



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

CALINE IDALINA GONÇALO DE OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO ACERCA DAS
VARIÁVEIS CONSIDERADAS NESSE PROCESSO NAS EMPRESAS
DO SETOR CALÇADISTA DA CIDADE DE SOUSA-PB**

**SOUSA - PB
2011**

CALINE IDALINA GONÇALO DE OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO ACERCA DAS
VARIÁVEIS CONSIDERADAS NESSE PROCESSO NAS EMPRESAS
DO SETOR CALÇADISTA DA CIDADE DE SOUSA-PB**

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

Orientador: Professor Me. Fabiano Ferreira Batista.

**SOUSA - PB
2011**

CALINE IDALINA GONÇALO DE OLIVEIRA

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO ACERCA DAS VARIÁVEIS
CONSIDERADAS NESSE PROCESSO NAS EMPRESAS DO SETOR
CALÇADISTA DA CIDADE DE SOUSA/PB**

Monografia apresentada em 02 de dezembro de 2011, para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabiano Ferreira Batista – Orientador

Prof^a. Ana Flávia Albuquerque Ventura

Prof. Flávio Lemenhe

**SOUSA – PB,
DEZEMBRO DE 2011**

AGRADECIMENTOS

A Deus todo poderoso, pela sua presença constante em minha vida, demonstrando seu amor infinito e mostrando que quem nEle espera e confia sempre alcança.

Aos meus pais Enádio (in memorian) e Rosinha, pelo exemplo de vida, pelo amor incondicional, pela ajuda e motivação nos momentos de dificuldade e indecisão, sempre me dando forças e me incentivando para a realização deste trabalho.

Ao meu amado esposo Jailson, pelo apoio nas horas de desânimo e compreensão nas horas ausentes.

As minhas irmãs Catarina e Carla (minha "co-orientadora") principalmente, pelo incentivo, auxílio e paciência em todos os momentos difíceis dessa longa caminhada, sem a participação da qual a conclusão desse trabalho seria mais difícil.

As minhas amigas Giselle, Joelha e Tatiany pelos conselhos, força, amizade e companheirismo divididos em todas as horas... na sala de aula, em casa, nas fofocas enfim

...

Aos professores pela partilha de conhecimentos necessários à vida profissional e pessoal em especial ao meu orientador, Fabiano Ferreira Batista pela colaboração dada para a execução deste trabalho.

As empresas pesquisadas pela disponibilização das informações indispensáveis à elaboração desse trabalho.

Enfim, a todos que de maneira direta ou indireta contribuíram para a conclusão desse trabalho. A todos, muito obrigada.

RESUMO

OLIVEIRA, Caline Idalina Gonçalo de. **Formação do preço de venda: um estudo acerca das variáveis consideradas nesse processo nas empresas do setor calçadista da cidade de Sousa/PB.** Sousa: 2011. 60f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Campina Grande, UFCG.

A crescente competitividade, o maior conhecimento de mercado e o aumento do poder de compra dos consumidores têm acarretado mudanças significativas para a gestão dos atuais empreendedores, sobretudo na escolha do método correto para a formação de preços de seus produtos. Para uma melhor precificação, fatores influentes tiveram de ser revistos, cálculos mais detalhados e precisos foram elaborados, além de um maior estudo e conhecimento do mercado se tornaram imprescindíveis para que as empresas continuem atuantes e proporcionando aos gestores a rentabilidade almejada. O presente estudo objetivou mostrar os métodos utilizados pelas empresas do setor calçadista da cidade de Sousa – PB na elaboração de seus preços. Para isto, foi utilizada a pesquisa descritiva de caráter quantitativo, o método dedutivo e como técnica o questionário, formulado a partir da pesquisa bibliográfica utilizada no referencial teórico. A amostra da pesquisa era composta de nove empresas. Ao final do estudo foi constatado que o método mais utilizado na formação de preços é o Mark-up, pela satisfação que o preço formulado a partir deste traz aos clientes das empresas em questão. Pôde-se verificar também que o contador não está fazendo parte do processo decisório no que diz respeito à obtenção dos custos e a formação do preço de venda, seja pelos custos que tal informação pode gerar ao empresário, seja pelo contador não fazer esse tipo de acompanhamento junto à empresa. Foi constatada ainda a satisfação por parte dos gestores quanto aos resultados obtidos com a utilização do método aplicado, que qualificaram os mesmos como satisfatórios ou muito satisfatórios.

Palavras-chave: Custos; competitividade; setor calçadista; formação do preço de venda

ABSTRACT

OLIVEIRA, Caline Idalina Gonçalo de. **Training of the sales price: a study about the variables considered in the process industry companies in the manufacturing center of the city of Sousa/PB.** Sousa: 2011. 60f. Monograph (Graduate in accounting Sciences) – Federal University of Campina Grande, UFCG.

The increasing competitiveness, greater knowledge of the market and the increased purchasing power of consumers have brought significant changes to the management of today's entrepreneurs, especially in choosing the correct method for the formation of prices of their products. For better pricing, influential factors had to be revised, more detailed and accurate calculations were drawn up, in addition to a larger study and knowledge of the market have become essential for companies to continue operating and providing managers with the desired profitability. The present study aimed to show the methods used by companies in the industry manufacturing center of the city of Sousa – PB in drafting their prices. For this, was used the descriptive research, quantitative character the deductive method and as the technical questionnaire, formulated from the bibliographic search used in theoretical reference. The survey sample consisted of nine companies. At the end of the study it was found that the most widely used method in price formation is the Mark-up, by satisfaction that price made from this brings to customers of the companies in question. It might also check that the meter is not part of the decision-making process regarding the obtaining of the costs and the formation of the selling price is for the costs that such information can generate the entrepreneur, whether by the counter does not do this kind of monitoring by the company. It was found even on the part of managers ' satisfaction as to the results obtained with the use of the method applied, that qualified them as satisfactory or very satisfactory.

Keywords: cost; competitiveness; industry manufacturing center; training of the sales price

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1: As diferentes contabilidades e os custos.....	17
FIGURA 2: Diferenciação entre custo e despesa	18

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1: Formas de obtenção de dados e formação do preço de venda	42
GRÁFICO 2: Relevância da formação do preço de venda.....	43
GRÁFICO 3: Métodos de formação do preço de venda utilizados.....	48
GRÁFICO 4: Nível de satisfação dos resultados obtidos.....	49

LISTA DE TABELAS

TABELA 1: Grau de escolaridade do empresário.....	40
TABELA 2: Tamanho da empresa	41
TABELA 3: Tempo de atuação no mercado.....	41
TABELA 4: Produtos comercializados pela empresa	42
TABELA 5: Preço de venda em função dos objetivos da empresa.....	44
TABELA 6: Preço de venda em função da demanda	45
TABELA 7: Preço de venda em função da concorrência.....	45
TABELA 8: Influência de fatores internos na formação de preços.....	46
TABELA 9: Influência de fatores externos na formação de preços.....	46
TABELA 10: Métodos de formação de preço de venda utilizados	47
TABELA 11: Maior vantagem proporcionada pelos métodos	48

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMÁTICA.....	10
1.2 JUSTIFICATIVA.....	12
1.3 OBJETIVOS.....	13
1.3.1 Objetivo geral.....	13
1.3.2 Objetivos específicos.....	13
1.4 METODOLOGIA.....	13
2 REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	16
2.2 CUSTOS E SUA CLASSIFICAÇÃO.....	18
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO.....	20
2.3.1 Método de Custeio por Absorção.....	21
2.3.2 Método de Custeio Variável.....	22
2.3.3 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).....	23
2.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	25
2.4.1 Fatores que influenciam a determinação do preço de venda.....	27
2.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	31
2.5.1 Método baseado no custo da mercadoria.....	31
2.5.2 Método baseado nas decisões das empresas concorrentes.....	32
2.5.3 Método baseado nas características do mercado.....	33
2.6 O USO DOS CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	34
2.6.1 Método do custo pleno.....	34
2.6.2 Método baseado no custo de transformação.....	35
2.6.3 Método baseado no custo marginal.....	35
2.6.4 Método baseado no retorno exigido sobre o capital investido.....	36
2.6.5 Método baseado no custo-padrão.....	37
2.7 TRIBUTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	38
3 ANÁLISE DOS RESULTADOS	40
3.1 CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES.....	40
3.2 ANÁLISE DA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	42
3.2.1 Políticas de preços.....	44
3.2.2 Influência de fatores internos e externos.....	46
3.2.3 Métodos utilizados.....	47
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	52
APÊNDICE	54
APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO	55
ANEXOS	58

1 INTRODUÇÃO

1.1 Delimitação do tema e problemática

A ampliação do mercado atual tem gerado alto nível de competitividade entre as empresas, obrigando-as a criar cada vez mais condições favoráveis para atrair o consumidor.

Vários são os fatores que induzem um indivíduo a se tornar cliente de uma empresa dos quais se podem destacar: a localização, a política de marketing e de atendimento, os preços e prazos oferecidos, além da qualidade e variedade de produtos. Enfim a capacidade que esta possui, diferenciando-a das demais.

Dentre todos esses fatores, o preço oferecido é, sem dúvida, o diferencial competitivo que mais influencia na hora da decisão de compra. Por isso cabe ao empreendedor analisar quais aspectos se tornam imprescindíveis na hora de sua formulação, de modo que este garanta a cobertura de seus custos e a geração de riquezas.

De maneira geral, o preço de venda é formado com objetivo de garantir recursos necessários à cobertura de todas as despesas bem como a lucratividade desejada da empresa. Nesse sentido, seu cálculo deve ser efetuado meticulosamente para que esta empresa permaneça atuante no mercado.

“O processo de formação de preços marca-se, então, pela existência de um limite inferior formado pela soma de gastos e impostos e pelo limite superior do valor percebido pelo mercado” (Bruni 2010, p.242).

Segundo Bruni (2010) a formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais, pois uma definição equivocada do preço pode arruinar um negócio.

Wernke (2005, apud Miqueletto, 2008) ressalta que a adequada determinação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento das empresas independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação.

Nogueira (2009) afirma ser essa uma decisão importante porque a receita que a empresa recebe na venda de seus produtos ou serviços é a principal entrada de recursos na empresa, as quais serão utilizadas para saldar os custos e despesas incorridos e apure lucro no período, objetivando remunerar o capital aplicado pelo empresário.

Para elaboração de um preço de venda coerente, além do custo do produto, deve-se conhecer as demais variáveis que influenciam na sua determinação, sendo elas grau de elasticidade da demanda, preços dos produtos substitutos e concorrentes, estratégia de marketing da empresa entre outras (NOGUEIRA, 2009).

A formação do preço de venda torna-se cada vez mais um desafio para as empresas, haja vista que essa decisão pode comprometer todo o andamento dos negócios, pois a formação do preço de venda inadequada pode fazer com que o seu produto seja vendido, mas sem garantir a lucratividade necessária para o progresso da mesma. Por outro lado se o empresário visar apenas à lucratividade pode não conseguir atingir seus objetivos de venda.

Conforme Oliveira (2009), no ambiente altamente competitivo dos tempos atuais, o preço de venda de um produto está mais relacionado com fatores externos à empresa do que propriamente aos seus custos, e até mesmo empresas acostumadas a calcular minuciosamente os custos de produção tiveram de rever seus conceitos na hora de enfrentar um mercado competitivo e com moeda estável.

Para Bornia (2010), o moderno ambiente concorrencial força os preços a diminuírem, e faz com que a formação do preço de venda esteja cada vez mais dependente do mercado.

Segundo levantamento da Abicalçados (Associação Brasileira das Indústrias de Calçados) e da Ablac (Associação Brasileira de Lojistas de Artefatos e Calçados) a venda de calçados em 2010 registrou o melhor resultado da década retomando o crescimento do ramo, sendo vendidos cerca de 744 milhões de pares, representando um crescimento de 6% em relação a 2009. Em termos de valores o aumento foi de 12,5% o que contabilizou a venda de R\$ 37,7 bilhões, contra R\$ 33,5 bilhões em 2009.

Para estas associações o que contribuiu para esse resultado foi a expansão do crédito e da renda dos consumidores, que passaram a comprar produtos de maior qualidade e mais caros, além da política *antidumping* adotada pelo governo para inibir a importação de itens chineses.

De acordo com a Fundação Instituto de Administração (FIA) a produção calçadista do país está mais sofisticada, e os calçados, por conta da concorrência, estão com mais valor agregado e sendo vendidos a preços mais competitivos do que no passado.

