

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

RENATO ALEX LIMA VIANA

FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA: Uma investigação da influência dos custos nas indústrias alimentícias do setor de laticínio na cidade de Sousa – PB.

**SOUSA – PB
2013**

RENATO ALEX LIMA VIANA

FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA: Uma investigação da influência dos custos nas indústrias alimentícias do setor de laticínio na cidade de Sousa – PB.

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Campina Grande – UFCG, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

Orientadora: Prof. Me. Janaina Ferreira M. de Melo

CO-ORIENTADORA: Prof. Esp. Gianinni Martins Pereira Cirne.

**SOUSA/PB
ABRIL – 2013**

RENATO ALEX LIMA VIANA

FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA: Uma investigação da influência dos custos nas indústrias alimentícias do setor de laticínio na cidade de Sousa – PB.

Esta monografia foi dita como adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada pela banca examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a MSc Janaína Ferreira Marques de Melo - Orientadora

Prof Francisco Jean Carlos de Sousa Sampaio - Membro

Prof Flávio Lemenhe - Membro

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: Formação dos preços de venda: uma investigação da influência dos custos nas indústrias alimentícias do setor de laticínio na cidade de Sousa – PB, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa-PB, 19 de abril de 2013.

Renato Alex Lima Viana
Orientando

Dedico,

À minha mãe, Maria de Fátima Lima Paiva Viana, minha neguinha, por todo o amor e dedicação para comigo, e por sempre ter acreditado em mim. A minha namorada Jamille por sempre está presente nos momentos da minha vida. Essas duas grandes mulheres são peças fundamentais para que eu tenha me tornado a pessoa que hoje sou.

AGRADECIMENTOS

Á Deus por ter me dado forças e iluminado meu caminho para que eu pudesse concluir mais uma etapa da minha vida;

Aos meus pais, Maria de Fátima Lima Paiva Viana e Francisco Cleosmar Viana pelos ensinamentos e pela lição de vida.

Aos meus Irmãos Romário Alax e Silvia Danyela por se fazer presente nesta fase tão importante da minha vida.

A minha namorada Jamille, companheira para todas as horas, por ser tão atenciosa e verdadeira comigo.

Aos meus tios Côca (*In memoriam*) que mesmo em sua ausência me dá forças para superar as dificuldades, Cezar e Alexandra, que foram peças importantes na minha formação quanto homem.

A todos da minha família que contribuíram de maneira direta ou indireta para esta grande conquista.

A minha orientadora Janaina pela expressiva contribuição para realização dessa monografia, sem ela não teria como concretizar esse sonho.

A Co-orientadora Gianinni pela colaboração para conclusão da monografia.

Aos integrantes da casa mais querida de Sousa “A Fortaleza”; Beto e Will (Baiano), pessoas as quais tive a oportunidade de conviver por mais de três anos, aonde ficou registrado inúmeros momentos gratificantes.

A todos os meus amigos, em especial a Umbelina Moura, Rauber e Carlos Victor (Dadá), que sempre me apoiaram nos momentos em que mais precisei.

A minha querida Maervelim, companheira do movimento estudantil da UACC.

Aos colegas de sala, em especial a Marcelo Nascimento e Francimério, que mesmo diante todas as adversidades da vida pessoal estão conseguindo construir seu próprio caso de sucesso.

As secretárias da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis, Eliana, Remédios e Patrícia, que sempre estiveram de prontidão para ajudar.

A todos os professores da Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis que colaborara para minha formação acadêmica.

Aos Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis por querer sempre o melhor para os alunos, buscando a valorização do Curso.

“A quantidade do esforço de hoje, vai determinar o sucesso de amanhã”

(Evandro Guedes)

RESUMO

Nas últimas décadas ocorreram várias mudanças nas estratégias e práticas gerenciais das empresas brasileiras, ocasionadas pela concorrência de um mercado globalizado e, direcionadas pela gestão da contabilidade de custos. Nesse sentido, entende-se que os custos possuem importância fundamental na geração dos Preços de Venda, tornando possível verificar a obtenção de lucro. Assim, o objetivo geral desse estudo é o de verificar a relação dos custos com a metodologia para a formação do preço de venda nas indústrias alimentícias do setor de laticínio da cidade de Sousa – PB. Classificando o estudo como bibliográfico, descritivo e pesquisa de campo, realizou-se uma entrevista com os gestores das empresas. Conforme a análise, a maioria das empresas respondeu que formam seus preços de vendas baseados nos seus custos (fixos e variáveis), considerando ainda a criação desse valor em cima do seu lucro desejado (margem de 45%). Todavia, se o preço do mercado estiver inferior ao da empresa, os gestores buscam alternativas para equiparar os mesmos, reduzindo sua margem de lucro. Destarte, entende-se que essas organizações utilizam-se do método custo-meta na formação do preço de venda. As informações geradas pela contabilidade são incompletas no que se trata da apuração e metodologia dos custos apropriados. Foi verificada pouca participação do contador em gerar informações gerenciais. Neste sentido, os gestores não estão buscando profissionalização para obtenção de novas práticas gerenciais.

Palavras Chave: Contabilidade. Métodos de custeio. Tomada de decisão.

ABSTRACT

In recent decades there were several changes in the strategies and management practices of Brazilian firms, occasioned by the competition of a globalised market and, directed by the management of cost accounting. In this sense, it is considered that the costs have fundamental importance in the generation of sales prices, making it possible to check the profit. Thus, the aim of this study is to identify the methodology adopted by the food industry, the dairy product sector of the city of Sousa – PB, is formed the selling price of the products and their relationship with the costs defendants by their activities. Sorting the study as bibliographic descriptive and field research, held an interview with the managers of the companies. The majority of companies in analysis, replied that form its sales prices based on their costs (fixed and variable), whereas even the creation of this value on top of your desired profit (margin of 45%). However, if the market price is lower than the company's managers seek alternatives to equate them, reducing their profit margin, it means that these organizations are used the cost method in the target price formation sale. It is believed that the information generated by the accounts department are incomplete in that it is the determination of the costs and an appropriate method of accounting, as well as due to the low participation of the meter to generate more information that can help managers in their decision-making processes. It was also identified in the analysis that the companies are not looking for professionalism on the part of their managers in order to obtain an adoption of management practices more efficient, and the use of costing methods, and consider the market in which the company operates, because only then, It is impossible to form a fair and reasonable price for the product.

Key Words: Accounting. Costing Methods. Decision Making.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Termos Contábeis Aplicados a Contabilidade de Custos.....	24
Figura 2 – Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção.....	30
Figura 3 - Vantagens e Desvantagens do Sistema ABC.....	31
Figura 4 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio Variável.....	32
Figura 5 – Ciclo de Vida de Categorias de Produtos.....	33
Figura 6 – Métodos de Formação de Preço.....	39

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Cargo Ocupacional do Respondente.....	41
Gráfico 2 – Tempo de Experiência.....	42
Gráfico 3 – Nível de Escolaridade.....	42
Gráfico 4 – Principais Documentos realizados pela Contabilidade.....	44
Gráfico 5 – Conhecimento Custo Prooduto.....	45
Gráfico 6 – Conhecimento Cálculo do Custo.....	45
Gráfico 7 – Preço Venda é o Calculado.....	47
Gráfico 8 – Equipara Preço de Venda com Mercado.....	47
Gráfico 9 – Método de Custeio.....	48
Gráfico 10 – Utilização Orçamento.....	49
Gráfico 11 – Análise Custo Orçado e Realizado.....	50

SUMARIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Tema e Problemática	12
1.2 Objetivos	13
1.2.1 <i>Objetivo Geral</i>	13
1.2.2 <i>Objetivos Específicos:</i>	13
1.3 Justificativa.....	14
1.4 Metodologia.....	16
1.4.1 <i>Classificação da Pesquisa</i>	16
1.4.2 <i>Universo e Amostra da Pesquisa</i>	17
1.4.3 <i>Procedimento de Coleta e Análise dos Dados</i>	18
2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA	19
2.1 O Uso da Informação Contábil	19
2.2 Principais Demonstrativos da Contabilidade Financeira	20
2.3.1 <i>Gestão de Custos</i>	23
2.3.2 <i>Terminologia e Classificação dos Custos</i>	24
2.3.3 <i>Métodos de Custeio</i>	26
2.3.3.1 <i>Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio</i>	29
2.4 Ciclo de Vida do Produto	32
2.5 Custo-Meta.....	33
2.6 Análise Custo-Volume-Lucro	35
2.7 Contabilidade Gerencial	36
2.8 Formação do Preço de Venda.....	38
2.8.1 <i>A relevância dos custos na formação do preço de venda</i>	39
3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	41
3.1 Caracterização dos entrevistados.....	41
3.2 Conhecimento dos gestores sobre a terminologia “custos”	43
3.3 Informações geradas na contabilidade	43
3.4 Conhecimento do gestor sobre o custo e a margem de lucro do produto	44
3.5 Contabilidade de Custos e sua relação com o controle gerencial (acompanhamento e orçamento dos custos do período)	49
3.6 Verificação do uso do custo-meta para fins gerenciais	50
3.7 Função das informações fornecidas pela contabilidade para a gestão das empresas	51
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	52
REFERENCIAS:	55
APÊNDICE – Roteiro de Entrevista	59

1 INTRODUÇÃO

1.1 Tema e Problemática

Nas últimas décadas ocorreram várias mudanças nas estratégias e práticas gerenciais das empresas brasileiras, ocasionadas pela concorrência de um mercado globalizado e, direcionadas principalmente pela gestão da contabilidade de custos. Nesse sentido, o processo de gestão passa pela eficiência das atividades de planejamento, execução e controle dos produtos ou serviços, sendo auxiliado pelas informações contábeis (FERREIRA, 2007).

Assim, a contabilidade torna-se responsável pela mensuração de atos e fatos referentes as atividades efetuadas pela empresa, como os registros ocorridos no período das negociações. Dessa forma, o seu objetivo é fornecer informações que tenham utilidade ao ser utilizado pelo usuário, considerando elementos importantes para seu processo decisório (STRASSBURG, 2007).

Com relação à informação da contabilidade de custos, Almeida e Santos (2007, p 4) comentam que:

No gerenciamento dos custos serão aplicadas as ferramentas da contabilidade de custo para fornecer informações úteis para a tomada de decisão. Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade de custos interessam aquelas, dentre outras, referentes a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, as informações para controle e as informações para tomada de decisão.

Segundo Martins (2003 *apud* MACHADO & SOUZA, 2006), o custeio dos produtos está relacionado com a função básica da contabilidade de custos, no qual, os métodos adotados para o custeio também podem ser utilizados como fonte geradora de informações para a gestão, contribuindo no controle dos custos e no auxílio de decisões.

Neste sentido, a identificação do tipo de custeio usado na empresa torna-se um fator importante no processo de gestão. No entanto, essa escolha depende do tipo de informação

e de controle que o gestor pretende obter para ajudar no processo decisório diminuindo, os riscos de tomada de decisões, que venham prejudicar a empresa.

Compreende-se, que o sistema de custeio possibilita informações úteis também para a formação do preço de venda. Assim, o gestor deve analisar se os custos são excessivos, pois o preço de venda pode ficar elevado e, o cliente poderá recusar o produto, com isso, a empresa poderá ter prejuízo. Padoveze (2008) argumenta a importância dos gestores em buscar um acompanhamento dos preços e custos dos produtos atuais, utilizando-se de procedimentos de formação de preços de venda a partir do custo do produto, para que se obtenha um padrão de referência, direcionadas às análises comparativas de preço.

