ead.unicamp.br/trabalho_pesquisa/Pesq_quantit.htm, acessado em 14/10/2010.

VALENTIM, Dra. Marta. Tipos de Pesquisa, disponível em: www.valentim.pro.br/Slides/Metodologia/Tipos_de_Pesquisa.pp, acessado em 14/10/2010.

VICECONTE, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério. Contabilidade de Custos: Um Enfoque Direto e Objetivo. 7ª ed. São Paulo: Frase, 2003.

WERNKE, Rodney e BORNIA Antonio C. Considerações sobre o uso de sistemas informatizados na contabilidade; Rev. FAE, Curitiba, v.4, n.2, p.53-66, maio/ago. 2001. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v4_n2/consideracoes_sobre_o.pdf, acessado em 26/10/2010.

WERNKE. Rodney, BORNIA. Antonio C., Considerações Acerca do Custeio-Meta (Target-Costing). Disponível em: http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR32_0002.pdf, acessado: 29/11/2010.

ZAGO. Ana Paula Pinheiro, ARANTES. Bruno Roberto Martins, NUNES. Elder Ferreira, LEMES. Sirlei. FINANÇAS CÁLCULO DO PONTO DE EQUILÍBRIO EM CONDIÇÕES DE RISCO E INCERTEZA. Disponível em: http://www.ead.fea.usp.br/semead/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/433.pdf, acessado em 02/12/2010.

ANEXO

PARTE 1 – PERFIL DA EMPRESA ANALISADA E DO ENTREVISTADO

1. QUAL O TEMPO DE ATUAÇÃO DA EMPRESA NO SEGMENTO FRIGORÍFICO?

- Até 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Acima de 10 anos

2. QUAL SEU GRAU DE ESCOLARIDADE ENTREVISTADO/PROPRIETARIO?

- ensino fundamental incompleto
- ensino fundamental completo
- ensino médio incompleto
- ensino médio completo
- superior incompleto
- superior completo
- outros

3. QUAL O NUMERO DE FUNCIONARIOS OU AJUDANTES EM SEU EMPREENDIMENTO:

- de 1 a 5
- de 6 a 10
- acima de 10

4. QUAL O CRITÉRIO UTILIZADO PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE COMPRA DO ANIMAL.

- Peso estimado do animal vivo
- Peso real do animal vivo (uso de balança)
- Peso da carne do animal abatido
- Outros

5. CONCENTRAÇÃO DE RECEITA POR ATIVIDADE.

Venda de carne bovina % _____
Venda de aves abatidas % _____
Venda de peixes % _____
Queijo / outros % _____

6. CONCENTRAÇÃO DE DESPESA POR ATIVIDADE.

Venda de carne bovina % _____
Venda de aves abatidas % _____
Venda de peixes % _____
Queijo / outros % _____

PARTE 2 – PERCEPÇÃO DO ENTREVISTADO EM RELAÇÃO À CONTABILIDADE

7. VOCÊ UTILIZA ALGUMA FERRAMENTA CONTÁBIL PARA DAR SUPORTE PARA A TOMADA DE DECISÃO E FORMAÇÃO DO PREÇO DO PRODUTO?

- sim
- não
- às vezes
- alguma

8. VOCE ACREDITA QUE A CONTABILIDADE DE CUSTOS PODE AJUDAR NO AUMENTO DE RECEITAS E CONSEQUENTEMENTE NOS LUCROS?

- sim
- não
- às vezes

9. PARA VOCÊ O MAIOR DISPÊNDIO DE DINHEIRO ESTA CONCENTRADO NOS GASTOS LIGADOS DIRETAMENTE COM A PRODUÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS?

- sim
- não
- às vezes

10. O FRIGORIFICO UTILIZA ALGUM TIPO DE CONTROLE INTERNO?

- Sim, quais: _____
- Não

11. DE QUE FORMA É ELABORADO O PREÇO VENDA.

- Preço bruto mais percentual de lucro
- Preço bruto mais despesas mais lucro
- Preço de compra dividido pelo percentual das despesas fixas e pelo percentual de lucro.
- Outros