A tendência do mercado, na opinião de especialistas, é que seja mantido, neste ano e nos próximos, o aumento da demanda, da competitividade e, conseqüentemente, da qualidade dos produtos à venda nos mercados interno e externo.

Através das informações acima apresentadas percebe-se um crescimento do setor calçadista, que aumenta a competitividade entre as empresas e a conseqüente necessidade de utilizar recursos cada vez mais criteriosos para formular seus preços, exigindo do gestor um conhecimento mais amplo sobre as principais estratégias administrativas.

Nesse sentido, diante de um quadro concorrencial cada vez maior, as empresas têm necessitado modificar suas estratégias de formação de preço de venda de seus produtos, pois estes devem cobrir os custos, além de produzir a lucratividade desejada.

A utilização dos conhecimentos contábeis, sobretudo na área de custos, é um importante passo para a escolha de variáveis corretas na hora de formar o preço de venda, pois permite ao empreendedor visualizar melhor o andamento de seus negócios tornando-o capaz de tomar as decisões mais eficazes para o sucesso de sua empresa. Dentro desse contexto surge a seguinte indagação: **Quais os fatores que as empresas do setor calçadista da cidade de Sousa/PB estão levando em consideração para a formação do preço de venda?**

1.2 Justificativa

Atualmente, com o crescente aumento da concorrência entre as empresas, o número de variáveis que podem ser utilizadas pelos empreendedores ao formular o preço de venda tem sido cada vez menor.

Um estudo encomendado pela Associação Brasileira das Indústrias de Calçados (**Abicalçados**) ao **Instituto de Estudos e Marketing Industrial (IEMI)** apontou que no ano de 2010 foram produzidos 894 milhões de pares de calçados no Brasil, ou seja, 9,9% a mais que em 2009, quando foram confeccionados 814 milhões de pares. O número superou a perspectiva da entidade divulgada em junho, que previa um crescimento de 5,5% no volume dos produtos. Para Heitor Klein, diretor executivo da Abicalçados esse é um sinal de que a indústria cresceu, principalmente devido às compras do mercado interno.

O presente estudo justifica-se pela necessidade de se conhecer as melhores estratégias de formação do preço de venda, haja vista que a correta escolha dos métodos utilizados pode permitir uma maior lucratividade para a empresa, bem como sua continuidade no mercado.

Em relação ao setor calçadista, o estudo propiciará aos atuais e futuros empresários do ramo o conhecimento de resultados, permitindo uma reflexão das práticas utilizadas por

todo um município na formulação dos seus preços de venda, possibilitando o aperfeiçoamento de suas técnicas, se for o caso, além de servir como base para outros estudos.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

- Identificar quais os fatores que são levados em consideração para a formação do preço de venda no setor calçadista da cidade de Sousa-PB.

1.3.2 Objetivos específicos

- Descrever os elementos formadores do preço de venda;
- Levantar quais são as fontes de informações para o cálculo do preço praticado;
- Identificar os métodos de formação do preço de venda;
- Verificar a satisfação dos gestores com o método utilizado.

1.4 Metodologia

O estudo em questão é caracterizado pela pesquisa descritiva com abordagem quantitativa, na qual é feito um levantamento sobre os aspectos considerados relevantes na formação do preço de venda de empresas do setor calçadista.

Para Silva (2006) a pesquisa descritiva expõe as características de determinado fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis, empregando técnicas padronizadas como o questionário e observação sistemática.

Na busca pelo conhecimento dos métodos de formação de preços mais utilizados pelas empresas do setor calçadista da cidade de Sousa, para o qual se fez necessária a obtenção, organização e observação minuciosa das informações, pode-se afirmar que a abordagem da pesquisa é quantitativa, pois como bem define Beuren (2006, p.92) esse tipo de abordagem “caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados”.

O universo da pesquisa, que para Beuren (2006, p.118) “é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”, é composto por trinta empresas do varejo no setor calçadista, as quais foram relacionadas pela Gerência de Informações Econômico-Fiscais da Secretaria do Estado da Receita – SER/PB na cidade de Sousa, (em Anexo) tendo como amostra, “pequena parte dos elementos que compõem o universo,” (GIL, 2009, p. 121), nove empresas, a qual foi selecionada por acessibilidade, em razão da maior facilidade de acesso.

O trabalho foi desenvolvido através da utilização do método dedutivo que consiste em “transformar enunciados universais em particulares e cujo ponto de partida é a premissa antecedente, que tem valor universal e o ponto de chegada é o consequente” (SILVA, 2006, p.35), sendo utilizada na fundamentação teórica a pesquisa bibliográfica que segundo Gil (2009, p.44), “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Outro procedimento metodológico utilizado foi o levantamento que se caracteriza pela interrogação direta das pessoas, cuja opinião se pretende conhecer (GIL, 2009).

O levantamento permitiu o conhecimento de nove empresas do ramo calçadista, das quais algumas têm calçados e seus acessórios como únicos produtos de venda, enquanto em outras os mesmos são apenas mais um dos diversos itens disponíveis à venda.

Para tal levantamento empregou-se como técnica o questionário (ver APÊNDICE) que é “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever” (SILVA, 2006, p.60).

O questionário, que objetivou determinar os aspectos relevantes dos métodos utilizados pelos gestores para formar os preços de venda de seus produtos, foi elaborado com base na pesquisa bibliográfica e no questionário utilizado por Eluiz Maria Miqueletto em sua Dissertação de Mestrado, sendo entregue aos empreendedores responsáveis pela precificação.

De todos os gestores solicitados para responderem ao questionário formulado, num total de quinze, apenas nove se prontificaram em respondê-lo, usando como motivos para a não colaboração com a presente pesquisa a falta de tempo, o não conhecimento e entendimento do vocabulário empregado nas perguntas e, em algumas empresas, o proprietário ou elaborador de preços dificilmente se localizava, estando viajando em busca de novas tendências do mercado e para aquisição de novos produtos.

Fundamentado nas respostas obtidas pelos empreendedores e com o intuito de melhor entendimento e visualização dos dados por parte dos leitores, gráficos e tabelas foram elaborados e formatados de maneira quantitativa.

A pesquisa consistiu em abranger o maior número de empresas possíveis, e assim obter um resultado mais minucioso, não sendo isso realizado em sua totalidade em face da obstinação de alguns gestores em deter informações e conhecimentos indispensáveis à realização da mesma. Espera-se, contudo, que os resultados nela obtidos e apresentados, sirvam de base para futuros pesquisadores na área, que muito tem a contribuir com o crescimento profissional dos gestores, auxiliando-os na precificação de seus produtos através da escolha do método que melhor atenda aos anseios dos clientes e proporcione à empresa sua permanência atuante no mercado. Espera-se também que os mesmos contribuam para o crescimento acadêmico, pelas informações próprias e bibliográficas apresentadas ao longo de sua elaboração, tendo em vista a existência da necessidade de pesquisas relacionadas ao ramo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de custos

A Contabilidade tem por objetivo avaliar a riqueza patrimonial sob os aspectos quantitativos e qualitativos, gerando informações indispensáveis para o planejamento e controle de uma entidade, possibilitando aos seus mais diversos usuários a melhor tomada de decisão para a garantia de sua permanência no mercado.

Para que o controle das atividades gerenciais de uma entidade ocorra de maneira mais eficaz seus gestores dispõem de áreas contábeis específicas tais como a contabilidade gerencial, financeira e de custos.

A contabilidade gerencial mede e relata informações financeiras e não-financeiras que auxiliam os administradores a alcançarem os objetivos de uma organização, ajudando-os a escolher, comunicar e executar a estratégia, ou seja, a contabilidade gerencial se baseia em demonstrativos internos. A contabilidade financeira mede e registra transações de negócios fornecendo demonstrativos financeiros para grupos externos. E a contabilidade de custos fornece tanto informações para a contabilidade gerencial quanto para a financeira, medindo informações financeiras e não-financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização (HONGREN, FOSTER E DATAR, 2004).

Bruni (2010) defende que a contabilidade de custos é a interseção entre a gerencial e a financeira, pois ora deve preocupar-se em atender às normas e imposições legais da contabilidade financeira e, em outras ocasiões atender à demanda de informações para uma melhor tomada de decisões, o que caracteriza essencialmente a contabilidade gerencial. Essa interseção pode ser representada através da figura 1:

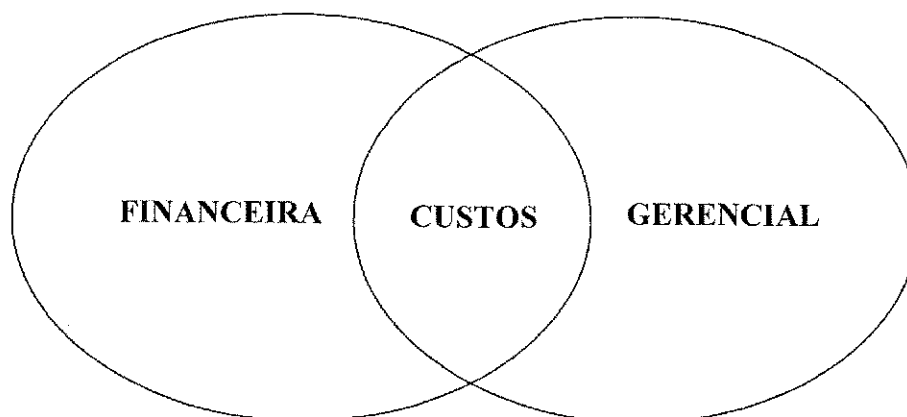


Figura 1- AS DIFERENTES CONTABILIDADES E OS CUSTOS
 Fonte: Bruni 2010, p.20

A contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados, que antes eram produzidos por artesãos que não constituíam pessoas jurídicas, e praticamente só existiam empresas comerciais que utilizavam basicamente a contabilidade financeira para avaliar o patrimônio e apurar o resultado do período (BORNIA, 2010).

Modernamente, fornece aos administradores as informações de que necessitam ao tomar decisões, permitindo uma melhor compreensão das atividades dos administradores e contadores dentro de uma organização (HONGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

Segundo Bruni (2010) a contabilidade de custos utiliza termos técnicos, sendo os mesmos comumente empregados no processo de formação dos custos e preços, são eles:

- Gastos – sacrifício financeiro despendido pela entidade para obter produto ou serviço qualquer, os quais podem ser classificados como custo, despesa ou investimento dependendo de sua participação na elaboração do produto ou serviço;
- Investimentos – gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos ficando temporariamente “congelados” no ativo da entidade, sendo posteriormente “descongelados” e classificados como custos ou despesas.
- Custos – gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços estando, portanto, associados aos produtos e serviços produzidos pela entidade;
- Despesa – bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para obter receitas, não estando associados à produção de um produto ou serviço.

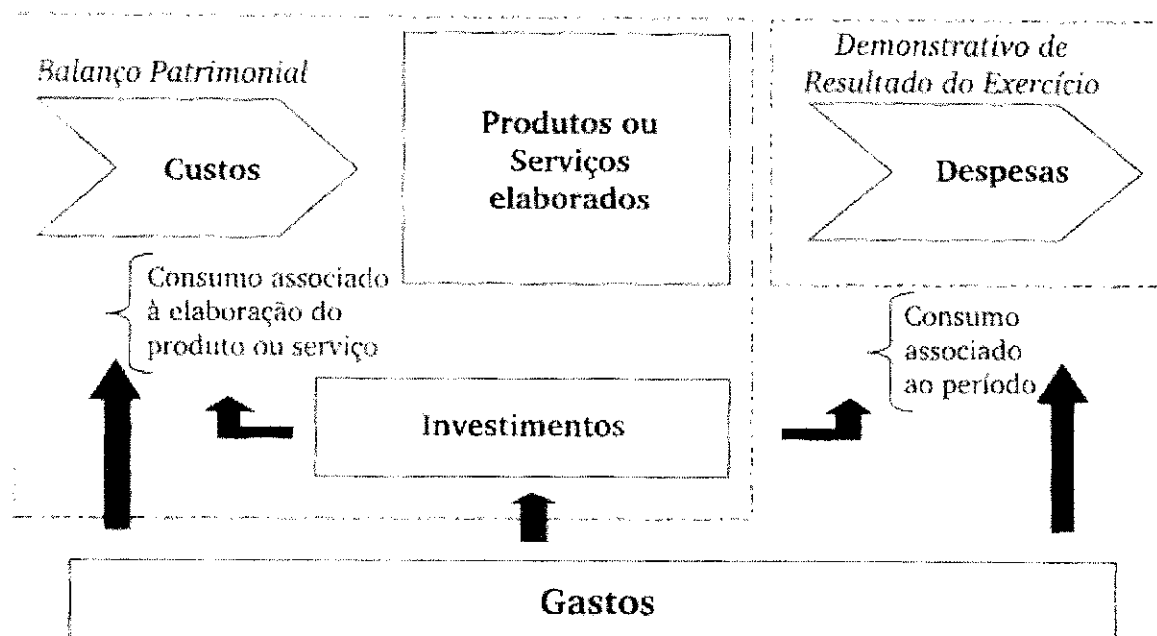


FIGURA 2 – DIFERENCIAÇÃO ENTRE CUSTO E DESPESA

Fonte: Bruni (2010, p. 25)

Mediante o exposto, observa-se que a formação do preço de venda está intrinsecamente ligada a contabilidade de custos, pois, é através desta última, que o administrador obtém informações necessárias sobre a mensuração dos custos, sejam eles diretos ou indiretos, de um determinado produto ou serviço e com isso, conhecer a sua rentabilidade e, dessa forma, fornecer subsídios para gerenciar os custos de modo a maximizar resultados.