Conforme Pinto (2011, p.1), “a formação adequada do preço de venda que garante a rentabilidade exigida pelos proprietários torna-se essencial para a continuidade do negócio”.

Neste contexto, observa-se a relevância de se controlar os custos na medida em que a empresa decide competir no mercado, principalmente com preço baixo.

Diante do exposto, este estudo procura responder à seguinte questão: **Qual a relação dos custos com a formação do preço de venda nas indústrias alimentícias do setor de laticínio do município de Sousa-PB?**

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar a relação dos custos com a formação do preço de venda das indústrias alimentícias do setor de laticínios do município de Sousa – PB.

1.2.2 Objetivos Específicos:

- Identificar o conhecimento do gestor sobre o custo do produto;
- Verificar onde é realizada a contabilidade (interna ou externamente);
- Investigar o uso das informações fornecidas pela contabilidade para a gestão das empresas;
- Identificar como é apurado o custo do produto e sua margem de lucro;
- Verificar se há acompanhamento e orçamento dos custos do período;
- Constatar a utilização do custo-meta para fins gerenciais.

1.3 Justificativa

A competitividade do mercado tem exigido das empresas um aprimoramento relacionado a qualidade em todos os seus processos e atividades, buscando obter a aceitação dos seus produtos e serviços, além de conquistar a sua permanência no mercado que atuam. Nesse sentido, alguns dos aspectos que impactam fortemente a obtenção desses objetivos são os da análise dos custos e suas influências nas decisões que direcionadas a formação do preço de venda (PAVLACK, 2010).

Entende-se, que o processo de globalização e as novas formas de organização empresarial exigem das empresas uma gestão mais eficiente e, que seja capaz de aumentar o lucro. Assim, torna-se necessário que a formação do preço de venda esteja não só relacionada ao mercado em que a empresa está inserida, mas também com os custos de categoria variável e fixos.

A informação contábil é oriunda da escrituração baseada nos princípios e normas da de sua classe ou ainda, àquela que a lei exige (SÁ, 2006). De acordo com Bitencourt (2007, p.5), a contabilidade é responsável pela apresentação de respostas distintas das variações patrimoniais, no intuito de esclarecer e evidenciar relacionamentos entre as pessoas e propriedades de várias espécies. O autor ainda explica que:

Nesse ponto que entra a Contabilidade como grande ferramenta, dando o suporte necessário para as tomadas de decisões. Pois, na maior parte das vezes, é pela contabilidade que se passam todas as informações, qualitativas, quantitativas. Essas informações podem ser representadas por números abstratos, ou até mesmo representar movimentações físicas. Com

a contabilidade servindo de geração de informação os rumos das decisões [...] de forma coerente com a realidade da organização [...].

A informação contábil pode ser obtida conforme suas ramificações, sendo a contabilidade de custos uma dessas. Conforme Almeida e Santos (2007), a contabilidade de custos oferece aos administradores, informações relacionadas ao custeio dos produtos, servindo para avaliar os estoques e determinar os lucros, realizando, através disso, operações de controle e de tomada de decisões sobre cursos de ações.

Desse modo, verifica-se que a função da informação contábil, de um modo geral, é de orientar o desenvolvimento das atividades e a criação das estratégias para que as empresas se tornem mais competitivas. Uma vez que, as mesmas buscam a redução de custos e aumento da produtividade de diversas formas, com isso, verifica-se que os sistemas de custeio geram informações e auxiliam no suporte à tomada de decisão.

A Contabilidade de Custos não se limita a atender somente a função de custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, mas também possibilita aos gestores informações úteis quanto à eficiência do processo produtivo e de sua capacidade de manutenção da continuidade rentável com as informações para controle e tomada de decisão.

Nesse sentido, entende-se que os custos possuem importância fundamental na geração dos Preços de Venda, pois, quando se identifica o custo de fabricação, torna-se possível verificar se a empresa está obtendo lucro ou não. Com isso, existe a necessidade de estudos sobre os custos dos recursos utilizados na produção de uma mercadoria.

Na literatura pesquisada sobre o assunto, encontram-se autores como: Carvalho (2010); Bernard *et al* (2007); Magalhães e Maciel (2007); Machado e Souza (2006), que evidenciam de modo geral que se torna mais útil, no sentido estratégico, explicar a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e de execução na formação de preço de venda que direcionem a empresa para uma posição competitiva.

Nesse sentido, antes das empresas formarem o seu preço e definir suas políticas de vendas, elas devem ter o conhecimento dos elementos de formação do preço de venda dos produtos e serviços (PAVLACK *et al*, 2010).

Sob esse entendimento, verifica-se que a realização de estudos dessa natureza é necessária porque tenta concentrar esforços para rever conceitos e atitudes sobre a gestão de custos nas empresas. Investigar como é realizada na prática a formação do preço de venda e o impacto das informações contábeis para a tomada de decisão são relevantes para a pesquisa científica.

Assim, justifica-se a importância de pesquisas que se propõem a discutir sobre a formação de preços a partir de um sistema de custeio, que por sua vez, torna-se um tema relevante para as indústrias alimentícias, contribuindo para o seu crescimento. Conforme Cândido e Vieira (2006), nos anos 90 as indústrias brasileiras de alimentos passou por grandes mudanças, produzida por dois fatores: a abertura às importações, que gerou a criação de novos produtos e estimulou a concorrência; e o outro fator foi a estabilização monetária, pois o aumento do poder aquisitivo dos consumidores contribuiu para ampliar o mercado. Nesse sentido, as indústrias desse setor tem presença significativa no mercado brasileiro, com elevados níveis de produtividade.

Na cidade de Sousa-PB encontra-se empresas alimentícias, principalmente do setor de laticínio, das quais são de suma importância, ao desenvolvimento econômico da cidade, por gerarem empregos, além de contribuir com o ICMS para o crescimento do Estado da Paraíba.

1.4 Metodologia

1.4.1 Classificação da Pesquisa

Quanto aos objetivos da pesquisa, a mesma classifica-se como descritiva, uma vez que, esse tipo de estudo objetiva escrever as características de um objeto, que nesse caso, tem o intuito de identificar as práticas adotadas pelas indústrias alimentícias na geração do preço de venda dos produtos relacionados aos custos demandados pelas suas atividades. Para Gil (1999, p.42):

A pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis. [...] uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

Com relação ao procedimento técnico adotado, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (1999, p. 44): “a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Souza (2007, p. 15) explica que esse tipo de pesquisa preocupa-se em obter dados através de fontes secundárias, tais como materiais publicados: livros, teses, revistas e outras publicações e dados da internet sobre a criação e importância do preço de venda relacionado à contabilidade de custos.

Classifica-se ainda quanto aos procedimentos, como pesquisa de campo, esse tipo de exame estuda um caso particular, ajudando na análise dos objetivos do trabalho (GIL, 1999).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, por caracterizar-se por emprego de instrumentos estatísticos.

1.4.2 Universo e Amostra da Pesquisa

Universo desta pesquisa é composto pelas indústrias alimentícias do setor de laticínio que possuem atividades na cidade de Sousa-PB, totalizando 6 empresas relacionadas no cadastro industrial pela Federação de Indústria do Estado da Paraíba - FIEP (<http://www.fiepb.com.br/industria/pesquisa.php>), com atividade de produtos alimentícios e bebidas, e sub-atividade laticínios.

A amostra se resume em seis indústrias do setor laticínio, que houve disponibilidade de realizar a entrevista. Tais indústrias foram localizadas por meio do cadastro existente na Coletoria Municipal de Sousa, são elas: Laticínio Belo Vale (Isis), Laticínio Dirce, Laticínio Coleite, Laticínio Luty, Sorvetes Mareni, Sorvete Flor-de-Lis.

1.4.3 Procedimento de Coleta e Análise dos Dados

O instrumento utilizado para coleta de dados foi o roteiro de entrevista, com o intuito de coletar os dados. Para a análise, os dados foram tabulados com o auxílio do *Microsoft Excel* (2007), através de gráficos, que estes representaram em percentuais para interpretação, alcançando os objetivos propostos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

2.1 O Uso da Informação Contábil

Através da Contabilidade uma empresa pode obter informações de diversos setores. Assim, entende-se que nos dias atuais, e com o mercado cada vez mais globalizado e competitivo, a informação contábil se torna necessária e relevante dentro da organização. Já que os gestores podem ser auxiliados com informações claras, objetivas e adequada para o processo decisório.

Sá (2006) explica que existe uma dúvida quanto a Informação Contábil, podendo a mesma estar relacionada com a informação gerencial ou apenas a que se deriva da escrita oficial da contabilidade. No entanto, em sentido amplo, como o contábil é o patrimonial, porque a Contabilidade tem como objeto o estudo do patrimônio, o termo alcança qualquer fenômeno patrimonial sobre o qual se está comunicando.

Pode-se dizer que a informação é o resultado do processamento, manipulação e organização de dados, representando um acréscimo ao conhecimento da pessoa que a recebe (STRASSBURG, *et al*, 2007). Os autores ainda explicam que:

Quando uma informação não é suficientemente precisa ou completa, o gestor, profissional ou usuário das informações da empresa, pode tomar decisões equivocadas, podendo gerar grandes prejuízos sociais e/ou econômicos para a empresa. Por esse motivo, a importância da informação pode apresentar diferenças dependendo do valor que é atribuído, pelo usuário, para cada uma de suas características.

De acordo com Oliveira, Müller e Nakamura (2000), a contabilidade deve possuir várias características fundamentais à administração, tais como: ser útil, oportuna, clara, íntegra, relevante, flexível, completa e ser direcionada à gerência do negócio. A contabilidade, um componente da gestão, fornecendo informações para o processo de tomada de decisão e de formulação de estratégias em qualquer tipo de organização, ela torna-se essencial aos gestores para efetivarem as suas decisões.

Assim, as organizações consideram que as informações contábeis são primordiais para o seu desenvolvimento, bem como para alcançar a sua lucratividade. Já que as mesmas se tornam úteis, oportunas e relevantes à gerência do negócio, por ser um resultado de procedimentos realizados dentro da empresa.

2.2.Principais Demonstrativos da Contabilidade Financeira

As informações fornecidas pela contabilidade são oriundas principalmente dos demonstrativos financeiros e, direcionadas aos diversos usuários interessados em tais dados. Segundo Strassburg (2007), os usuários do sistema de informação contábil necessitam de informações distintas que auxiliem nos processos decisórios da melhor forma possível.

Nesse sentido, entende-se que as informações obtidas pelas demonstrações financeiras tornam-se uma importante ferramenta que auxilia no processo decisório da empresa, já que os dados financeiros podem ser transformados em informações gerenciais. Como afirma Moura (2007), para a realização das decisões financeiras, torna-se necessário que as organizações utilizem e analisem os demonstrativos financeiros, já que os mesmos representam a saúde financeira das empresas e servem de instrumento de orientação para os gestores.

Assim, de acordo com o art. 176 da Lei Nº 6.404/76 – que trata das Sociedades por Ações, com redação da atual lei em vigor Lei nº 11.638 de 28.12.2007 (Medida Provisória 449 de 03.12.2008), observa-se que:

Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV - demonstração dos fluxos de caixa; e
- V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Verifica-se que as principais demonstrações financeiras são: o balanço patrimonial, a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração dos fluxos de caixa e ainda, a demonstração do valor adicionado. Esta, por sua vez, só deve ser evidenciada nas companhias de capital aberto.

Estes demonstrativos financeiros evidenciam o desenvolvimento financeiro dos negócios empresariais, servindo de orientação para os gestores quanto ao desempenho das empresas (MOURA, 2007). Sendo capaz de proporcionar informações confiáveis acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa, útil na tomada de decisão.

2.3 A Contabilidade de Custos

Contabilidade de Custos surgiu no Século XVIII através da Revolução Industrial, com a necessidade de controlar os estoques no setor industrial e identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Verifica-se que, durante essa época, os contadores se limitavam a contabilizar apenas os custos reais dos produtos fabricados, com o objetivo de controlar seu estoque (FERREIRA, 2007).

Entende-se que esse ramo da contabilidade nasceu da necessidade de se avaliar os estoques no setor industrial, já que os investimentos desse setor eram direcionados para a obtenção de lucros, através de sua produtividade. E, com o uso das técnicas da contabilidade de custos, as indústrias teriam mais informações, das quais não seriam facilmente encontradas na Contabilidade Financeira, como afirma Iudicibus (2010).

Verifica-se que o surgimento da Contabilidade de Custos teve como base a Contabilidade Financeira e, foi sendo desenvolvida através do controle de estoque das indústrias, sendo limitado a contabilizar apenas os custos reais dos produtos fabricados. No entanto, com o passar dos anos, as técnicas da contabilidade de custos passou a ser utilizada também no setor comercial, buscando atender as necessidades tanto de empresas comerciais como das prestadoras de serviços.

Esse fato ocorreu como conseqüência do aumento da competitividade na maioria dos mercados, o que tornou relevante o conhecimento dos custos, pois só assim as empresas podiam tomar decisões internas e definir seus preços, baseando-se também no mercado externo e, com isso verificar se o produto ou serviço era rentável ou não.

Conforme Almeida e Santos (2007, p4):

No gerenciamento dos custos serão aplicadas as ferramentas da contabilidade de custo para fornecer informações úteis para a tomada de decisão. Dentre as diversas informações geradas pela contabilidade de custos interessam aquelas, dentre outras, referentes a custear produtos para avaliação de estoques e determinação de lucros, as informações para controle e as informações para tomada de decisão.

Nesse sentido, com o conhecimento dos custos dentro de uma organização, é possível analisar se o preço já definido do produto ou serviço está gerando lucro para a organização. Caso contrário, os gestores devem verificar, com base nos dados obtidos da contabilidade de custos, se existe a possibilidade de reduzir seus custos sem reduzir a qualidade do produto.

Diante do exposto, entende-se que no mundo dos negócios é preciso que o administrador seja criativo para reduzir gastos com a produção e se manter competitivo, uma vez que, as informações geradas pela contabilidade trazem dados que a gestão administrativa necessita para o controle e o planejamento de ações futuras.

Observa-se que, nas últimas décadas, várias empresas produzem e comercializam produtos similares e, para ser competitivo um produto necessita ter qualidade, utilidade e diferencial para conquistar a preferência do consumidor. Nesse sentido, percebe-se que a Contabilidade de Custos tem a finalidade de auxiliar as empresas, dando subsídios na gestão do negócio. Já que, através da análise do sistema de custos é possível saber se está havendo lucro ou prejuízo nas empresas, fornecendo produtos ou serviços de qualidade.

Para Ludícibus (2009, p. 81):

A contabilidade de custos está preocupada com apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também, qual produto está com tendência positiva em vendas.

De acordo com Magalhães e Maciel (2007), a contabilidade de custos é o ramo destinado a produzir informações para os diversos níveis gerenciais, coletando, classificando e registrando os dados operacionais das diversas atividades internas e externas, utilizando métodos de custeio (forma de apurar custos) para que, ao final do processo, seja possível obter o valor a ser atribuído ao objetivo do estudo.

Nesse sentido, a contabilidade de custos é um importante aliado na gestão organizacional, por registrar e relatar informações sobre os custos que pode auxiliar os gestores no processo decisório, buscando reduzir custos e utilizando-se dos recursos de uma forma mais eficaz, diminuindo as despesas sem afetar a qualidade dos serviços ou produtos.

2.3.1 Gestão de Custos

Segundo Bornia (2002), a gestão de custos pode proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões. O que torna evidente que a organização necessita do controle e análise dos custos, pois só assim poderá evitar o fracasso do negócio.

Nesse sentido, verifica-se que a gestão de custos é capaz de fornecer informações relativas à estrutura de custos, quanto às atividades mais lucrativas, ou com menor ou maior custo, para que a empresa alcance bons resultados.

Um forte elemento que auxilia na gestão de custos é a análise da cadeia de valor, que ajuda a manter a empresa na vantagem competitiva. Dessa forma, o maior desafio para a gestão de custos é o de alcançar os objetivos das organizações sem desperdiçar os recursos disponíveis, afirma Bornia (2002).

Uma vez que, o cenário de consumo está cada vez mais exigente, com isso constata-se a necessidade de ferramentas de gestão que produzam informações com qualidade e quantidade que possibilitem aos gestores a tomada de decisões mais acertadas e sem desperdícios.

2.3.2 Terminologia e Classificação dos Custos

Um problema encontrado no uso da Contabilidade de Custos é a falta de linguagem-padrão que se define o que é um custo de uma despesa, entre outros. Podendo-se observar que expressões como essas são utilizadas pelas empresas com significado diferentes. Segundo Ferreira (2007), as organizações devem buscar uma terminologia-padrão que defina seus gastos, despesas e custos. O autor explica, de forma detalhada, a definição de algumas palavras e expressões empregadas no setor de Custos, conforme evidenciado na Figura 1.

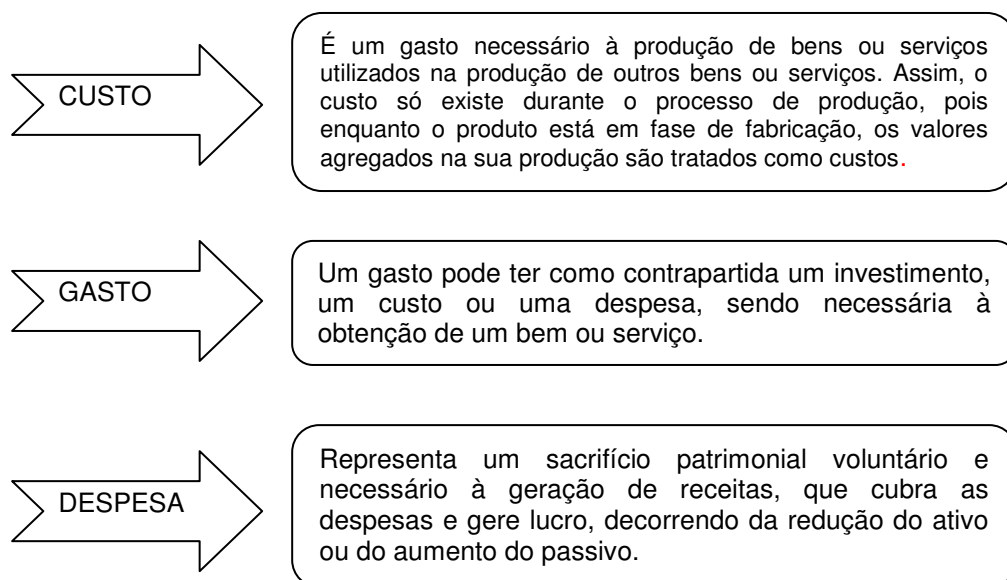


Figura 1 - Termos Contábeis Aplicados a Contabilidade de Custos
Fonte: Adaptado Ferreira (2007)

Observa-se que tudo que se utiliza na fabricação de um produto ou serviço deve ser classificado como um custo, já que este só existe durante o processo de produção, de forma que todo material necessário na fabricação do mesmo deverá ser evidenciado como um custo. Já o gasto está relacionado a um investimento que a empresa faz, podendo ser classificado como custo ou despesas, conforme o que for adquirido. Com relação a despesas, está relacionado com algo adquirido por necessidade, mas que gera uma receita, estando classificado tanto no Ativo como no Passivo.

Nesse sentido, Ferreira (2007) cita alguns exemplos, que podem ser identificados como custos, despesas ou gastos. Quando a empresa faz um investimento, esse pode ser classificado como um gasto, que pode corresponder, por exemplo, a aquisição de bens ou serviços que se incorporam ao patrimônio como um Ativo. Outro caso seria a perda anormal

ou improdutivo, que representa a redução do patrimônio por fatores alheios ao desejado pela empresa, assim também não se confunde como uma despesa, já que não foi intencional.

Existe também a perda produtiva ou normal, que ocorre do processo normal de produção, nesse caso, ela deve ser tratada como um custo. Pois, é um gasto intencional e está envolvido com a produção, apesar de não se agregar diretamente ao produto. Sendo considerado ainda como um custo, os encargos relacionados à produção. Quanto às despesas, estas devem estar relacionadas como as atividades administrativas, como as necessidades de material de escritório, entre outros que gerem receitas (FERREIRA, 2007).

Nesse contexto, Slomski (2007, p.56) define de forma bem resumida, alguns conceitos que dão sustentação a essa terminologia na Contabilidade de Custos:

Custo – consumo de recursos (ativos) na produção de produtos ou serviços;
Despesa – consumo de recursos (ativos) na obtenção da receita;
Investimento – consumo de recursos (ativos) na aquisição e/ou construção de bens que produzirão benefícios em exercícios seguintes; Perda – consumo de recursos (ativos) de maneira involuntária e não prevista.

Portanto, a compreensão das informações sobre custos são essenciais para o sucesso do negócio, pois auxiliam nas funções de determinação de desempenho, além de determinar o preço de venda, e se os custos forem maiores, haverá um prejuízo na organização.

Quanto a classificação dos custos, são divididos como diretos e indiretos, além de fixos e variáveis, direcionados ao produto que está sendo produzido, buscando identificar conceitos para poder calcular o custo desses produtos e a quantidade de insumos que foram utilizados dentro um período estimado.

Todos os gastos diretos necessários para a obtenção de produtos/serviços são considerados como Custo Direto, podendo ser identificados com facilidade, assim não tem necessidade de rateá-los (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2009). Conforme os autores, os custos diretos podem ser identificados na matéria-prima dos produtos (embalagens e materiais necessários a produção), como também na mão-de-obra direcionada a fabricação do mesmo.

Quando os custos não podem ser medidos de forma direta, existindo a necessidade de ser realizada uma distribuição, esse custo é reconhecido como Indireto. Utilizando-se do critério

de rateio para a sua alocação. Sendo estes, os gastos que contribuem de maneira indireta para a produção do produto/serviço. Como exemplo: manutenção do prédio e equipamentos, mão-de-obra indireta (pessoal responsável pela manutenção), materiais utilizados em atividades auxiliares a produção, entre outros (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2009).

Na opinião de Martins (2006, p.49), alguns custos indiretos “realmente não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária”. Assim, para mensurá-los a empresa precisa determinar algum critério de rateio e com isso, chegar a um valor aproximado da realidade, com base em estimativas.

Nos Custos Variáveis, quanto maior a produção maior será esses custos. Alterando-se diretamente em função da produção da empresa, pois mantém uma relação direta com o volume de produção. Baseando-se nas palavras de Miquelleto (2008, p.28), “seu valor altera-se diretamente em função das atividades da empresa. Quanto maior a produção, maior serão os custos variáveis. Exemplos de custos variáveis podem ser expressos por meio dos gastos com matérias-primas e embalagens. Quanto maior a produção, maior o consumo de ambos”. Assim, quanto mais consume os materiais diretos no processo de fabricação, mais aumentará o consumo dos custos variáveis.