2.2 Custos e sua classificação

Custos são recursos monetários despendidos por uma entidade para a elaboração e produção de bens ou prestação de serviços (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009; MARTINS, 2008; NOGUEIRA, 2009). São recursos sacrificados ou renunciados para conseguir um objetivo específico (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

“Qualquer atividade que manipule valores e volumes necessita de controle de custo, que nada mais é do que a verdadeira contabilidade” (SANTOS, 2005, p. 23).

Santos (2005, p. 27) ressalta que “a análise de custos, no sentido amplo, tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos na prática da gestão profissional de um negócio.”

A classificação dos custos é abordada pela literatura de várias formas, dentre as quais se destacam as que utilizam a facilidade de identificação e o volume de produção.

Com relação à facilidade de identificação, são classificados em diretos ou indiretos. Para Dubois, Kulpa e Souza (2009, p.28):

A classificação dos custos em diretos e indiretos tem grande serventia no método de custeio por absorção, no qual cada unidade produzida "absorve" os gastos necessários para completá-los, atendendo assim os princípios e normas técnicas de contabilidade.

Os custos diretos são aqueles relacionados diretamente a fabricação dos produtos ou a prestação de serviços, como material e mão-de-obra utilizados, sendo claramente identificados no cálculo dos produtos ou serviços comercializados, porque podem ser facilmente medidos durante o processo de fabricação dos mesmos (SANTOS, 2005; DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009; BORNIA, 2010; BRUNI, 2010).

Os custos indiretos são os custos relacionados de forma indireta para a fabricação dos produtos ou a prestação de serviços, sendo necessário para sua melhor quantificação o uso do rateio, como salário de supervisores de produção.

Martins (2008, p. 49) afirma que "estes custos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária".

Com relação ao volume de produção os custos classificam-se em fixos e variáveis em que os primeiros são custos que não variam com o volume produzido, não sendo alterados se este vier a ser diminuído ou aumentado em determinado período de tempo, ou seja, são os mesmos, qualquer que seja o volume de produção da empresa, dentro de um intervalo de tempo relevante e são atribuídos aos produtos elaborados através de rateio, uma vez que a maioria é indireta.

Intervalo de tempo relevante é uma faixa de quantidades abaixo da qual a empresa não tem interesse em produzir e acima da qual não apresenta capacidade produtiva suficiente (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009).

Os custos fixos ainda são subclassificados em repetitivos, quando se repetem em vários períodos seguintes na mesma importância, como é o caso das depreciações, e não repetitivos, quando são diferentes em cada período, como é o caso da manutenção de máquinas e equipamentos (MARTINS, 2008).

Os variáveis por sua vez são aqueles que variam de acordo com o volume de produção, ou seja, estão intimamente relacionados com a produção, aumentando ou diminuindo em proporção direta com os níveis de atividade do negócio (JIAMBALVO, 2009; BORNIA, 2010).

Martins (2008) observa que alguns tipos de custos têm componentes de natureza fixa e variável, estes custos podem ser chamados de semivariáveis ou semifixos, como é o caso da energia elétrica, uma vez que esta possui uma parcela que é fixa, dependente do volume de produção definida em função do potencial de consumo instalado e outra parcela que é variável dependendo diretamente do consumo efetivo. Santos (2005) propõe ainda a classificação em custos semivariáveis, que são aqueles que variam de acordo com o volume de produção ou venda, mas não nas mesmas proporções, e custos semifixos permanecem constantes dentro de certos intervalos alterando-se em apenas alguns degraus para atingir um novo patamar de atividades.

Dubois, Kulpa e Souza (2009), entretanto, discordam dessa divisão, classificando esses custos como mistos, pois para eles o termo *semi* significa metade de algo e não apenas parte dele. Não havendo como mensurar até que ponto um custo fixo ou variável deixa de sê-lo.

2.3 Métodos de custeio

Conforme Martins (2008, p.37) "custeio significa apropriação de custos". O objetivo dos métodos de custeio é estabelecer de que maneira os custos serão atribuídos aos produtos.

Os métodos de custeio têm por objetivo determinar o custo unitário de cada bem ou serviço produzido pela empresa. Os mais utilizados, são o Custeio por Absorção, Custeio Variável e Custeio ABC.

Bornia (2010, p. 30) diz:

A análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. Primeiro podemos ver se o tipo de informação gerada é adequado às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas... pois a relevância das informações depende de sua finalidade... à análise do sistema, sob este enfoque, será dada a denominação princípio de custeio.

A outra visão no estudo do sistema diz respeito à parte operacional do

mesmo, ou seja, a como os dados são processados para a obtenção das informações. A expressão método de custeio será empregada para se referir ao sistema encarado sob este prisma.

2.3.1 Método de Custeio por Absorção

É aquele que apropria todos os custos de produção do período, sejam eles fixos, variáveis, diretos ou indiretos. A legislação fiscal exige sua utilização por reconhecer o custo do período como sendo aquele efetivamente realizado e por obedecer aos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Segundo Horngren, Datar e Foster (2000, p.211), o custeio por absorção é o método de estoque “no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos são considerados custos inventariáveis, isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação”.

Santos (2009) conceitua custeio por absorção como a forma de custear um produto atribuindo-lhe parte do custo fixo, consistindo num método de apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta.

Para ele, esse método é considerado básico para a contabilidade, pois permite avaliação de estoques facilitando o levantamento de balanços patrimoniais e de resultados.

Bruni (2010, p.48) afirma que esse método “estabelece que todos os gastos produtivos, inclusive os indiretos, devem ser incorporados ao valor dos estoques”.

Martins (2008, p. 37) diz que:

Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (...). Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

É o método mais utilizado em quase todo o mundo, porque incorpora todos os tipos de custos aos produtos, o que permite extrair de cada um destes o custo unitário, além de facilitar a formação do preço de venda através do seu custo, que servirá como base para o mercado atuante (DUBOIS, KULPA E SOUZA, 2009).

Segundo Oliveira/Perez Jr. (2000 p. 117):

No custeio por absorção, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, o que compreende todos os custos variáveis, fixos, diretos ou indiretos. Os custos diretos, por meio da apropriação direta, enquanto os custos indiretos, por meio de sua atribuição com base em critérios de rateios.

Este método é vantajoso, pois permite a apuração dos custos através dos seus centros, não separando os de manufatura dos componentes fixos e variáveis, tornando-se menos dispendioso, além disso, forma custos para estoque e considera o custo total por produto.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2010) o método por absorção é o único aceito pela Contabilidade Financeira que atende aos princípios contábeis; e válido para fins de obtenção do Quadro Demonstrativo de Resultados dos exercícios fiscais.

Como desvantagens, este método não leva em consideração a capacidade ociosa que a entidade apresenta; nem sempre os critérios de rateio são justos, pois são arbitrários; para fins gerenciais fornece pouca quantidade de informações; e alguns produtos podem ter seus custos elevados forçadamente.

Para Martins (2008) é um método falho como instrumento gerencial e realiza rateios arbitrários.

É fácil compreender essa visão de Martins (2008), pois pelas informações fornecidas por esse método, a sua utilização torna-se eficiente em auditorias externas, entretanto deixa de fornecer informações relevantes para o bom gerenciamento da entidade, sobretudo com relação à arbitrariedade dos rateios, já que esta pode distorcer o real custo dos produtos.

2.3.2 *Método de Custeio Variável*

Conforme a própria nomenclatura, nesse método apenas os custos variáveis são atribuídos ao produto, enquanto os custos fixos atribuem-se apenas aos períodos que efetivamente ocorreram. É de grande relevância para a tomada de decisão porque faz a distinção entre custos fixos e variáveis, o que auxilia o controle, a formação do preço e o planejamento do lucro de um produto.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), custeio variável "é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos

inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

Para Bornia (2010, p. 35):

No custeio variável ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. Entendendo os princípios de custeio como filosofias intimamente ligadas aos objetivos do sistema de custos, podemos dizer que o custeio variável está relacionado principalmente com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos, não.

A principal vantagem do custeio variável é o auxílio à tomada de decisões pelos gestores e o não-rateamento dos custos fixos.

Jiambalvo (2009) apresenta como vantagens principais desse método a separação de custos fixos dos variáveis, necessária a análise custo-volume-lucro, facilitando o planejamento para uma melhor tomada de decisão; e a limitação dos ganhos dos gerentes em decorrência do volume de produção, pois não permite a manipulação da produção de itens além dos que podem ser vendidos, impedindo assim geração de prejuízos para a empresa.

Como desvantagens, podemos apontar sua não aceitação pelo Fisco por ferir os princípios contábeis, especialmente o Regime de Competência e a Confrontação; a não recomendação de suas informações para solucionar problemas de longo prazo; a difícil e demorada segregação de custos em fixos e variáveis devido aos custos semifixos e semivariáveis; e sua não aplicação isolada para a formação do preço de venda.

Jiambalvo (2009) afirma que a única diferença entre o método de custeio por absorção e o variável está no tratamento que cada um dá aos custos indiretos fixos de produção, pois no primeiro estes são incluídos no estoque sendo tratados como despesa apenas quando o estoque é vendido, já no segundo os custos indiretos fixos entram na determinação da despesa do mesmo modo que os demais, independente de serem vendidos ou não.

2.3.3 Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Conhecido como ABC (Activity-Based Costing) o Custeio Baseado em Atividades é um

método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (MARTINS, 2008).

Segundo Borna (2002, p. 121) “a ideia básica do ABC é tomar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades”.

Para Martins (2008) o método ABC pode ser aplicado por meio de quatro etapas:

1. Identificação das atividades relevantes – na qual se faz um levantamento de todas as atividades desenvolvidas na empresa, identificando as mais relevantes em cada departamento;
2. Atribuição de custos às atividades – nesta etapa identifica-se a relação entre as atividades e os recursos necessários para desempenhá-las, podendo ser feita por meio de: alocação direta, quando existe clareza na identificação dos custos com certas atividades; rastreamento, quando há identificação da relação de causa e efeito entre ocorrência da atividade e geração de custos; e rateio, utilizado somente quando não é possível utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento;
3. Identificação e seleção dos direcionadores de custos – na qual são identificados os fatores que determinam o custo de uma atividade (direcionadores), selecionando os que melhor demonstram a relação entre custos de atividades com o produto.
4. Atribuição dos custos das atividades aos produtos – nesta etapa os direcionadores de custos selecionados são utilizados para atribuir os custos das atividades ao produto.

Para Warren, Reeve e Fess (2008) o método de Custeio Baseado em Atividades evita distorção no custo do produto, pois determina o custo indireto de fabricação com maior precisão.

Segundo Dubois, Kulpa e Souza (2010) um dos maiores benefícios do método ABC é tornar disponível para administração os melhores recursos para controle, redução ou eliminação de algumas atividades, tendo em vista que a administração conhecendo a necessidade ou não de tais atividades pode optar por repassar para seus clientes os custos incorridos para desenvolvê-las. Para os autores, porém, esse método torna-se desvantajoso na medida em que eleva os custos administrativos em virtude da criação de múltiplos centros de atividades, além de não evitar a alocação arbitrária na sua totalidade.