No que se refere aos Custos Fixos, existindo ou não produção, ele vai existir na empresa, pois não estão relacionados com o volume de produção e são constantes. Martins (2006, p. 52) fundamenta que custos fixos “são os que num período têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade”. Para Miquelleto (2008), esses custos não variam, sendo permanentes em determinado período de tempo, existindo mesmo que não haja produção. Como exemplo tem os salários e encargos sociais.

2.3.3 Métodos de Custeio

De acordo com Martins (2003, *apud* MACHADO; SOUZA, 2006), o método de custeio é uma função básica da contabilidade de custos, de forma que métodos adotados também são utilizados como fonte geradora de informações para a gestão, além de contribuir no controle dos custos, auxiliando na tomada de decisão.

A existência de mais de um método de custeio decorre das visões que as pessoas têm em relação ao que é custo de produto. Magalhães e Maciel (2007) comentam que algumas pessoas atribuem aos produtos custos perfeitamente identificáveis e mensuráveis unitariamente, deixando de realizar rateios de custos gerais ou comuns, enquanto outras entendem que a distribuição de custos comuns é justificável e deve ser feita. Entre eles existem o método de custeio por absorção, o de custeio pleno, custeio variável, custeio direto e o custeio baseado em atividades (*Activity Based Costing – ABC*), conforme pode ser observado no Quadro 1.

Quadro 1 – Características dos métodos de custeio

MÉTODO	CARACTERÍSTICAS
Custeio por Absorção	Atribui todos os gastos relativos a fabricação dos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente a DRE.
Custeio Pleno	Atribui aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade).
Custeio Variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis por unidade do produto, isso faz com que seja evidenciado a margem de contribuição. Os custos variáveis tornam-se relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período.
Custeio Direto	Os custos indiretos de fabricação e as despesas operacionais, ambos fixos e específicos, são adequados aos respectivos objetos de custeio e não aos produtos como um todo. Surgindo com isso, a margem de direta.
Custeio ABC	O ABC utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, através do rastreamento dessas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.

Fonte: Elaborado com base em Martins (2003, *apud* MACHADO; SOUZA, 2006).

Com relação ao custeio pleno, percebe-se que o mesmo objetiva fornecer o montante total gasto da empresa no intuito de obter o valor das receitas. Já o custeio variável atribui apenas os custos e despesas variáveis por unidade do produto, assim busca evitar as distorções causadas por rateios arbitrários de alocação dos custos fixos aos produtos. O ABC atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades como também pelos produtos.

Com a utilização do método *ABC*, é possível determinar o consumo dos recursos da empresa direcionados aos custos de produção, menciona Oliveira e Perez Jr (2009). Ainda com relação a esse método, Pavlack *et al* (2010, p.5), explica que:

Através deste método, busca-se identificar as atividades que contribuem, de forma específica e a mais direta possível no processo produtivo. Outro objetivo deste método é a identificação das atividades que agregam valor, e as que não agregam, sob a óptica do mercado que atua.

Observa-se que esse método identifica todos os gastos relacionados às atividades produtivas e, inclui esses valores no produto. Isso permite que o gestor tenha uma melhor visualização dos custos por meio da análise das ações executada. No entanto, para utilizar o *ABC* é necessário que a empresa determine quais as atividades relevantes dentro de cada departamento.

Sperling (2008) considera esse método de custeio direto é o mais adequado para tomadas de decisões, já que o mesmo apropria à produção do produto apenas os custos diretos, e os indiretos são transferidos para a apuração de resultados como despesas do período. Sendo identificados os custos variáveis dos produtos e serviços, aqueles que variam de acordo com o volume de vendas. Servindo como uma ferramenta gerencial capaz de auxiliar com informações sobre as atividades, orientando os gestores sobre suas ações, além de determinar o nível mínimo de atividades em que o negócio passa a ser rentável.

No Custeio por Absorção os custos dos produtos serão formados por todos os gastos no processo produtivo. Assim, o preço de venda deverá cobrir o valor total referente aos gastos com matéria prima consumida, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos alocados. Para Oliveira e Perez Jr (2009), esse custeio é derivado da aplicação dos princípios contábeis, segregando as despesas dos custos e apropriando-as diretamente ao resultado do exercício.

Os autores ainda explicam que nesse caso, todos os custos de produção são alocados aos bens ou serviços produzidos, considerando custos diretos e indiretos, além dos variáveis e fixos. No entanto, os diretos são alocados por meio da apropriação direta e os indiretos por rateios.

De acordo com Sperling (2008, p.5) “antes, porém, da utilização de qualquer método de apropriação de custos na empresa, é necessário definir qual dos métodos é o mais

apropriado [...]”. Assim, o autor explica que para a formação de preço de venda os métodos de custeio analisados pelas organizações e mais apropriados devem ser o custeio por absorção ou o custeio direto.

Essa opinião contradiz com a dos autores Machado e Souza (2006), que mencionam para a formação de preços o método de custeio pleno, já que o mesmo fornece dados necessários que ajudam no cálculo desse preço, por indicar o resultado livre de todos os custos e despesas, evidenciando os gastos totais.

Os autores ainda mencionam que com a utilização desses métodos de custeio, a empresa pode alcançar alguns objetivos. Nesse caso, se o gestor deseja conhecer a margem de contribuição dos seus produtos, ele deve usar o custeio variável. Se o interesse do gestor estiver relacionado com a eficiência dos trabalhos desenvolvidos, deve-se utilizar o custeio ABC. Já o custeio por absorção auxilia na obtenção de informações que atenda a legislação contábil, tributária e fiscal.

Diante do exposto, verifica-se que as empresas podem utilizar vários métodos de custeio ao mesmo tempo, dependendo da informação que se deseja obter pode-se escolher mais de um custeio, pois só assim, conseguirá dados relevantes que auxiliem no processo decisório, entre outras utilidades dentro da organização.

2.3.3.1 Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio

O sistema de custeio por absorção como o próprio nome indica parece absorver todos os custos de produção que o bem precisa para ser elaborado, tendo esse tipo de custeio também suas vantagens e desvantagens na percepção de Fagundes (2004, p. 51), como pode ser observado na Figura 2.

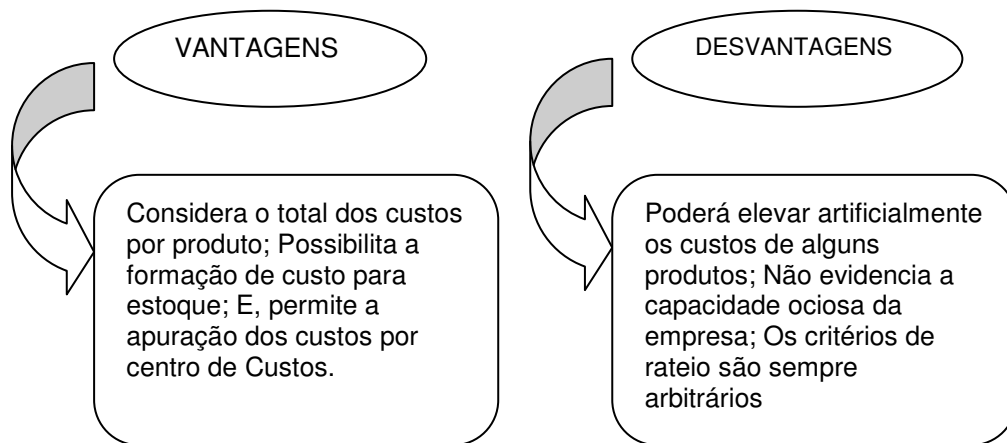


Figura 2 - Vantagens e Desvantagens do Sistema de Custeio por Absorção
 Fonte: Adaptado de Fagundes (2004, p. 51)

De acordo com Viceconti e Neves (2003, p.33), conhecendo as vantagens e desvantagens do Custeio por Absorção é possível entender que pode somar todos os gastos efetuados para a fabricação de um produto destinado à venda, sendo necessário ratear esses os gastos em cada fase da produção.

Assim, os autores explicam um esquema básico para demonstrar como é feito o rastreamento do custeio por absorção, no passo a passo: Separa custos e despesas; Aplica os custos diretos e indiretos do período; Apura os custos dos produtos acabados; depois Apura os custos dos produtos vendidos; e por fim, faz a Apuração do resultado.

O sistema de custeio ABC apresenta vantagens básicas, já que com a utilização do mesmo, a empresa pode adequar de forma precisa, à maneira de como afrontar as despesas e custos indiretos, não apenas medindo o cálculo de custos de cada produto.

Nesse sentido, Fagundes (2004, p. 58) evidencia, na Figura 3, as principais vantagens e desvantagens desse sistema.

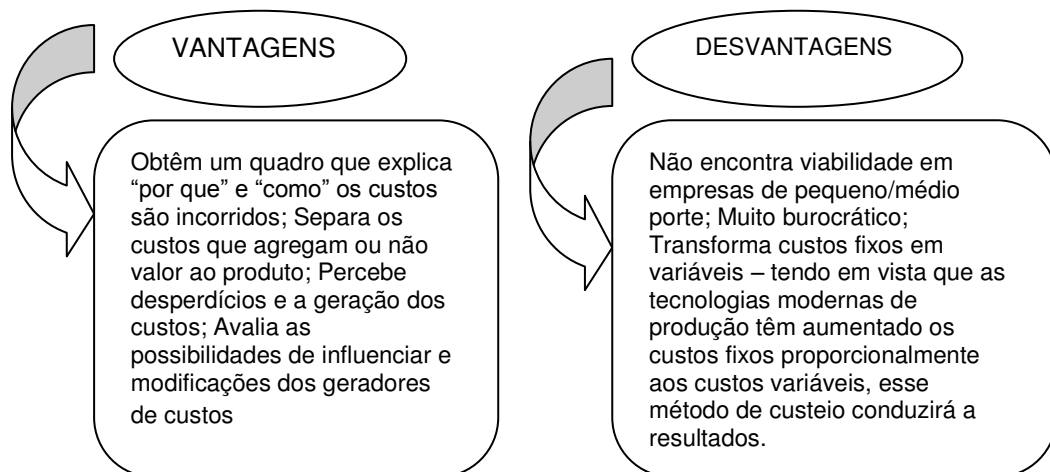


Figura 3 - Vantagens e Desvantagens do Sistema ABC
 Fonte: Adaptado de Fagundes (2004, p. 58)

Hornngren, Foster e Datar (2000), comentam que existem seis etapas para a aplicação desse sistema, entre elas:

- 1ª Etapa: Identificação do produto escolhido como objeto de custo;
- 2ª Etapa: Identificação de custos diretos ao produto;
- 3ª Etapa: Identificação dos centros de custos indiretos relacionados com o produto;
- 4ª Etapa: Escolha do critério de alocação dos centros de custos indiretos aos produtos;
- 5ª Etapa: Determinação da taxa unitária de cada critério de alocação a ser utilizado;
- 6ª Etapa: Apropriação dos custos ao objeto de custo pela adição de todos os custos diretos e indiretos;

O Custeio Variável busca auxiliar o gestor no processo decisório, já que o mesmo proporciona informações corretas e essenciais à empresa, garantindo a boa eficácia das suas atividades. Nesse sentido, suas vantagens e desvantagens são mencionadas por Moura (2005, p.132), como mostra a Figura 4.