2.4 Formação do preço de venda

Antes de se efetuar um detalhamento da formação dos preços de venda de bens e serviços, é interessante diferenciar preço e valor. O primeiro refere-se à expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço, sendo, portanto igual para todos os consumidores enquanto que o segundo é dotado de certo subjetivismo e depende do grau de utilidade que terá para os consumidores, ou seja, o valor se torna maior para aqueles que mais necessitam desses bens e serviços (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009).

Já em termos gerenciais, Dulbois, Kulpa e Souza (2009) afirmam que os preços são recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços fabricados, refletindo um determinado resultado da própria eficiência de produção das empresas.

Bruni (2010, p.241) afirma que "a formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais, pois a definição equivocada do preço pode arruinar um negócio". Para o autor, a manutenção das atividades empresariais nasce da diferença entre os preços e os custos plenos e impostos.

Segundo Bertó e Beulke (2005, p.264, apud NOGUEIRA, 2009) a formação do preço de venda é "elemento essencial da gestão econômico-financeira e mercadológica das empresas", uma vez que é a principal fonte de entrada de recursos da empresa, que serão utilizados para saldar custos e despesas, visando remunerar o capital investido pelo proprietário. Nessa perspectiva, observa-se que o preço de um bem ou serviço é, sem dúvida, um dos maiores desafios encontrado pelos gestores de uma entidade empresarial, pois sua determinação torna-se decisiva à sua existência num mercado cada vez mais competitivo.

Para Horngren, Datar e Foster (2004) as precificações são decisões administrativas estratégicas porque o que se cobra pelos produtos e serviços afeta a quantidade produzida e vendida e, conseqüentemente, receitas e custos da entidade.

A afirmação dos autores acima mencionados reforça a ideia da influência direta do preço de venda sobre o gerenciamento das atividades empresariais, uma vez que os preços dos produtos fabricados ou vendidos devem auferir receitas suficientes para cobrir todos os custos gerados pelos mesmos. Santos (2005) afirma que o cálculo do preço de venda deve resultar em um valor que maximize os lucros da empresa, atenda aos anseios do mercado

com qualidade e aproveite melhor os níveis de produção sendo necessária a determinação de um preço-base de acordo com as características existentes no mercado e que tenha um nível de segurança que permita uma certa flexibilidade às diversas mudanças que por ventura venham ocorrer.

Para Bernardi (1996) uma empresa pode estabelecer sua própria política de preços, podendo utilizar para tanto três caminhos.

Um dos caminhos é o estabelecimento da política de preços em função dos objetivos da empresa, ou seja, a empresa determina seus objetivos para então determinar o preço de venda de seus produtos. Para o autor esses objetivos podem ser:

- Penetração no mercado – no qual se estabelecem preços baixos para atrair consumidores e aumentar sua participação no mercado;
- Aumento de participação – no qual se estabelecem preços baixos para adquirir fatias do mercado;
- Recuperação do caixa – no qual o estabelecimento de preços é feito para que haja uma rápida recuperação do investimento;
- Maximização dos resultados – no qual os preços são estabelecidos para que o retorno e os lucros sejam os máximos possíveis;
- Preço / Qualidade – no qual o preço é estabelecido de acordo com a qualidade do produto;
- Preço / Oportunidade – no qual o estabelecimento de preços é função da oportunidade de venda.

Um segundo caminho a ser seguido, de acordo com o autor, é uma política de preços em função da demanda, onde o preço é determinado de acordo com a época, com o tipo de cliente, com o local ou com momento, apresentando o mesmo grande diferenciações.

E o terceiro caminho é uma política de preços em função da concorrência, onde os preços são determinados de acordo com o mercado, podendo ser praticados preços médios, preços mais altos ou mais baixos em determinados patamares e ainda preços competitivos elaborados de fora para dentro da organização.

Segundo Bornia (2010), tradicionalmente, calcula-se o preço de venda de um produto a partir do seu custo acrescentando-lhe um percentual de lucro. Podendo ser assim representado:

$$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} + \text{LUCRO (1)}$$

Isso significa que a determinação do preço de venda está intrinsecamente ligada ao seu custo.

Bruni (2010) defende que apesar das dúvidas e discussões sobre a formação do preço de venda, sob a óptica da empresa é certo que ele deve ser superior aos custos incorridos, incluindo aí os tributos, pois é da diferença entre os preços e os custos plenos e impostos que nasce o conceito de lucro e consequentemente a manutenção das atividades empresariais.

2.4.1 Fatores que influenciam a determinação do preço de venda

Antigamente as empresas fixavam os preços de venda de seus produtos tomando como base um custo total adicionado de uma margem que cobrisse as despesas e proporcionasse determinado lucro (DULBOIS, KULPA e SOUZA, 2009). Trata-se de uma relação lógica, haja vista que esse preço deve cobrir no mínimo as despesas incorridas para obtenção destes produtos, ou caso contrário estaria apenas gerando prejuízo.

Atualmente em um cenário tão competitivo, vários outros fatores devem ser considerados ao se formular o preço de venda de bens e serviços, pois o mesmo deve atender muito mais às exigências do mercado do que mesmo aos interesses do empresário.

Bornia (2010) enfatiza a mudança dessa relação ao modificar a equação que envolve preço, custo e lucro. Segundo ele, atualmente o preço de venda é determinado pelo mercado, transformando a equação (1) em:

$$\text{LUCRO} = \text{PREÇO} - \text{CUSTO (2)}$$

A equação acima mostra claramente a mudança no comportamento das empresas modernas, onde o lucro torna-se variável dependente do preço de venda estabelecido pelo mercado.

Oliveira e Perez Jr. (2009) afirmam que com a alta competitividade, as empresas foram obrigadas a rever seus conceitos na elaboração do seu preço de venda, pois o mesmo passou a ser dependente de fatores externos à empresa, em virtude da rejeição de consumidores a produtos similares que apresentavam preço superior. Os autores destacam

que “é o início de uma nova situação, em que o preço vem do mercado e não mais da fábrica”.

Com base nisso Bornia (2010, p.39) afirma que “programas de redução e controle de custos são importantes e o ataque aos desperdícios é particularmente relevante, a partir do momento em que o preço começa a ser reduzido”. Sugerindo ainda a criação de uma terceira equação para destacar a relevância de um bom gerenciamento dos custos, começando a partir da aquisição dos produtos. Ficando assim definida:

$$\text{CUSTO} = \text{PREÇO} - \text{LUCRO} \quad (3)$$

Esta nova equação possibilita ao gestor empresarial inteirar-se dos custos, permitindo-lhe uma melhor tomada de decisões ao gerenciá-los, garantindo assim a sobrevivência de sua empresa no mercado.

Contudo, Oliveira e Perez Jr. (2009, p.285) defendem que “o preço obtido a partir do custo é uma referência valiosa para comparar com o preço de mercado e determinar a conveniência ou não de vender o produto pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar”.

Martins (2008) afirma que conhecer o custo do produto é uma informação necessária, porém insuficiente para administrar preços de venda. Para ele, além do custo é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços dos concorrentes e dos produtos substitutos; a estratégia de marketing da empresa entre outros fatores que dependem do tipo de mercado em que a empresa atua.

O grau de elasticidade da demanda fixa o preço de venda de acordo com a procura do produto, se esta for alta, o preço a ser fixado também é alto, ao passo que se a procura for baixa, talvez seja necessário reduzir o preço estabelecido (WARREN, REEVE e FESS, 2008), ou seja, a “elasticidade da demanda determina até quanto podemos alterar o preço de venda sem que haja alteração na demanda” (NOGUEIRA, 2009, p.170).

Os preços dos concorrentes e dos produtos substitutos afetam o estabelecimento do preço de venda dos produtos na medida em que a existência no mercado de produtos similares com preços inferiores induz os consumidores a adquiri-los, forçando as empresas a equipararem seus preços aos dos seus concorrentes (NOGUEIRA, 2009). O aumento da concorrência compromete a rentabilidade de uma entidade, pois a obriga diminuir seus preços reduzindo sua lucratividade (BRUNI, 2010).

A estratégia de marketing é o conjunto de escolhas que determina o diferencial competitivo da empresa ante as demais, (NOGUEIRA, 2009) auxiliando na decisão de precificação por

ser responsável pela análise do comportamento do produto no mercado em que a empresa se encontra, permitindo o levantamento das informações de preços, quantidades possíveis de venda, anseios de consumidores, etc. (MARTINS, 2008).

Bruni (2010) destaca que o processo de formação de preço pode ser feito sob duas vertentes:

- a formação dos preços em um processo "de frente para trás" ou a partir dos custos;
- a determinação dos custos máximos em um caminho " de trás para frente", a partir do valor percebido pelo mercado.

E corroborando com essa ideia, Martins (2008) afirma que os preços podem ser fixados com base nos custos, no mercado ou numa combinação desses dois fatores.

Horngren, Datar e Foster (2004), entretanto, afirmam que o preço de um produto ou serviço depende da oferta e procura e sobre estas incidem três influências: os clientes, pois preços excessivamente altos podem levar à rejeição dos produtos/serviços conduzindo-os a serem substituídos pelos da concorrência; os concorrentes, uma vez que a existência de produtos alternativos na concorrência afeta a demanda levando a empresa a baixar muito os preços, ou não havendo concorrência a empresa pode praticar preços altos; e os custos que influenciam os preços por afetarem a oferta, pois quanto mais baixo for o custo para produzir um produto maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa, maximizando seus lucros.

O Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo – CRC-SP (1997) alerta que o administrador responsável por esta área deve observar não apenas o custo exaustivamente analisado e determinado e nesse sentido, menciona que devem ser analisados aspectos externos à empresa, considerando outras variáveis para a determinação do preço de venda tais como o preço dos concorrentes, pois preços praticados acima da média podem reduzir a demanda comprometendo a lucratividade da empresa; as necessidades do mercado e a capacidade de oferta uma vez que ao fornecer produtos poucos ofertados pode permitir a prática de preços mais elevados; compatibilização dos preços pretendidos com os do mercado já que uma empresa de forma isolada não tem poder sobre os preços praticados no mercado; pressão dos preços de mercado versus custos e lucros pretendidos, pois nem sempre é viável acompanhar os preços estabelecidos pelo mercado, haja vista que estes podem não cobrir os custos incorridos na produção dos mesmos, não gerando o lucro almejado pela empresa, ocasionando prejuízo; instituição do preço conveniente que é aquele que cobre os custos e permite a geração do lucro desejado; formação de preços

baseada em custos na qual o preço é determinado através do custo do produto acrescido de uma margem de lucro desejada.

Para Santos (2005), outros fatores interferem diretamente na formação do preço de venda, como a quantidade do produto em relação às necessidades do mercado consumidor; a existência de produtos substitutos a preços mais competitivos; a demanda esperada do produto; o mercado de atuação do produto; os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar; os custos de fabricar, administrar e comercializar o produto; os níveis de produção e de vendas desejados.

Assef (2002) afirma que inúmeros fatores influenciam na formação do preço de venda e estes devem ser considerados e incorporados aos preços. Para o autor esses fatores podem ser internos e externos dos quais se destacam:

Internos – a sobrevivência, na qual os preços são voltados para a manutenção das operações da empresa; a maximização dos lucros, quando a empresa busca maximizar suas margens de curto prazo; a liderança de participação de mercado, na qual os preços são definidos objetivando ganhar mercado de forma mais rápida; e a liderança da qualidade, quando a qualidade se torna o principal critério de decisão de compra para o consumidor.

Externos – o mercado, que observa os produtos concorrentes e suas práticas comerciais, sendo o fator externo mais significativo; a elasticidade preço-demanda, no qual as alterações nos preços provocam modificações no volume de venda; e outros fatores tais como os macroeconômicos como taxas de juros atuais e suas previsões, taxas de câmbio, custo de oportunidade de aplicação do dinheiro, além de aspectos políticos e normativos, fazem parte da correta estratégia de preços de uma organização.

Estabelecer preços é uma decisão difícil e complexa, sobretudo quando o mesmo é estabelecido pela primeira vez, ou quando se objetiva mudá-los. A formação dos preços, orientando-se pelo ponto de vista interno, poderá adotar os seguintes caminhos: Preços Baseados nos Custos, Retorno do Investimento e a Maximização dos Lucros (BERNARDI, 1996).

Os preços baseados nos custos são aqueles aos quais se adiciona uma margem de lucro desejada (*mark-up*) ao custo total do produto. O tamanho da margem depende do lucro operacional desejado, havendo, portanto muitas maneiras de se chegar ao preço-alvo, dentre as quais se destaca a obtenção da margem como um percentual dos custos variáveis de manufatura, dos custos variáveis totais, dos custos totais ou do custo total de manufatura, ou seja, os preços podem estar baseados em vários tipos de informações de

custo, dos custos variáveis de manufatura aos custos totais podendo cada um destes ser relevantes para a decisão de precificação (HORNGREN, SUNDEM e STRATTON, 2004).

O retorno do investimento corresponde a uma taxa incidente sobre o ativo total investido, podendo ser calculado com o uso da equação abaixo:

$$\text{Taxa de retorno sobre investimento} = \frac{\text{lucro operacional}}{\text{ativos investidos}} \quad (4)$$

Fonte: Warren, Reeve e Fess, 2004

Essa taxa de retorno sobre o investimento é útil porque utiliza receitas, despesas e ativos investidos no seu cálculo, podendo ser usada para compará-las, pois mede a rentabilidade relativa à soma dos bens investidos. Quanto maior a taxa de retorno melhor a divisão no uso de seus bens para gerar lucro (WARREN, REEVE e FESS, 2004).

2.5 Métodos de formação de preço de venda

Os métodos de formação de preço de venda são procedimentos contábeis utilizados para formar os preços dos bens ou serviços, com o objetivo de garantir a obtenção de lucro e a boa atuação de uma empresa no mercado.

Segundo Assef (2004), os métodos de formação de preços são:

- método baseado no custo da mercadoria;
- método baseado nas decisões das empresas concorrentes;
- método baseado nas características do mercado; e
- método misto.

2.5.1 Método baseado no custo da mercadoria

É o método mais utilizado na formação do preço de venda tendo como base o custo total ao qual é adicionada uma margem que seja suficiente para resultar em um lucro desejado pela empresa. Essa margem recebe o nome de *Mark-up* e serve para cobrir os gastos não incluídos no custo dos produtos ou serviços (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004; SANTOS, 2005; MARTINS, 2008; DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2009; BRUNI, 2010).

Segundo Wernke (2005, p.152) no cálculo do mark-up podem ser inseridos todos os fatores que se deseja cobrar no preço de venda sob a forma de percentual. Bruni (2010) afirma que a definição e aplicação de taxas de marcação (*mark-ups*) tornou-se usual para facilitar o processo de formação de preços no comércio. Assim:

$$\text{Markup} = \% \text{ desejado} \times \text{Ca} \quad (5)$$

Onde: Ca= custo unitário

Como o markup é um percentual sobre o custo unitário (Ca), pode-se ter a seguinte equação:

$$\text{Preço de Venda} = \text{Custo unitário} + \text{markup}$$

Onde: markup = % do custo unitário

Uma vantagem óbvia desse método é sua fácil aplicação, tendo como limitações a escolha do percentual de margem de lucro a ser aplicado, pois para tanto se fazem necessários testes com diferentes margens de lucro para se chegar a uma decisão final (JIAMBALVO, 2009).

Outra limitação desse método é não contemplar as despesas nem os impostos que incidirão sobre o preço de venda, não fornecendo uma indicação do valor do lucro que a empresa deseja obter (DUBOIS KULPA e SOUZA, 2009).

Martins (2008) confirma a deficiência desse método ao afirmar que ele não considera inicialmente as condições de mercado e fixa o percentual de cobertura de despesas de forma arbitrária.

Para Santos (2005) os mark-ups são “estereótipos” que podem conduzir uma empresa ao fracasso especialmente se esta ignora os preços praticados pelos concorrentes.

2.5.2 Método baseado nas decisões das empresas concorrentes

Segundo Bornia (2010) desde que a oferta de produtos começou a superar a procura, o aumento da concorrência diminuiu a padronização dos produtos, no sentido de que novos modelos foram sendo introduzidos de maneira mais rápida, reduzindo drasticamente a vida útil dos produtos.

Bornia (2010) afirma ainda que esse aumento de concorrência tornou as linhas de produção flexíveis, fazendo com que as mesmas produzissem diversos modelos de um mesmo artigo produto e impôs a redução contínua dos preços de venda, significando redução sistemática de imperfeições e ineficiências.

Para Santos (2005, p.114), "qualquer método de determinação de preços deve ser comparado com os preços das empresas concorrentes, que porventura existam no mercado" e pode ser desdobrado em 4 métodos: método do preço corrente, da imitação de preços, de preços agressivos e método dos preços promocionais.

O método do preço corrente é utilizado nos casos de produtos vendidos a um mesmo preço por todos os concorrentes, pois sua determinação é feita de maneira forçada, não tendo o responsável pela sua definição poder para alterá-lo.

O método da imitação de preços é empregado quando muitas vezes os gestores não têm experiência nem conhecimento necessário para determinar os preços escolhendo uma empresa específica para imitá-los, sendo também utilizado por empresas que seguem os preços praticados pela empresa-líder do setor.

O método de preços agressivos ocorre quando uma ou mais empresas desejam aumentar sua participação no mercado praticando preços muito abaixo do normal, quando reduzem drasticamente o preço de seus produtos a fim de arruinar seus concorrentes, obtendo a totalidade do mercado, esse método recebe o nome de *dumping*, e;

O método de preços promocionais, adotado quando se quer atrair consumidores potenciais, ofertando para tanto, artigos a preços mais baixos, induzindo-os a adquirir os demais produtos que não estão em promoção.

2.5.3 Método baseado nas características do mercado

Nesse método o preço de venda de um produto é determinado principalmente pelo poder de compra dos consumidores e sua utilização exige da empresa um alto conhecimento do mercado consumidor para o qual direcionará seus produtos. Tal conhecimento pode ser obtido através de pesquisas de mercado, que fornecerão dados precisos sobre o real poder de compra de seus clientes.

Uma forma de determinar o preço com base no mercado é estabelecer metas, como o preço-meta que é estimado para um produto ou serviço que clientes em potencial pagarão. Essa estimativa é baseada na aceitação do valor de um produto por parte dos clientes que mantêm contato com a empresa por meio do débito de vendas e de sua área de marketing. A empresa pode ainda, conduzir pesquisas de mercado sobre as características dos produtos que os clientes desejam e os preços que estão dispostos a pagar (HORNGREN, DATAR e FOSTER, 2004).

2.6 O uso dos custos na formação do preço de venda

Os principais métodos utilizados no processo de formação de preço de venda com base nos custos empregam alguns fatores, como o custo pleno que se baseia na aplicação de todos os custos das mercadorias acrescido da margem de lucro; o custo de transformação que não considera nos cálculos efetuados, os custos com materiais diretos e matérias-primas; o custo marginal, através do qual mesmo que a empresa obtenha um resultado negativo ou de prejuízo, na formação do preço de venda será considerada a cobertura oferecida pela contribuição na absorção dos custos marginais; a taxa de retorno exigida sobre o capital investido no qual a preocupação é que sua margem de lucratividade garanta um retorno em relação ao capital investido e o custo-padrão (COGAN 2004, apud CAMPOS 2008; SANTOS, 2005).

2.6.1 Método do custo pleno

Custos plenos são aqueles apurados segundo o método de custeamento por absorção. A principal vantagem do custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, o que é muito importante na formação de preços em longo prazo (SANTOS, 2005).

Nesse método os preços são estabelecidos com base nos custos plenos ou integrais, que são os custos totais de produção, acrescidos das despesas de vendas, de administração e da margem de lucro desejada e apresenta como desvantagem o fato de não considerar a instabilidade da procura, por não equiparar seus preços com aqueles estabelecidos pelo mercado, e, principalmente por não diferenciar custos fixos dos custos marginais. Além de

aplicar, baseado na previsão dos lucros, uma porcentagem uniforme, o que pode acarretar prejuízos à empresa (BRUNI e FAMÁ, 2004).

2.6.2 Método baseado no custo de transformação

Entende-se por custo de transformação o custo total utilizado no processo produtivo, representado pela soma dos custos indiretos com a mão de obra direta utilizada no decorrer dessa produção.

Santos (2005) o define como o custo estrutural incorrido no processo de transformação de ideias e materiais em produtos e serviços que atendam as expectativas e necessidades de cada cliente, sendo uma ferramenta eficaz para repassar aos mesmos, através do preço apenas a parcela do custo estrutural fixo que realmente foi utilizado, evitando que a ineficiência seja repassada aos preços.

Portanto, esse método não considera nos cálculos os custos com materiais diretos, uma vez que os esforços das empresas estão centrados praticamente nos custos de transformação, ou seja, na mão-de-obra e nos custos indiretos de produção (BRUNI e FAMÁ, 2004).

O método baseado no custo de transformação pode ser aplicado por empresas em que a natureza e os elementos de custo dos itens produzidos variam em medida considerável (SANTOS, 2005).

2.6.3 Método baseado no custo marginal

Custos Marginais são aqueles que guardam proporção direta com o volume de vendas realizado e, segundo Santos (2005), através dele, o dirigente responsável pela formação de preços tem maior liberdade de ação, tendo como objetivo descobrir as combinações de preços e de volume que maximizarão os lucros, contanto que o preço seja, no mínimo, maior do que os custos marginais ou desembolsados.

Segundo Bruni e Famá (2004, p.332), "o custo marginal poderia ser conceituado como o incremento de custo correspondente à produção de uma unidade adicional de produto.

Assim, corresponde aos custos que não seriam incorridos se um produto fosse eliminado ou não produzido”.

Ainda conforme Santos (2005), esse método apresenta como vantagem o fato de permitir ao empreendedor uma visão detalhada dos custos e lucros gerados pelos seus produtos.

Como bem afirmam Warren, Reeve e Fess (2008), o custo marginal é útil na determinação do preço de venda na medida em que produtos adicionais são fabricados alterando o valor dos custos totais, uma vez que os custos fixos não podem ser evitados, mas os variáveis sim, desde que o produto não seja fabricado. Essa alteração na produção faz com que seu preço de venda seja pelo menos igual ao custo variável de fabricá-lo e de vendê-lo, pois qualquer preço acima do de venda mínimo cobre os custos fixos e gera lucro.

2.6.4 Método baseado no retorno exigido sobre o capital investido

Esse método leva em consideração uma taxa pré-determinada de retorno sobre o capital investido, definida pelos proprietários e acionistas, e não como um percentual a ser aplicado sobre o custo ou sobre preço de venda, como no caso do markup (SANTOS, 2005; DULBOIS; KULPA e SOUZA, 2010).

Essa taxa geralmente é expressa através de um percentual ao ano, onde da sua escolha podem ser considerados diversos critérios, tais como os objetivos da empresa, dentre os quais se destacam sobrevivência, manutenção e crescimento; os níveis de retornos que podem ser proporcionados pelo ramo de atividades alcançadas por outras empresas; e a reação do público e de seus clientes quanto à taxa de retorno desejada, de forma a não prejudicar sua imagem junto à sociedade (SANTOS, 2005 apud MIQUELETTO, 2007).

Esse método tem como uma de suas restrições o fato de que uma mudança no preço de venda, por si mesma, não teria efeito direto sobre o investimento no inventário, que é declarado pelo seu custo. Entretanto isso pode ser evitado se o inventário for apresentado como a proporção do custo da fábrica, em vez de uma proporção do preço de venda (CAMPOS, 2007).

2.6.5 Método baseado no custo-padrão

Custo-padrão é um custo pré-atribuído, tomado como base para o registro da produção antes da determinação do custo efetivo. Indica um "custo ideal" que deverá ser perseguido, norteando a administração mediar à eficiência da produção e conhecer as variações de custo. Deve ser obtido pelas empresas nas condições de plena eficiência e máximo rendimento (ZANLUCA, 2011).

Nesse método a empresa estima seu custo-padrão, com o cuidado de separar corretamente os custos pertencentes aos produtos (custos variáveis) e os custos pertencentes à estrutura operacional da empresa (custos fixos).

Seu objetivo é fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido, considerando que o custo padrão não é um método de contabilização de custos, mas sim uma técnica auxiliar, que só se torna eficaz se existir um Custo Real para a comparação de ambos observando as divergências existentes (MARTINS, 2008).

Para Santos (2005) com base nas variações entre os custos-padrão e custo-real faz-se uma análise e constatam-se as prováveis causas de oscilações e iniciam-se as decisões com efeitos preventivos.

O autor defende ainda o desdobramento dos custos-padrão em: padrões físicos que medem as variações de quantidades consumidas ou produzidas e; padrões monetários que medem as variações de preços e de taxas tanto de matérias-primas de produtos como da mão-de-obra.