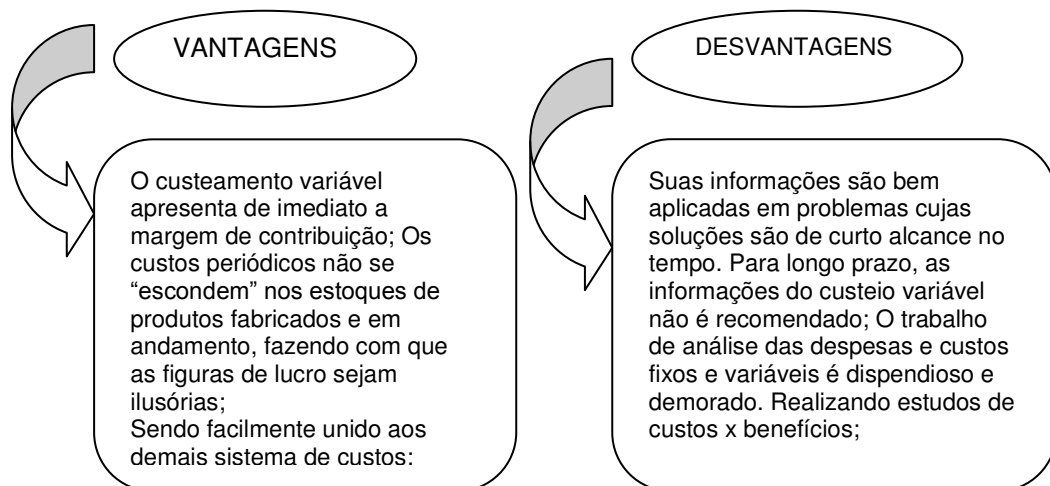


Figura 4 - Vantagens e Desvantagens do Sistema Custeio Variável
Fonte: Adaptado de Moura (2005, p. 132)

Esse sistema se torna interessante por não utilizar rateios nos seus custos, já que nesse sistema os custos indiretos não são utilizados, utilizando-se apenas os custos identificados, ou seja, os custos diretos. De acordo com Moura (2005), o sistema custeio variável não serve para fins externos, no entanto, o mesmo contribui com informações úteis para a eficiência da gestão administrativa da empresa, já que permite que se encontrem os seguintes itens: Margem de contribuição; Ponto de equilíbrio; Margem de segurança; entre outros.

2.4 Ciclo de Vida do Produto

Sabe-se que qualquer produto passa por um ciclo de vida, tendo vida útil de curto ou longo prazo, como as roupas e brinquedos de moda, outras como os automóveis e refrigerantes, respectivamente. Segundo os autores Horngren, Sundem e Stratton (2004), existem produtos que tem um período longo na sua produção, no entanto têm vida curta no mercado, como os *softwares* de computador. Outros produtos possuem uma vida longa no mercado, mesmo tendo um período curto na sua produção, como os aviões.

Nesse sentido, o ciclo de vida de um produto está relacionado a diversos estágios pelos quais podem passar desde a sua criação e desenvolvimento à sua introdução no mercado, passando pela maturidade e descontinuidade, conforme Figura 5. Dessa forma, em cada estágio, os gestores encontram os custos e retornos diferentes em cada produto (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

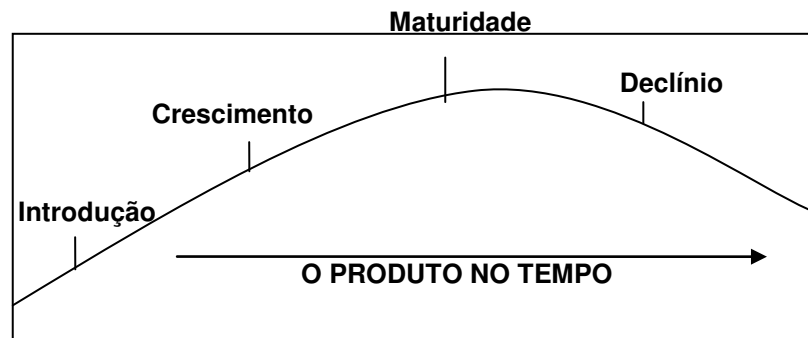


Figura 5 - Ciclo de vida de categorias de produtos
 Fonte: Adaptado de Parente (2000)

Várias categorias de produtos passam por esse ciclo de vida, com isso, observa-se que o produto é introduzido no mercado, tem um crescimento na sua demanda, chegando a sua maturidade de vendas e depois sofre declínio, com o decorrer do tempo.

Na fase em que o produto está em crescimento, na medida em que os consumidores vão adotando o hábito de consumir o novo produto, inicia-se a fase da qual o produto tem rápida aceitação no mercado, aumentando, assim, o número de varejistas que têm o produto em linha (PARENTE, 2000).

O autor ainda comenta que, nesse ponto cresce também o número de fornecedores com produtos semelhantes e nesse caso, os gestores começam a introduzir novas versões do produto para satisfazer o número crescente de consumidores, dando início a disputa de preços dos fornecedores, como também dos gestores e seus concorrentes.

2.5 Custo-Meta

Uma das formas de determinar os custos dos produtos ou serviços está relacionada ao custo de meta, que é um processo de planejamento de lucros, preços e custos, tendo como base o preço de venda do produto. Ou seja, esse tipo de método busca reduzir os custos totais ainda no estágio de desenvolvimento do produto, principalmente quanto ao preço e qualidade.

O custo-meta pode ser definido como um processo estratégico que gerencia os custos buscando reduzi-los ainda no estágio de desenvolvimento do produto. Tendo como objetivo a redução dos custos em face do planejamento de lucro, principalmente direcionados ao preço e qualidade do produto (SAKURAI, 1997 *apud* MACHADO; SOUZA, 2006). O autor ainda explica que o custo-meta é uma prática direcionada para o mercado e, também no argumento do desenvolvimento do produto, o que o diferencia do custo-padrão tem um foco interno, sendo voltado para o controle dos recursos utilizados no período da produção.

Na percepção de Pavodeze (2008, p.335 - 419), o custo meta pode ser definido como “um custo unitário do produto que não é calculado, mas deduzido do preço de venda do mercado, após subtração da margem de lucro desejada”. Assim, para se obter um custo meta:

É necessário um modelo decisório baseado em método de custeio que contemple todos os custos e despesas. Nesse sentido, o custo meta só é possível de se obter através do método de custeio integral ou pelo método de custeio ABC. [...] O preço de mercado, outrossim, a situação na realidade a situação inversa da formação de preços de venda. Assumindo a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir a seu produto o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para formação dos custos e despesas.

O autor ainda explica que parte do preço de venda, deduz-se a margem mínima que a empresa quer obter, bem como os custos financeiros de financiamento da produção e os efeitos monetários sobre o capital de giro, e obtém-se o máximo que pode custar internamente para a empresa.

Nesse contexto, compreende-se que o custo-meta aplica-se em diferentes estágios do ciclo de vida do produto, principalmente no planejamento do produto, considerando a concorrência e as necessidades do cliente. Ou seja, esse custo está relacionado com a adequação do preço do produto com o preço do mercado, incluindo a margem mínima que a empresa deseja.

2.6 Análise Custo-Volume-Lucro

Para realizar uma análise custo-volume-lucro o gestor precisa verificar como os custos se comportam quando existe alterações nas atividades, seja relacionada às vendas ou a produção. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.42) comentam que o conhecimento de como os custos varia em relação às mudanças de volume ajuda os gestores a entender como controlar os custos. Os autores ainda mencionam que:

Às vezes, o preço unitário e os custos variáveis unitários de um produto não são conhecidos. Essa situação é comum nas empresas que vendem mais de um produto, porque nenhum único preço ou custo variável se aplica a todos os produtos. Um armazém, por exemplo, vende centenas de produtos a muitos preços diferentes. Um ponto de equilíbrio das unidades gerais vendidas pelo armazém não faria sentido. Nesses casos, você pode usar o total das vendas e o total dos custos variáveis para calcular os custos variáveis como uma porcentagem de cada unidade monetária de venda.

Nesse sentido, a análise do custo-volume-lucro influencia no lucro, pelas alterações nas quantidades vendidas e também nos custos, que estão relacionados ao uso de sistemas de custo e auxilia o gestor a tomar uma decisão de curto prazo. Bornia (2002) acrescenta esse tipo de análise está relacionado com conceitos de margem de contribuição unitária e de razão de contribuição, ou até mesmo do índice de margem de contribuição.

Assim, verifica-se que a margem de contribuição é o montante das vendas diminuído dos custos variáveis. Nesse sentido, o preço de venda menos os custos variáveis unitários do produto forma uma margem de contribuição unitária (BORNIA, 2002). E, que envolve os custos variáveis, fixos, mistos ou custo por degrau.

Com relação aos custos variáveis, Jiambalvo (2009), explica que se uma atividade aumenta 10% considera-se que esses custos também aumentam no mesmo valor. Nos custos mistos, está é originado por conter elementos dos custos variáveis como também dos custos fixos. Como exemplo o autor cita que, um vendedor pode receber \$ 15000,00 anuais de pagamento(fixo) mais comissões de 1% sobre as vendas (variável), o valor total que ele recebe é considerado um custo misto.

Quanto às custos por degrau, estes podem ser fixo num determinado limite de volume, podendo ser excedido esse valor conforme o volume produzido. Como no caso, da empresa decidir produzir em dois turnos, e com isso, os custos fixos com os salários dos supervisores aumentam (JIAMBALVO, 2009).

Diante do exposto, pode-se afirmar que a análise de Custo/Volume/Lucro possibilita ao setor gerencial identificar qual o comportamento das receitas e dos custos totais, que estão relacionados ao lucro. Assim, às empresas de pequeno porte podem aplicar essa análise, como forma de otimizar o desempenho das mesmas.

2.7 Contabilidade Gerencial

O mercado competitivo faz com que as organizações busquem métodos de gerenciamento diferenciado, com a ajuda das informações contábeis. Assim, o papel da contabilidade gerencial na elaboração de orçamentos, na determinação de preços e no controle operacional, dentre outras atividades, aumentou de forma significativa dentro das empresas.

Assim, a contabilidade gerencial pode ser definida por Crepaldi (2007, p. 20) como:

[...] o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Iudícibus (2009, p.31) caracteriza como:

[...] um enfoque especial conferido às várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise de balanços, etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Dessa forma, entende-se que esse tipo de contabilidade auxilia os gestores através de métodos e técnicas que geram informações úteis para o processo decisório da organização.

Com isso, o gestor passa a ter melhores condições de avaliar seu negócio, já que toda empresa necessita de um gerenciamento adequado dos recursos financeiros existentes.

Nesse contexto, conforme Jiambalvo (2009) a maioria das organizações contrata um profissional específico para assumir o cargo de contador gerencial relacionado a assuntos operacionais, podendo ser chamado também de *Controller*. Que por sua vez, tem a função de preparar relatórios para o planejamento e avaliação das atividades da organização e de fornecer informações necessárias para o processo decisório.

Para Horngren, Sundem e Stratton (2004, p.14) “a posição de *controller* varia em estatura e responsabilidade de empresa para empresa. Em algumas, ele está confinado a compilar dados, basicamente para relatórios externos”. Em outros ele ajuda no controle gerencial, tornando-se ainda consultores internos.

Percebe-se que o *Controller* exerce um cargo de responsabilidade dentro de uma empresa, prestando assessoria e com autonomias no setor contábil. Fornecendo dados importantes como os relatórios financeiros para o planejamento e controle da organização.

Com relação aos relatórios gerenciais, estes têm a finalidade de fornecer informações precisas e pontuais, capazes de auxiliar na melhor tomada de decisão, conforme objetivos e estratégias da organização.

De acordo com o SEBRAE (2010), os relatórios gerenciais se tornam importantes auxiliares para o empresário medir periodicamente a saúde contábil do seu negócio. Os principais relatórios gerenciais da área financeira, são: Controle das Vendas Realizadas; Apuração dos Resultados da Empresa; Controle de Caixa do Movimento Realizado; Orçamentos; Relatório de Desempenho; Fluxo de Caixa e o Balanço Gerencial.