O uso de padrões tem sido criticado por provocar limitações de melhorias de operações, já que os gestores restringem-se a alcançar um patamar pré- estabelecido, deixando de atingir patamares mais elevados. Entretanto, a maioria dos gerentes apoia fortemente o sistema de custo-padrão, pois o considera essencial para o funcionamento eficiente de grandes negócios (WARREN, REEVE e FESS, 2008).

2.7 Tributos na formação do preço de venda

Conforme visto anteriormente, o preço de venda de um bem ou serviço além de garantir a lucratividade da empresa, precisa cobrir todos os seus custos, inclusive os tributos sobre eles incidentes. Apesar de não haver registros contábeis nos custos, os impostos se tornam relevantes no processo de formação de preços. Portanto, é necessário que o empreendedor forme os preços de venda de seus bens e serviços levando em consideração os tributos que deverá arrecadar para o governo (DULBOIS, KULPA e SOUZA, 2010).

Os impostos podem ser de três diferentes esferas – federal, estadual e municipal – e de dois tipos básicos: cumulativos que não geram crédito fiscal, isto é, não permitem dedução posterior do desembolso com o tributo; e não-cumulativos que permitem o aproveitamento posterior do imposto pago, não devendo ser incorporado ao custo dos produtos (BRUNI, 2010).

Muitos empresários acreditam que apenas os impostos diretos, como ICMS e IPI devem ser considerados para formação do preço de venda, porém, vale ressaltar que outros tributos fazem parte de seu custeio e por isso devem também ser considerados, como é o caso do IPTU e outros (DULBOIS, KULPA e SOUZA, 2010). Os principais tributos associados ao processo de formação de preço de venda podem ser classificados em relação aos preços como:

- Gerais incidentes em quase todas as empresas, como é o caso da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) sobre o preço de venda total, tendo por base a receita bruta, excluída do IPI, tendo alíquota de 3% na forma cumulativa e 7,6% na não cumulativa; e do PIS (Programa de Integração Social) sobre o faturamento de empresas que comercializam mercadorias ou prestam serviços de qualquer natureza, possuindo alíquota de 0,65% na forma cumulativa e 1,65% na não cumulativa e:
- Específicos, incidentes em algumas operações apenas, como o ISS (Imposto Sobre Serviços) de esfera municipal, tendo como fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, incidindo sobre o preço de venda total do serviço prestado; o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) (BRUNI, 2010).

Observa-se que não existem soluções simples para a maioria dos problemas de preço, por isso, devem-se considerar muitos fatores de importância variada e a contabilidade pode contribuir preparando análises de vários planos de precificação de curto e longo prazo (WARREN, REEVE E FESS, 2008).

3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados obtidos na pesquisa, através da aplicação do questionário, mostrando inicialmente a caracterização do respondente e da empresa para posteriormente evidenciar os aspectos mais relevantes relacionados à formação do preço de venda.

3.1 Caracterização dos respondentes

A tabela 1 apresenta o nível de escolaridade dos respondentes.

Tabela 1 – Grau de escolaridade do empresário

GRAU DE ESCOLARIDADE	EMPRESAS	%
Ensino Fundamental	2	22,22
Ensino Médio	2	22,22
Ensino Superior	5	55,56

Fonte: pesquisa de campo – 2011

De acordo com os dados da tabela 1, cinco (55,56%) gestores das empresas pesquisadas possuem grau de escolaridade de nível superior, enquanto que apenas dois (22,22%) possuem nível médio e dois (22,22%) possuem apenas ensino fundamental.

Dentre os cursos de nível superior mencionados na pesquisa, destacam-se os de Administração e Ciências Contábeis, o que implica que os gestores possuem conhecimentos sobre área de negócios em relação aos demais bem como são conhecedores das ferramentas de gerenciamento de uma entidade.

Interrogou-se ainda quanto ao tamanho da empresa, tendo em vista que, há uma tendência de, em empresas pequenas, haver uma limitação no que diz respeito aos sistemas de informações, seja pela relação custo benefício ou por outros fatores, além do fato de empresas que atuam no mesmo setor de tamanhos diferentes acabam por pressionar umas as outras no que diz respeito ao preço de venda.

Tabela 2 – Tamanho da empresa

TIPO DE EMPRESA	EMPRESAS	%
Micro	4	44,44
Pequeno porte	0	0
Médio porte	5	55,56
Grande porte	0	0

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Conforme a tabela 2 observa-se que cinco (55,56%) são de médio porte, e quatro (44,44%) micro empresa, o que demonstra que existe uma certa competitividade no setor investigado, entre empresas do mesmo porte, no entanto não há empresas maiores que possam pressionar as políticas de preços.

Outro fator investigado trata-se do tempo de atuação no mercado, inferindo-se que quanto mais tempo se permanece no mercado maior o conhecimento que se detém deste e que pode refletir na forma como se reage as modificações de demanda, preços de fornecedores, concorrência, entre outros.

Tabela 3 – Tempo de atuação no mercado

TEMPO NO MERCADO	EMPRESAS	%
De 1 a 5 anos	1	11,11
De 6 a 10 anos	3	33,33
De 11 a 15 anos	0	0
De 16 a 20 anos	3	33,33
De 21 a 25 anos	1	11,11
De 26 a 30 anos	0	0
De 31 a 35 anos	1	11,11

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Segundo os dados da tabela 3, nota-se que a maioria das empresas participantes da pesquisa (66,66%) possui um tempo considerável de experiência no mercado, haja vista que apenas uma delas (11,11%) apresenta menos de 5 anos de constituição e, portanto, pode-se inferir, na pior das hipóteses, que as demais encontram-se em uma zona de conforto, pois caso contrário, não permaneceriam atuantes por tanto tempo sem contar que já ultrapassaram a taxa de mortalidade média das microempresas e empresas de pequeno porte, como aponta o SEBRAE.

Com relação aos produtos comercializados pela empresa, investigou-se se a empresa trabalha apenas com calçados ou se adota algum tipo de diferenciação como estratégia, como pode ser observado na tabela 4.

Tabela 4 – Produtos comercializados pela empresa

PRODUTOS COMERCIALIZADOS	EMPRESAS	%
Somente calçados	0	0
Calçados e acessórios (cintos, bolsas e carteiras)	6	66,7
Roupas, calçados e acessórios	3	33,3

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Com isso, percebe-se que todas elas comercializam outras mercadorias que não calçados, como por exemplo, roupas e acessórios (cintos, bolsas e carteiras), o que evidencia, além da estratégia de diferenciação, uma espécie de chamariz representada por produtos complementares.

3.2 Análise da formação do preço de venda

Os dados apresentados a seguir, embasam a pesquisa ao fornecer informações acerca dos procedimentos utilizados pelos empresários na formação do preço de venda de seus produtos, permitindo a verificação da aplicabilidade dos métodos mencionados pela literatura existente.

Inicialmente questionou-se sobre como as empresas obtêm informações necessárias na obtenção de custos e aos cálculos e/ou estabelecimento do preço de venda, como pode ser visualizado no gráfico 1.

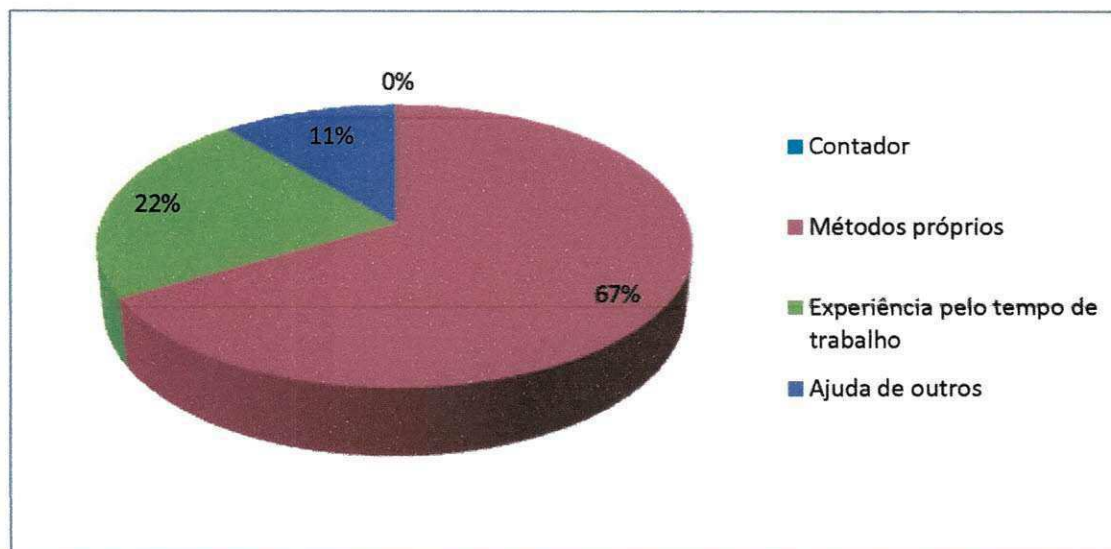


GRÁFICO 1 – FORMAS DE OBTENÇÃO DE DADOS E FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA
 Fonte: *pesquisa de campo - 2011*

Percebe-se que a obtenção dos dados de custos e a formação do preço de venda são realizadas em grande parte através da utilização de métodos próprios (67%) e consta a experiência de mercado como outro fator importante.

É notável ainda nesse contexto, a ausência da informação contábil para esse tipo de informação, seja pelo fato do custo da informação ou até mesmo do contador não dispor desse tipo de acompanhamento, o que revela um dado preocupante, uma vez que, a contabilidade por representar um importante banco de dados não está sendo levada em consideração em situações como estas.

Com relação ao estabelecimento do preço de venda, questionou-se sobre em que momento essa ação seria mais relevante, ao que foi respondido que a decisão de formar preços de venda se torna mais relevante quando é preciso estabelecer o preço pela primeira vez (44,4%) ou quando há necessidade de alterá-lo (44,4%), como pode ser visto no gráfico 2.

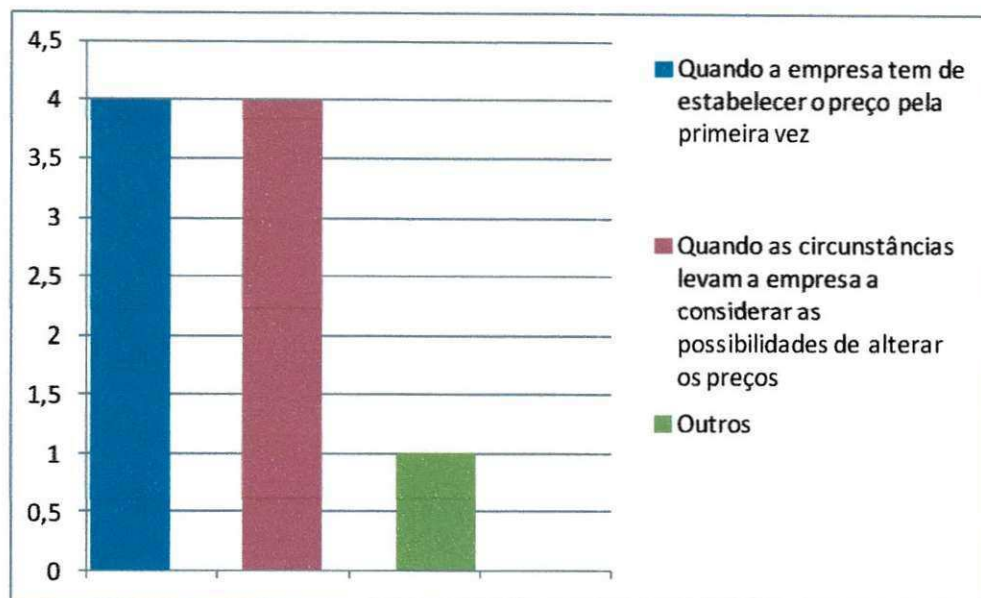


GRÁFICO 2: RELEVÂNCIA DA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Fonte: pesquisa de campo - 2011

Os resultados evidenciam que os preços dos produtos elaborados por uma entidade devem estar de acordo com os objetivos almejados pela mesma, por isso a precificação se torna um processo tão complexo, seja ao determinar o preço de um produto pela primeira vez, seja para alterá-los quando as condições do mercado obrigam, pois os preços indicam e auxiliam no controle da eficiência dos bens e serviços comercializados, refletindo um determinado resultado da própria eficiência de produção das empresas.