Esses relatórios gerenciais podem ser apresentados de diversas maneiras, sendo: convencional (relatório físico, dossiê) e o moderno (boletim eletrônico via e-mail, página na *web*, entre outros), de forma estruturada que geram informações para a tomada de decisões (SEBRAE, 2010).

Dessa forma, entende-se que os relatórios da contabilidade gerencial são gerados para os agentes internos, ou seja, os gestores da empresa. No intuito de auxiliar no processo

administrativo contribuindo com as necessidades informativas dos gestores através das práticas gerenciais, colaborando com a continuidade da empresa.

2.8 Formação do Preço de Venda

As organizações inseridas num mercado diferenciado pela concorrência precisam planejar e controlar seus fatores de produção relacionada a sua política de preço, por estar concentrado nesse setor, a maior parte de sua receita. Asséf (1997, p.5) explica que:

Essa política de preços deve ser perfeitamente identificada com o mercado de atuação, devendo contemplar a análise dos custos gerais da empresa, seu equilíbrio operacional e o retorno desejado pelos acionistas. A política de formação de preços praticada pela empresa deve observar a lucratividade proporcionada por seus produtos e, principalmente, a sua estrutura operacional. Caso contrário, pode não atingir os seus respectivos equilíbrios operacionais e vir a comprometer a sua sobrevivência no mercado.

Nesse sentido, entende-se que um preço equivocado, ou seja, um preço abaixo do custo de fabricação pode ocasionar a falência da empresa. Para que isso não aconteça, deve-se considerar vários fatores que envolvem desde o planejamento até a fabricação desse produto, entre eles: a existência de um concorrente e a demanda por esse produto.

Oliveira e Perez Jr (2009) explica que o preço de venda obtido a partir do custo torna-se relevante por ser possível realizar um comparativo com o preço de mercado, com isso a empresa pode determinar a conveniência de vender um produto pelo preço que o mercado estiver disposto a pagar.

Entende-se que a formação do preço de venda é um requisito fundamental para o desenvolvimento da empresa, pois é através de uma política eficiente de preços que se alcança os objetivos determinados e, com isso uma lucratividade em longo prazo.

Quanto aos métodos utilizados na formação do preço de venda, existem três possíveis de análise, entre eles método baseado na concorrência; método baseado no valor percebido pelo consumidor e método baseado nos custos. Evidenciados na Figura 6, sob a percepção de Pinto (2011).

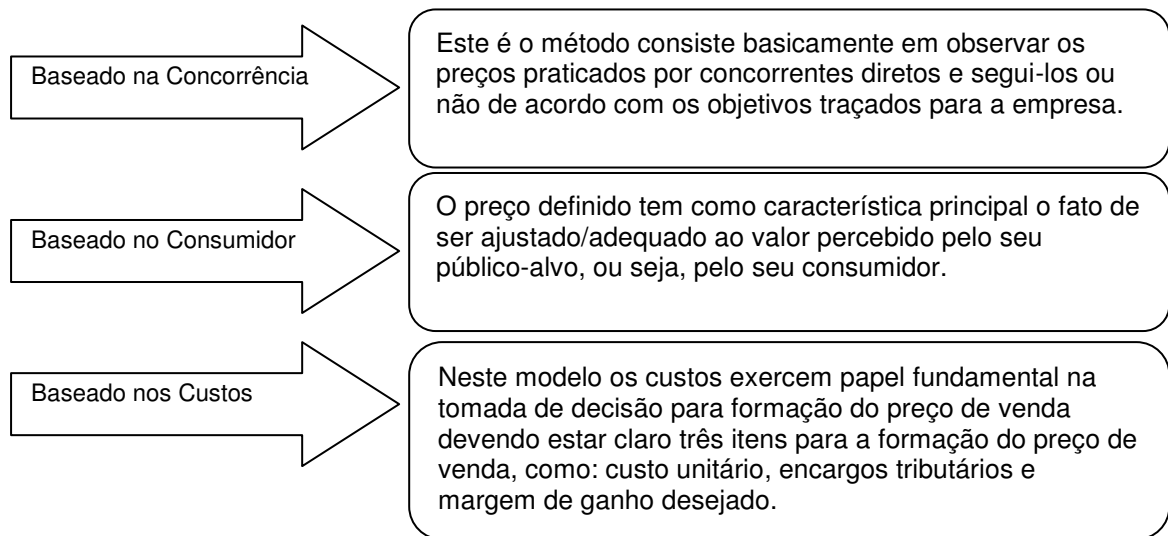


Figura 6 – Métodos de Formação de Preço
 Fonte: Adaptado de Pinto (2011)

No método baseado pela concorrência, a empresa visa observar os preços praticados no mercado, no intuito de adotá-lo em seu produto, nesse caso, a mesma desconsidera seus custos. No entanto para o autor, quando a empresa decide seguir esse método, a mesma deixa de se desenvolver com estratégias, já que seus preços não são definidos com visão na sua gestão e operação e, com isso, talvez não alcance resultados satisfatórios.

Quanto ao preço baseado no valor percebido pelo consumidor, as organizações devem buscar conhecer as necessidades e expectativas do mesmo, principalmente, com relação ao preço que eles estão dispostos a pagar no produto.

2.8.1 A relevância dos custos na formação do preço de venda

Machado (2008, p.28) afirma que “é importante que os custos de seus produtos sejam claramente conhecidos, para que a empresa possa trabalhar da melhor forma seus preços, tornando-se o mais competitiva possível dentro do mercado”. Dessa forma, para manter uma empresa em funcionamento é importante que o gestor busque identificar quais os custos marginais de cada produto vendido.

Assim, conforme o autor citado, um sistema de custos pode auxiliar os gestores a satisfazerem as necessidades financeiras da empresa, permitindo análise e a otimização dos custos, de forma estratégica, principalmente no gerenciamento de recursos e na formação dos preços.

De acordo com Magalhães e Maciel (2008, p.3) "a empresa que adota sistema de custos para formação do preço de venda obtém vantagens em relação a seus concorrentes", de modo que o preço de venda gere um valor que maximize o lucro da organização, sem perder a qualidade e que atenda as necessidades do mercado em que a mesma está inserida.

Verifica-se, com isso, que o uso da gestão de custos como ferramenta administrativa, é necessário para a tomada de decisão gerencial, já que a organização obtém vantagens sobre seus concorrentes. Dessa forma, o cálculo para a formação do preço não deve ter um valor abaixo do custo gerado na fabricação do produto, nem um valor excessivo. Mas que tenha um equilíbrio nesse valor que traga como resultado a maximização dos lucros.

Entretanto, de acordo com Magalhães e Maciel (2008, p.3), deve-se comparar o preço desejado com o praticado pelo mercado. Assim, se o preço de mercado for menor do que o preço calculado, o gestor deverá criar alguma estratégia que o auxilie na redução dos seus custos e despesas, ou, então, para que seu preço seja compatível com o valor do mercado, ele deve aceitar um lucro líquido menor que o idealizado.

Existe ainda a opção de se calcular o valor do produto através do custo-meta, já que o mesmo direciona as atividades e ações com estratégias que influenciam na formação do preço de venda. Nesse caso, se o valor calculado anteriormente não for aceito pelo mercado, pode-se calcular um novo valor baseado no preço em que o cliente está disposto a pagar, com isso, planeja-se qual o real custo que a empresa deverá ter na fabricação desse produto e, que esteja acessível ao cliente.

3 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foram evidenciados os resultados da pesquisa realizada junto aos gestores das empresas alimentícias do setor de laticínio da cidade de Sousa - PB. Foram obtidas 6 opiniões, através de questionário que corresponde ao universo de 6 empresas relacionadas no cadastro da federação das indústrias do estado da Paraíba – FIEP, com atividade de produtos alimentícios e bebidas, e sub-atividade laticínios. Com assertivas, no qual, no intuito de verificar como é realizada a formação de preço de venda das indústrias em análise.

3.1 Caracterização dos entrevistados

Foi identificada na entrevista que 33% dos entrevistados são proprietários da empresa, outros 33% ocupam o cargo de auxiliar ou coordenador administrativo. 17% assumem a posição de gerente administrativo e, 17% o de Supervisor, como pode ser observado no Gráfico 1.

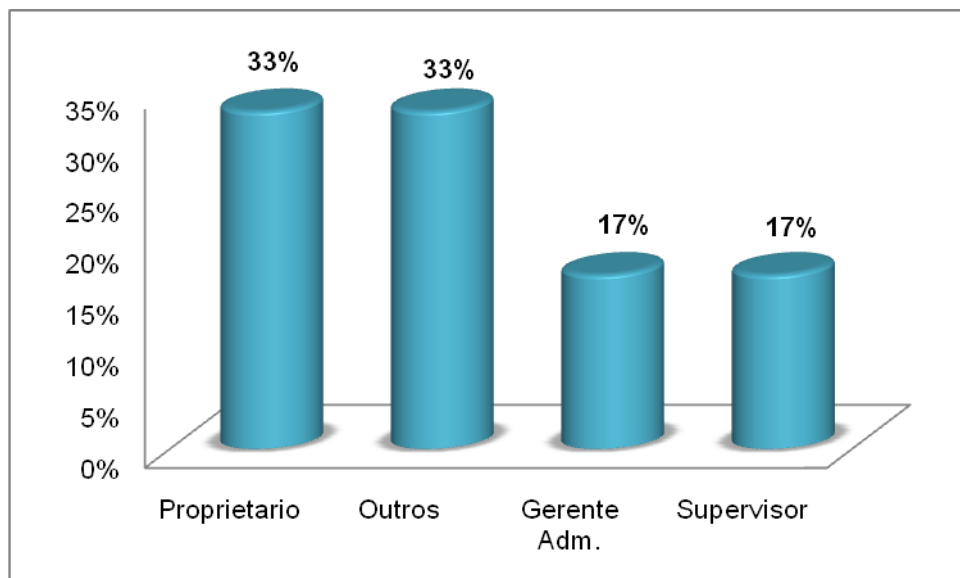


Gráfico 1 – Cargo ocupacional do entrevistado

Quanto ao tempo de experiência no ramo da atividade, 83% tem entre 1 a 5 anos e, apenas 17% possuem experiência acima de 15 anos, sendo este proprietário da empresa, conforme Gráfico 2.

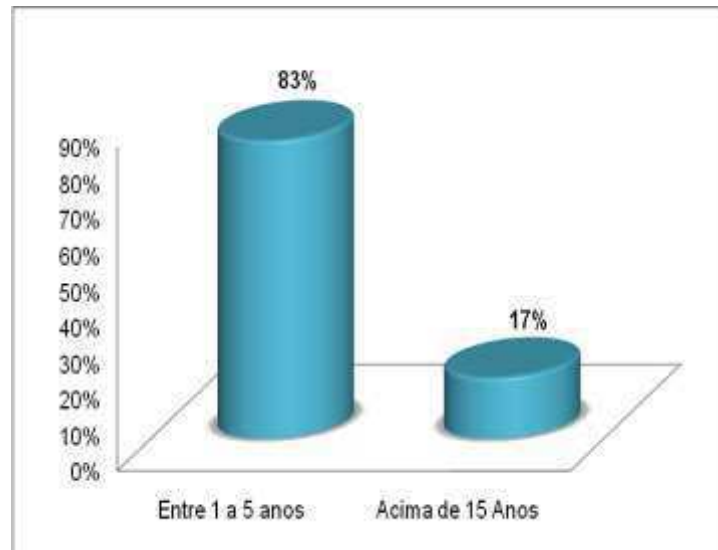


Gráfico 2 – Tempo de Experiência do entrevistado

Verifica-se ainda na análise, com relação ao grau de escolaridade, que só 33% tem o ensino superior completo, nas áreas que variam entre Ciências Contábeis e Enfermagem. Outros 33% tem nível superior incompleto e, 17% com ensino médio incompleto ou ensino fundamental incompleto (17%), dados estes evidenciados no Gráfico 3.