A formação do preço de venda constitui uma etapa relevante para a sobrevivência de uma empresa, uma vez que a venda de mercadorias é a principal fonte de entrada de recursos de uma empresa e o preço praticado deve ser suficiente para cobrir todos os gastos necessários a realização da atividade além de garantir o retorno do capital investido, além disso, deve-se ressaltar que a precificação é uma decisão estratégica da empresa que pode afetar a quantidade de produtos vendidos.

3.2.1 Políticas de preços

Várias são as formas de se estabelecer o preço de um produto, que levam em consideração aspectos como clientes, demanda, mercado, entre outros, nesse sentido, a utilização de uma política de preços tende a facilitar a ocorrência desse processo.

Essa política pode ser estabelecida em função: dos objetivos da empresa, com a pretensão de entrar no mercado, maximizar o lucro; da demanda, mediante a necessidade dos clientes, da época ou do local; e da concorrência, praticando o preço do mercado, podendo estes estar acima, na média ou abaixo dos oferecidos pelo mercado.

Nesse sentido, foi questionado sobre quais seriam os objetivos que se deseja alcançar, quando se estuda o preço de venda a ser praticado, permitindo que o respondente apontasse mais de um objetivo. Os resultados encontram-se evidenciados na Tabela 5.

Tabela 5 – Preço de venda em função dos objetivos da empresa

DOS OBJETIVOS	EMPRESAS	%
Penetração no mercado	5	55,56
Maximização do lucro	0	0
Recuperação do caixa	0	0
Preço/qualidade	5	55,56
Preço/oportunidade	0	0
Outros	1	11,1

Fonte: pesquisa de campo – 2011

De acordo com os resultados obtidos, percebe-se que a penetração no mercado (55,56%) e a relação preço/qualidade dos produtos (55,56%) são os maiores objetivos pretendidos pelas empresas pesquisadas ao estabelecer o preço de venda de seus produtos.

Ainda com relação ao preço de venda, questionou-se dentro da demanda quais seriam as variáveis que são julgadas como mais influentes, também possibilitando a escolha de mais de uma variável.

Tabela 6 – Preço de venda em função da demanda

DA DEMANDA	EMPRESAS	%
No cliente	6	66,7
Na época	1	11,1
No local	1	11,1
Outros	1	11,1

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Os resultados também demonstram que em função da demanda o estabelecimento do preço tem como foco o cliente (66,7%), apresentando outros aspectos como época (11,11%) e local (11,11%) menor relevância, como mostra a tabela 6.

Ainda sob a perspectiva da formação do preço de venda, outro fator investigado foi a influência dos concorrentes e os resultados podem ser visualizados na tabela 7.

Tabela 7 – Preço de venda em função da concorrência

DA CONCORRÊNCIA	EMPRESAS	%
Preço médio praticado	1	11,1
Preços mais altos em determinados patamares	1	11,1
Preços mais baixos em determinados patamares	1	11,1
Preço competitivo	6	66,7
Outros	0	0

Fonte: pesquisa de campo – 2011

As respostas apontam que, em função da concorrência, a maior parte das empresas pesquisadas considera o preço competitivo (66,7%) como fator proeminente ao determinar os preços de seus produtos, enquanto que preços médios (11,11%), mais altos (11,11%) ou mais baixos (11,11%) são fatores que exercem pouca influência sobre essa determinação. Isso indica que a formulação do preço de venda dessas empresas é feito “de fora para dentro”, requerendo de seus gestores um conhecimento detalhado do seu quadro concorrencial.

3.2.2 Influência de fatores internos e externos

Muitos fatores exercem influência sobre a formação do preço de venda, sejam eles internos, quando exercidas pelos interesses dos gestores, ou externos, quando exercidas pelo mercado. Nesse sentido foi questionado sobre quais os fatores internos que mais influenciam no preço praticado.

Tabela 8 – Influência de fatores internos na formação de preços

FATORES INTERNOS	EMPRESAS	%
Sobrevivência	2	22,2
Maximização dos lucros	0	0
Liderança de participação de mercado	2	22,2
Liderança da qualidade	6	66,7
Outros	1	11,1

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Os dados da tabela 8 mostram a percepção dos gestores diante da elaboração dos preços de seus produtos, tendo como fator interno mais influente a liderança da qualidade (66,7%), que induz os consumidores a adquirir os mesmos pela sua qualidade, tornando-a o principal critério de decisão de compra, independente de quanto precisem desembolsar. Os dados também mostram que a maximização de lucros, fator relevante para expansão da entidade, não foi mencionada por nenhum dos respondentes.

Da mesma forma, foi questionado sobre os fatores externos, como pode ser visualizado na tabela 9.

Tabela 9 – Influência de fatores externos na formação de preços

FATORES EXTERNOS	EMPRESAS	%
Mercado	7	77,7
Elasticidade preço demanda	1	11,1
Taxa de juros	1	11,1
Outros	1	11,1

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Assim, observa-se que o fator externo mais influente na formação dos preços das empresas pesquisadas é o mercado (77,7%), reforçando a utilização do preço competitivo pelas mesmas e confirmando as informações apresentadas na teoria onde se afirma o mercado como fator externo mais significativo no momento da precificação de produtos.

3.2.3 Métodos utilizados

Com base na literatura existente, a formação do preço de venda pode ser feita através do uso de vários métodos, entre os quais estão: o *markup*, que consiste na adição de uma margem de lucro desejada suficiente para cobrir os custos totais do produto e proporcionar à empresa a rentabilidade desejada; o baseado em empresas concorrentes, que imita os preços dos produtos de seus competidores; e o método que tem por base as características do mercado, que analisa o poder aquisitivo dos clientes para então formular seus preços; e, com base nesses métodos, questionou-se quais eram utilizados na formação do preço praticado pelas empresas, e as respostas obtidas podem ser vistas na tabela 10.

Tabela 10 – Métodos de formação de preço de venda utilizados

MÉTODO	EMPRESAS	%
Acrescendo sobre o custo do produto uma margem de lucro desejada	5	55,6
Tomando como base o preço de seus concorrentes	1	11,1
De acordo com o poder aquisitivo de seus clientes	2	22,2
Baseado em outro método	1	11,1

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Conforme os resultados mostrados na tabela acima, constata-se que o método mais utilizado pelas empresas pesquisadas é o *markup* (55,6%), o que corrobora a literatura existente, muito embora a mesma afirme que, apesar da sua fácil aplicabilidade, se a escolha do percentual for feita de forma arbitrária, pode não cobrir as despesas nem gerar a lucratividade desejada. Esse risco torna-se ainda maior se estas empresas ignorarem os preços praticados pelos seus concorrentes.

Os dados mostrados na tabela 10 podem ser melhor visualizados através do gráfico que segue:

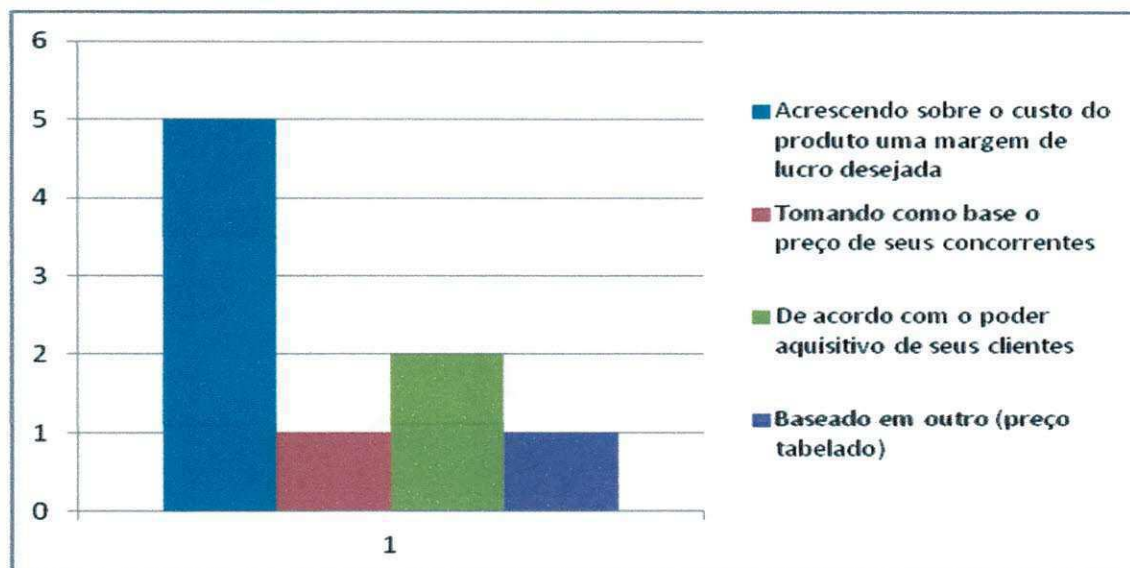


GRÁFICO 3 – MÉTODOS DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA UTILIZADOS

Fonte: pesquisa de campo - 2011

Os resultados apontam ainda a permanência da utilização dos métodos empregados na elaboração dos preços pelas empresas, onde se percebe que todas elas não modificaram os mesmos nenhuma só vez no decorrer do seu tempo de atuação no mercado.

Tabela 11 – Maior vantagem proporcionada pelos métodos

VANTAGEM	EMPRESAS	%
Maximização dos lucros	0	0
Adesão de novos clientes	2	22,2
Facilidade de aplicação	1	11,1
Satisfação dos clientes	6	66,7
Outra	0	0

Fonte: pesquisa de campo – 2011

Para as empresas participantes da pesquisa a maior vantagem proporcionada pelos métodos empregados é a satisfação dos clientes (66,7%), seguida pela adesão de novos clientes (22,2%) e pela facilidade de sua aplicação (11,1%), contrapondo a teoria, que aponta a fácil aplicabilidade do *mark-up* como a maior vantagem de sua utilização.

Vale ressaltar que nenhum dos respondentes citou a maximização dos lucros como maior vantagem propiciada pelo método empregado, como pode ser observado na tabela 11.

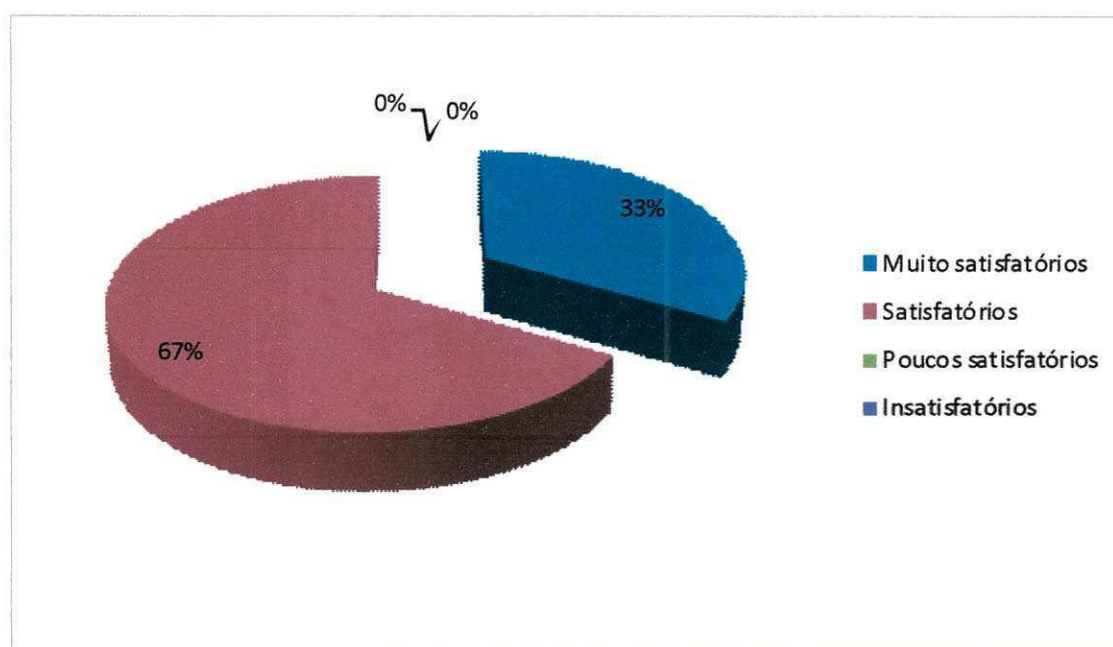


GRÁFICO 4 – NÍVEL DE SATISFAÇÃO DOS RESULTADOS OBTIDOS

Fonte: pesquisa de campo - 2011

Os dados obtidos indicam também que os gestores estão satisfeitos com os resultados atingidos com a empregabilidade do método, já que a maioria (66,7%) os considera satisfatórios e os demais (33,3%) muito satisfatórios.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A competitividade cada vez mais acirrada entre as empresas exige que seus gestores disponham de ferramentas eficazes para a precificação de seus produtos. Uma dessas ferramentas pode ser a utilização dos custos, pois esta permite aos mesmos uma visão geral do seu negócio.