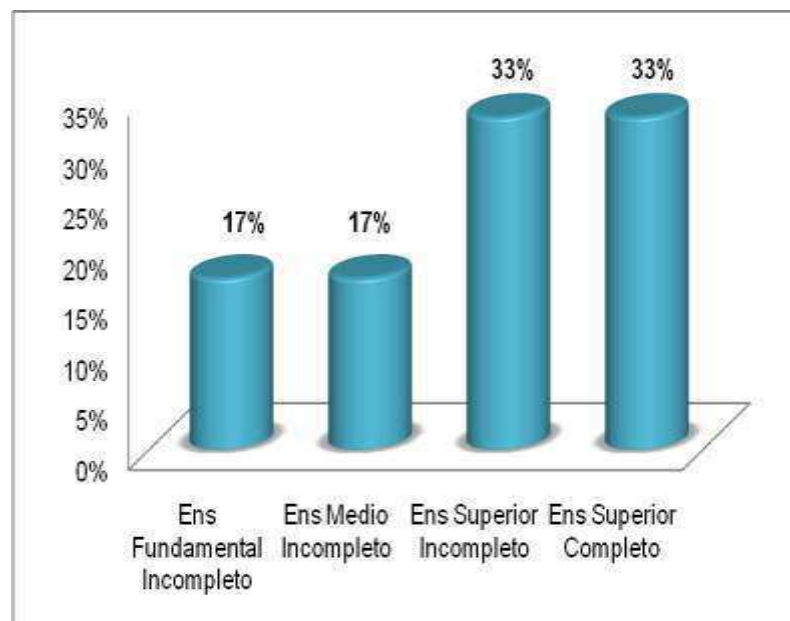


Gráfico 3 – Nível de Escolaridade do entrevistado

Diante do exposto, observa-se nos dados que um dos proprietários das empresa, possui apenas o ensino fundamental incompleto, no entanto, o mesmo tem mais de 15 anos de experiência no setor de laticínio.

3.2 Conhecimento dos gestores sobre a terminologia “custos”

Buscou-se identificar qual o conhecimento dos mesmos sobre os custos fixos e variáveis, 100% dos entrevistados souberam diferenciar tais custos, assim, alguns opinaram da seguinte forma:

- ✓ O custo fixo não oscila e o variável pode variar diante de fatores adversos;
- ✓ Os custos fixos são aqueles que não variam com a produção ou sazonalidade (aluguel e funcionários), já os variáveis variam conforme a quantidade produzida, o tipo de matéria-prima, entre outros.
- ✓ Custo fixo existe todos os meses independente da produção, o custo variável não tem valor certo, dependendo da produção;
- ✓ Custo fixo não sofre variações com o aumento ou diminuição da produção, já os variáveis sofrem essas variações.

Diante do exposto, verifica-se que os entrevistados conhecem qual a diferença entre os custos fixos e variáveis, todos souberam explicar de forma clara e objetiva tais diferenças. Explicando que os custos fixos não variam e o variáveis oscilam conforme a quantidade de produzida do produto.

3.3 Informações geradas na contabilidade

Foi identificado nos dados obtidos que a contabilidade da empresa é realizada por um contador externo, ou seja, um profissional liberal (100%), sendo realizadas atividades como a folha de pagamento e o cálculo de impostos municipais, estaduais e federais, além da realização de documentos como: o Livro Caixa, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração do Fluxo de Caixa, como pode ser observado no Gráfico 4:

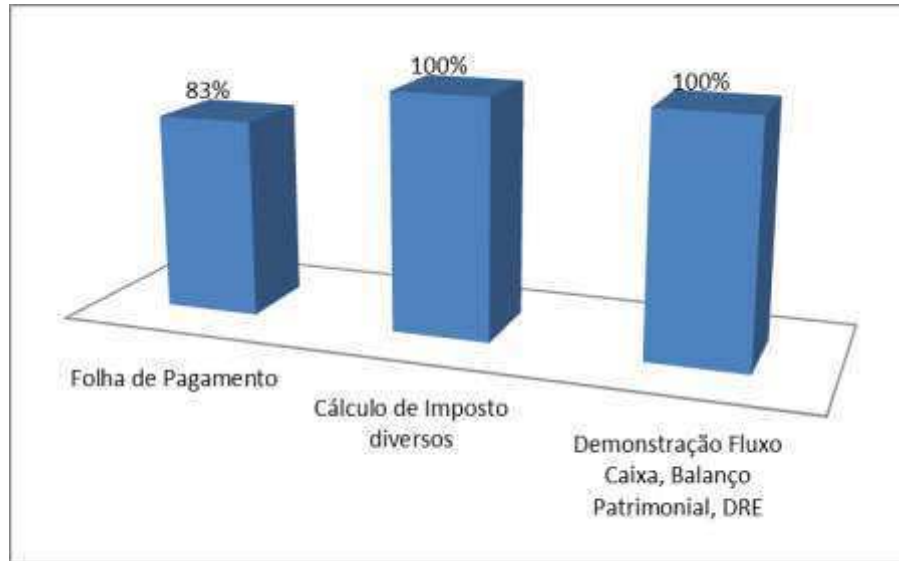


Gráfico 4 – Principais documentos realizados pela contabilidade

Observa-se que, existem atividades e documentos que não são realizados no escritório contábil, como a folha de pagamento que diante dos fatos analisados na pesquisa, possivelmente deve ser elaborado na própria empresa, pela gestão administrativa. Assim, como a Demonstração do Fluxo de Caixa.

3.4 Conhecimento do gestor sobre o custo e a margem de lucro do produto

Quando questionado sobre o conhecimento do custo dos produtos, 100% dos entrevistados disseram que na posição de gestor é necessário possuir esse tipo de conhecimento. No entanto, 34% destes não obtêm esse conhecimento por não terem acesso às informações desse tipo. 66% tem acesso a tais informações e com isso, obtêm conhecimentos relacionado ao valor do custo do produto (Gráfico 5).

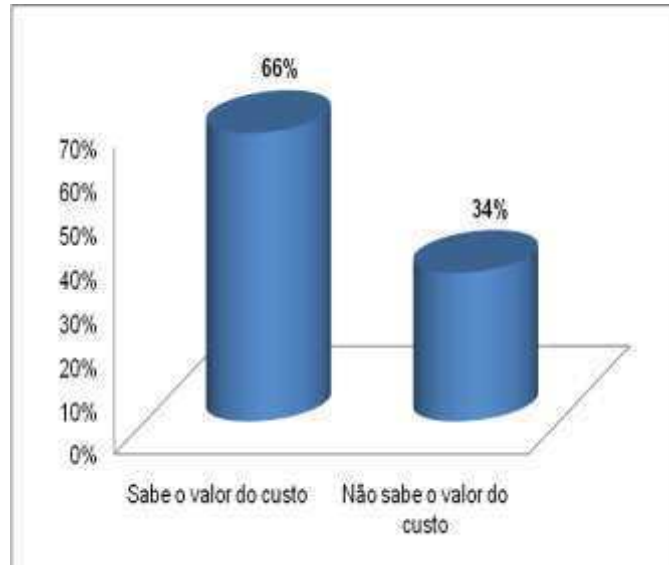


Gráfico 5 – Conhecimento do Custo Produto

Observa-se no Gráfico 6, que os 66% dos entrevistados que reconhecem o custo do produto sabem informar como é realizado esse cálculo, 17% não sabem, também como responderam antes, não reconhece tais custos, outros 17% nem opinaram sobre o questionamento.



Gráfico 6 – Conhecimento do Cálculo do Custo

Verifica-se ainda com relação ao reconhecimento dos custos da empresa, que apenas 33% dos contadores externos conhecem esses custos e 67% não os reconhecem. Nesse caso, os gestores explicam que pelo fato da contabilidade ser realizada externamente, nem todas

as informações relacionadas ao custo do produto é fornecida para o contador, isso ocorre porque os mesmos não tem acesso ao proceso de fabricação.

Esse resultado mostra que as informações contábeis de determinadas empresas se tornam incompletas, já que nem todos os custos realizados no processo de fabricação são contabilizados. Entende-se que os custos dos produtos estão relacionados com os gastos de fabricação dos mesmos, como a matéria-prima, mão-de-obra direta, energia, entre outros gastos, diferenciando na forma de apuração, de acordo com o método de custeio. Nesse sentido, se as informações obtidas por essa contabilidade fossem utilizadas no processo decisório, o resultado obtido com isso, não seria tão fidedigno como deveria, assim como as informações sobre a lucratividade da mesma.

Segundo Ludícibus (2009), o objetivo da contabilidade pode ser o de fornecer informação econômica, financeira, produtiva ou social, aos usuários interessados. Assim, essas informações devem ser fidedignas, uma vez que, através delas a empresa tomará as decisões corretas e com isso, garantirá a sua continuidade.

Os entrevistados (83%) consideram que os custos dos produtos influenciam na formação do preço de venda. Nesse aspecto, eles comentam que tais custos tornam-se a base para a formação do preço. Já 17% mencionam também que para tal formação de preço é necessário ainda o cálculo das despesas fixas e da taxa de lucro desejada.

Nesse sentido, o critério utilizado pelas empresas para a formação do preço de venda está relacionado com as informações obtidas pelo custo dos produtos, como também pela média do mercado (33% cada), 17% não tem critério definido e outros 17% não definem seu preço pelo lucro desejado.

Observa-se que cada empresa utiliza um critério diferente na formação do preço de seu produto. Apenas duas empresas fazem uma junção de critérios e define seu preço de forma mais adequada, já que inclui todos os dados necessários como média do mercado, mas baseando-se também nos seus custos, como no retorno do investimento e o lucro desejado.

De acordo com Sperling (2008, p.1) “a fixação correta dos preços é um fator de suma importância, [...] visto que a decisão da formação dos preços é da administração e é fator primordial para sua sobrevivência, lucratividade, e posição no mercado”. Assim, o gestor deve ter pleno conhecimento de seus custos e despesas operacionais, pois com isso, terá o retorno desejado.

Ainda com relação ao preço de venda, verifica-se no Gráfico 7, que os entrevistados afirmam que o preço praticado na venda do produto é o mesmo calculado originalmente, ou seja, com base nos custos (50%), no entanto 33% não utilizam o mesmo preço e, 17% não souberam responder ao questionamento.