A organização de dados pode facilitar o gerenciamento das informações necessárias ao processo decisório da empresa, permitindo objetividade em sua precificação, tornando possível a oferta de produtos que atendam aos anseios dos consumidores e a obtenção de lucro desejada pela entidade. Para tal organização, o empreendedor pode utilizar o sistema de custos, que é capaz de gerar relatórios com informações precisas que melhor retratem a realidade da empresa.

Nesse sentido, objetivando identificar os métodos de formação do preço de venda utilizados pelas empresas do setor calçadista da cidade de Sousa/PB, descrevendo os elementos formadores do preço de venda, identificando as informações que são levadas em consideração bem como a satisfação com os métodos utilizados.

O estudo realizado revelou a não participação do contador no processo da contabilização dos custos e na precificação dos produtos das empresas pesquisadas, as quais aplicam métodos empíricos.

Constatou-se, ainda que a maior parte dos gestores adiciona uma taxa ao custo do produto suficiente para cobrir todas as despesas oriundas da aquisição desses bens, ou seja, aplicam o *mark-up*, não pela sua fácil aplicação, mas por contemplar os anseios de seus clientes.

Os gestores se mostraram satisfeitos com o método aplicado, já que a maioria considera os resultados obtidos através de seu uso, satisfatórios ou muito satisfatórios, além do que persistem em utilizá-lo mesmo possuindo um tempo de atuação no mercado considerável, o que os tornaria capazes de usar outros métodos.

No que tange o preço de venda, o estudo evidenciou a relevância de sua formação em quaisquer momentos, haja vista que os gestores têm dificuldades em formulá-lo tanto ao lançar um novo produto como ao alterar os dos produtos já existentes.

Tal fato pode ser explicado pela influência de inúmeros fatores, sendo o mais decisivo no âmbito interno, a liderança na qualidade que prima pela excelência dos produtos ofertados, e no âmbito externo, o mercado que cada vez mais acirra a concorrência entre as empresas, obrigando-as a desenvolver mecanismos eficientes para permanecerem atuantes.

Esses fatores interferem diretamente nos anseios da entidade, fato que se comprova ao ver que em função dos objetivos, esta estabelece seus preços de acordo com o preço/qualidade e com sua penetração no mercado.

O presente estudo também apontou o cliente como fator proeminente na tomada de decisão, tendo em vista que os gestores deixam fatores como maximização de lucro, que contribuiria para uma maior rapidez da expansão de seu negócio, em segundo plano, além de praticar preços competitivos inferindo a adesão de novos clientes.

Diante do exposto no embasamento literário da pesquisa em questão, e nos dados por ela revelados, verifica-se que apesar da influência exercida pelos preços no andamento dos negócios, os empreendedores não dispõem de uma prática bem definida para a elaboração dos mesmos, levando a aplicação de métodos arbitrários que podem conduzir ao desconhecimento de fatores primordiais para o gerenciamento de sua empresa, como também para o surgimento de resultados insatisfatórios.

Por isso, sugere-se a sistematização dos métodos utilizados, que permite avaliar os aspectos mais relevantes para a sustentação da entidade, disponibilizando estratégias suscetíveis às mudanças impostas pelo mercado.

Ao tratar do tema formação de preço de venda observa-se que a contabilidade de custos torna-se fundamental, pois permite uma melhor compreensão das atividades administrativas e contábeis dentro de uma entidade por meio do uso de vários métodos, entretanto outros estudos precisam ser realizados nessa área para o comparativo de resultados entre as diversas realidades e as teorias existentes.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ABICALÇADOS – **Associação Brasileira das Indústrias de Calçados**. Novo Hamburgo-RS. Disponível em: <<http://www.abicalcados.com.br/perfil.html>>. Acesso em: 5 abril, 2011.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

_____. **Manual de gerência de Preços**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e Formação de Preços: uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada**. São Paulo: Atlas, 1996.

BEUREN, Ilse Maria et AL (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORNIA, Antônio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Análise Gerencial de Custos**. São Paulo: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. FAMA, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CAMPOS, Jonas Comin de. **Estratégias de formação de preços para concessionárias de veículos automotores do Vale do Paraíba – estudo de caso**. Taubaté: 2007. 147f. Dissertação (Mestrado em Gestão e Desenvolvimento Regional) - Departamento de Economia, Contabilidade e Administração da Universidade de Taubaté.

CRC – SP Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Curso de contabilidade gerencial**. IBRACON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DUBOIS, Alexy. KULPA, Luciana. SOUZA de, Luiz Eurico. **Gestão de custos e formação de preços**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

_____. SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. São Paulo: LTC, 2009.

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

MIQUELETTO, Eluiz M. **Formação do preço de venda**: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e Região Metropolitana. Curitiba: 2008. 114f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, UFPR.

NOGUEIRA, Daniel Ramos. **Contabilidade de custos: administração**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2009.

OLIVEIRA, Luís M. de; PERES JÚNIOR, José H. **Contabilidade de custos para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, José Joel dos. **Análise de Custos**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Fundamentos de Custos**: para formação do Preço e do Lucro. São Paulo: Atlas, 2005.

Setor calçadista retoma crescimento e atinge recorde de vendas em 2010. *G1*, Rio de Janeiro, 16 jan. 2011. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/negocios/noticia>>. Acesso em: 13 novembro. 2011.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, teses. São Paulo: Atlas, 2006.

WARREN, Carl S., REEVE, James M., FESS, Philip E.; **Contabilidade Gerencial** (tradução técnica André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro). São Paulo: Thomson Learning, 2008.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

ZANLUCA, Júlio César. **Custos padrão**. *Portal de Contabilidade*. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custospadrao.htm>>. Acesso em: 02 out. 2011

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO**1. PERFIL DA EMPRESA****1.1 Grau de escolaridade do empresário**

- Ensino fundamental
- Ensino médio
- Ensino superior

1.2 Tipo de empresa:

- Micro
- Pequeno porte
- Médio porte

1.3 Tempo de atuação no mercado:

_____anos

1.4 Produtos comercializados pela empresa

- Somente calçados
- Calçados e acessórios (cintos, bolsas e carteiras)
- Roupas, calçados e acessórios

2. DADOS REFERENTES À PESQUISA**2.1 O levantamento dos dados dos custos e de formação de preço de venda é obtido através de:**

- Contador
 - Métodos próprios
 - Experiência pelo tempo de trabalho
 - Ajuda de outros. Quem?
-
-

2.2 COMO A EMPRESA ESTABELECE O PREÇO DE VENDA DE SEUS PRODUTOS EM FUNÇÃO: (Marque uma ou mais opções se for o caso)**2.2.1 Dos objetivos?**

- Penetração no mercado
 - Maximização do lucro
 - Recuperação do caixa
 - Preço/qualidade
 - Preço/oportunidade
 - Outros. Quais?
-
-

2.2.2 Da demanda?

- No cliente
 - Na época
 - No local
 - Outros. Quais?
-
-

2.2.3 Da concorrência?

- Preço médio praticado
 - Preços mais altos em determinados patamares
 - Preços mais baixos em determinados patamares
 - Preço competitivo
 - Outros. Quais?
-
-

2.3 OS CUSTOS DOS PRODUTOS INTERFEREM NO PREÇO DE VENDA DE FORMA:

- Direta
- Indireta

2.3.1 A EMPRESA APRESENTOU PROBLEMAS AO DETERMINAR O PREÇO DE VENDA, POR NÃO CONSIDERAR OS CUSTOS DOS PRODUTOS, TAIS COMO: (Marque uma ou mais opções se for o caso)

- Preço de venda abaixo do real diminuindo os lucros da empresa.
 - Preço de venda acima do real dificultando as vendas.
 - Aquisição de produtos que dão pouco lucro em detrimento de outros mais rentáveis, ocasionando má alocação dos recursos.
 - Esforço de venda não orientado para produtos mais lucrativos.
 - Dificuldades para identificar e fixar ações para redução de custos e despesas, levando a empresa a operar com custos e despesas mais altos do que deveria.
 - Nenhum dos problemas citados acima
 - Outros problemas. Quais?
-
-

2.4 EM QUE SITUAÇÕES A DECISÃO DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA SE TORNA MAIS RELEVANTE: (Marque uma ou mais opções se for o caso)

- Quando a empresa tem de estabelecer o preço pela primeira vez
 - Quando as circunstâncias levam a empresa a considerar as possibilidades de alterar os preços.
 - Outros. Quais?
-
-

2.5 QUAIS FATORES INTERNOS E EXTERNOS INFLUENCIAM NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA DE SEUS PRODUTOS? (Marque uma ou mais opções se for o caso)**2.5.1 Internos**

- Sobrevivência
 - Maximização dos lucros
 - Liderança de participação de mercado
 - Liderança da qualidade
 - Outros. Quais?
-
-

2.5.1 Externos

- Mercado
 - Elasticidade preço-demanda
 - Taxa de juros
 - Outros. Quais?
-
-

2.6 COMO É O MÉTODO UTILIZADO NA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE SEUS PRODUTOS?

- Acrescendo sobre o custo do produto uma margem de lucro desejada
 - Tomando como base o preço de seus concorrentes
 - De acordo com o poder aquisitivo de seus clientes
 - Baseado em outro método. Qual?
-
-

2.6.1 Esse método foi sempre o utilizado por sua empresa:

- Sim
 - Não. Qual o método utilizado anteriormente?
-
-

2.6.2 Qual motivo ocasionou a mudança de método?

- Aumento da competitividade
- Maior exigência dos consumidores
- Desejo de maior obtenção de lucro
- Necessidade de permanecer atuante no mercado
- Não houve mudança no método

2.6.3 Qual a maior vantagem proporcionada pela utilização de tal método?

- Maximização dos lucros
 - Adesão de novos clientes
 - Facilidade de aplicação
 - Satisfação dos clientes
 - Outra. Qual?
-
-

2.6.4 Quanto aos resultados obtidos através do método utilizado por sua empresa, você os considera:

- Muito satisfatórios
- Satisfatórios
- Pouco satisfatórios
- Insatisfatórios

3. INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

ANEXOS



Contribuintes Encontrados
Razão Social
ARCO IRIS COMERCIO E REPRESENTACOES DE CALCADOS E CONFECCOES LTDA ME
CHARLANIO RIBEIRO DE SOUSA 06513729416
CLEUZIMAR DIAS DE OLIVEIRA GADELHA
FRANCISCA FERREIRA DA SILVEIRA
FRANCISCA NETA MENDES
FRANCISCO BATISTA NETO
FRANCISCO DAS CHAGAS DE ANDRADE
FRANCISCO DE ASSIS LEANDRO DE SOUSA 73895369420
FRANCISCO FAGNER PEREIRA DE LACERDA
FRANCISCO SALES RODRIGUES CALCADOS
GRACE DE ARAUJO PIRES GADELHA
IRENE SUCUPIRA BATISTA ME
JOANA MENDES CAMPOS FERNANDES
JOSE LINDOMAR BATISTA DE OLIVEIRA
JOSE MARCELINO DA COSTA
JULIO PEREIRA
KATIA CIBELLE VIEIRA DE OLIVEIRA
LICURGO GOMES DE OLIVEIRA
LUIZ CARLOS PAMPLONA DOS SANTOS ME
M & R COMERCIO DE CALCADOS LTDA
MAMANGUAPE CALCADOS E ACESSORIOS LTDA
MARIA GONCALVES ESTRELA
MARILANDIA DE FIGUEIREDO ANTUNES
PEDRO ALVES SOBRINHO
RAIMUNDO BATISTA DE LIMA
RL COMERCIO DE ROUPAS E ACESSORIOS LTDA-ME
VALDIR EMIDIO DE SOUSA
VIEIRA E VIEIRA LTDA



Contribuintes Encontrados
Razão Social
VINICIUS MEDEIROS MARQUES
ZILMAR LEANDRO DA SILVA

30 Registro(s) Encontrado(s)