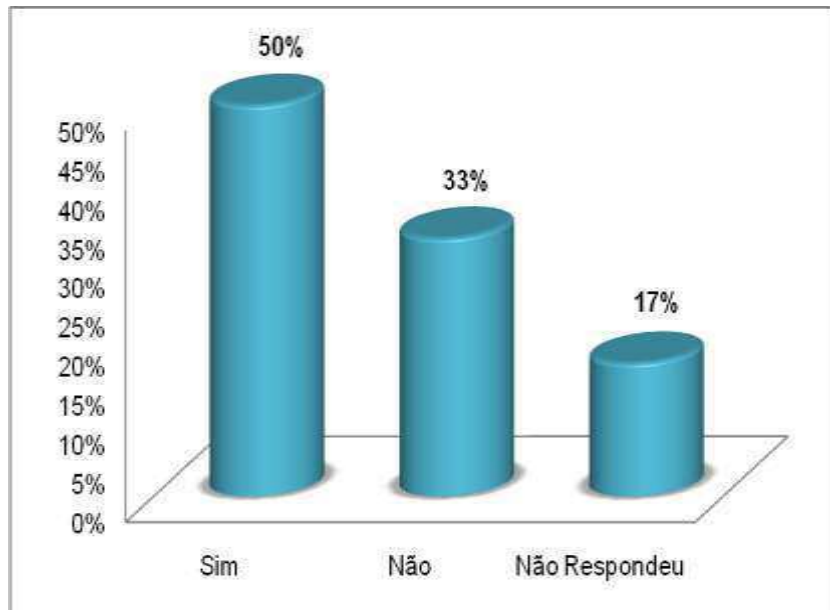


Gráfico 7 – Calcula o preço de venda pela margem

Os que afirmam analisar o preço de mercado para a obtenção do seu preço de venda, seguem os resultados do gráfico 8.

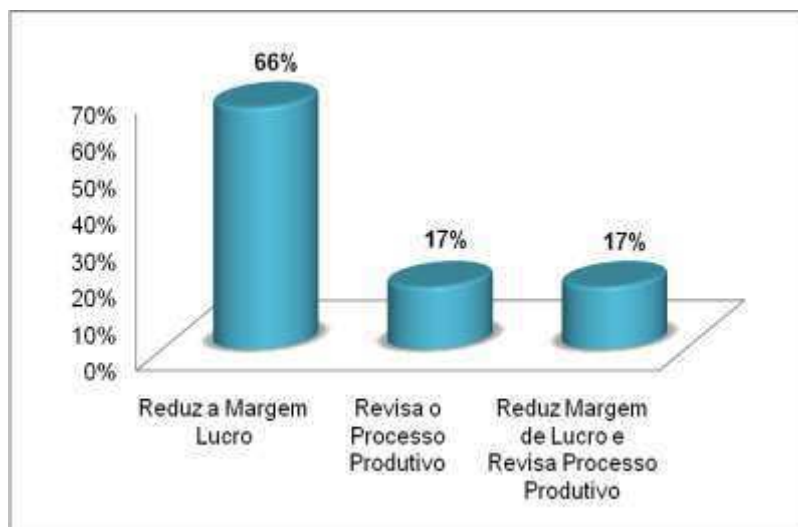


Gráfico 8 – Equiparação do preço venda com Mercado

Se o preço de venda da empresa for superior ao preço de mercado, o procedimento adotado em curto prazo no intuito de equiparar esse valor é reduzir a margem de lucro (66%). 17% buscam revisar o seu processo produtivo e, outros 17% praticam os dois procedimentos ao mesmo tempo, como pode ser observado no Gráfico 8.

Segundo Miqueletto (2008), os preços dos produtos orientados pelos custos são formados através do cálculo de seus custos e adição de uma margem de lucro determinada, na hipótese de que o mercado absorva a quantidade ofertada ao preço obtido nesta equação. Já o preço de venda determinado pelo preço do mercado, segundo Padoveze (2008), é um critério que deve ser mais utilizado pelas empresas, por ser objetivo e incorporar a competitividade, pois o preço é definido pelo mercado.

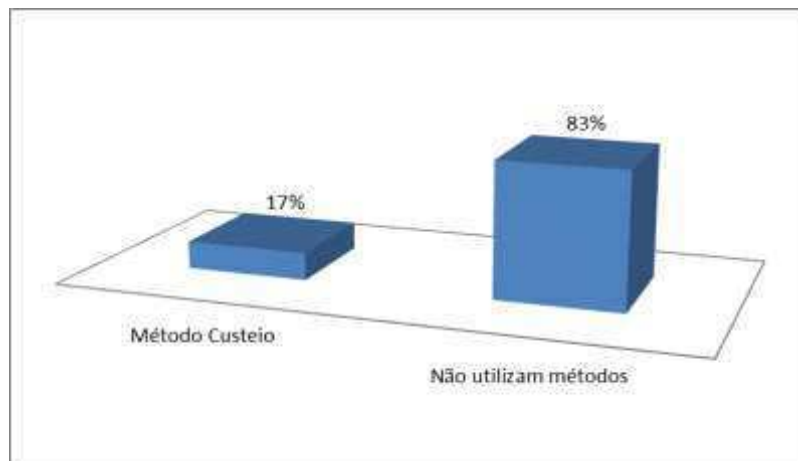


Gráfico 9 – Métodos de custeio

Foi identificado que apenas 17% das empresas, ou seja, um dos entrevistados utiliza método de custeio (Gráfico 9). As demais empresas (83%) não utilizam o método, mas mencionaram que para calcular seu preço de venda, somam-se todos os custos fixos e variáveis, tanto operacionais como os financeiros, com a margem de lucro (média de 45% em cima dos custos totais) e, o resultado obtido é o valor final do produto.

Observa-se que tal empresa só não utiliza o custeio ABC, no entanto, ela utiliza para fins gerenciais três tipos de custeio, entre eles: o variável ou direto e o custeio por absorção. Já na formação do seu preço de venda, a mesma busca auxílio no custeio pleno, direto e por absorção.

Compreende-se, com isso, que a utilização do custeio por absorção se dá por ser o mais simples de se usar, já que são apropriados aos produtos todos os custos, diretos e indiretos de fabricação. Já o custeio pleno, percebe-se que o mesmo objetiva fornecer o montante total gasto da empresa no intuito de obter o valor das receitas, assim, atribui aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também as despesas operacionais.

O custeio direto, na percepção de Sperling (2008), é considerado o mais adequado para tomadas de decisões, já que o mesmo atribui à produção do produto apenas os custos diretos, e os custos indiretos são considerados como despesas do período.

3.5 Contabilidade de Custos e sua relação com o controle gerencial (acompanhamento e orçamento dos custos do período)

Os gestores foram questionados sobre a utilização de orçamentos para a realização de despesas e custos, obtendo como resposta de 66% que utilizam, 17% não utilizam e outros 17% não souberam responder, conforme Gráfico 8.

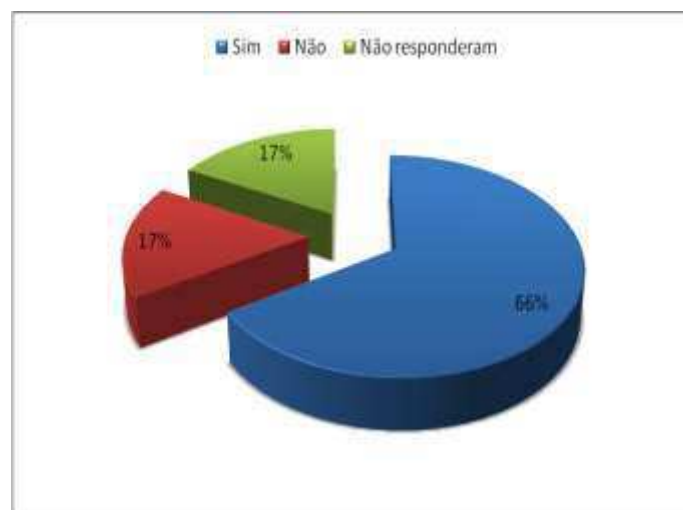


Gráfico 10 – Utilização Orçamento

Ainda com relação a esta análise, o gráfico 11 complementa a utilização de orçamentos, no que concerne ao custo orçado e ao custo realizado.

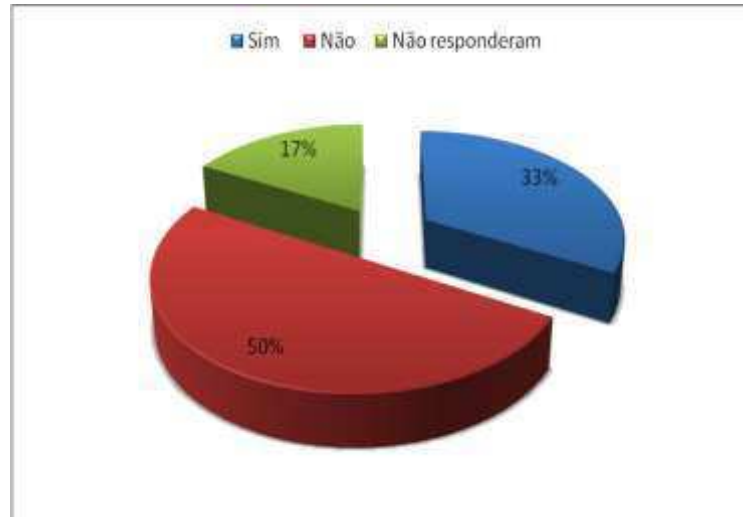


Gráfico 11 – Análise custo orçado e realizado

No entanto, 33% afirmam que a gestão realiza uma análise periódica entre custo orçado e custo realizado, 50% não fazem a análise desses custos e, 17% não souberam responder. Deste modo, implica-se a dizer que 66% que realizam orçamentos, não fazem ou pouco deles fazem a relação dos custos realizados com os orçados, sendo de fundamental importância para o acompanhamento de seus orçamentos de gastos.

3.6 Verificação do uso do custo-meta para fins gerenciais

Entende-se por custo-meta, a utilização do preço de venda fixado pelo mercado menos o lucro desejado. Quando questionado sobre isso aos entrevistados, os mesmos (100%) informaram que não usam esse método no seu planejamento e controle dos custos.

Com isso, percebe-se que o custo-meta está relacionado ao planejamento dos lucros, tendo como base o preço de venda para alcançar o custo (SAKURAI, 1997, *apud* MACHADO; SOUZA, 2006). O autor ainda explica que o custo-meta é uma prática direcionada para o mercado e, também no argumento do desenvolvimento do produto.

Verifica-se que a não utilização do custo-meta na formação do preço de venda, pode ser como afirma Pavlack *et al* (2010) , que em muitos casos ocorre da empresa não conseguir estimar com precisão qual foi o capital investido para a fabricação de um determinado produto. Com isso, compreende-se que se tal empresa utiliza esse método, a mesma não poderá obter de forma fidedigna um valor correto para o seu preço de venda.

3.7 Função das informações fornecidas pela contabilidade para a gestão das empresas

Os entrevistados (100%) consideram que as informações e atividades realizadas pelos contadores influenciam a empresa no processo decisório. No entanto, pelo fato da contabilidade ser realizada externamente, observa-se que alguns gestores não obtêm o conhecimento necessário das informações contábeis que o auxiliem no processo de fabricação.

Crepaldi (2007) afirma que a contabilidade tem o objetivo de fornecer informações aos gestores auxiliando-os na administração da empresa, possibilitando utilizar os recursos disponíveis da melhor forma possível, além de controlar o processo da fabricação, aumentando a produtividade e lucratividade.

Diante desse contexto, entende-se que o conhecimento dos dados contábeis é importante para a tomada de decisão e controle nas empresas, já que a mesma fornece informações úteis para o processo decisório, como também para a eficácia dos negócios e sua continuidade.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mudanças nos diversos setores da sociedade moderna, aliada às tecnologias e ao crescimento do mercado, fizeram com que as organizações modificassem seus conceitos, estruturas e estratégias para enfrentar novos concorrentes. Nesse sentido, elas vêm buscando conhecer seus custos e aumentar sua produtividade de diversas formas, como o de obter informações contábeis que auxiliem no desenvolvimento e na implantação de novas metas.

Observa-se na literatura que a gestão de custos torna-se uma alternativa eficiente dentro da empresa, possibilitando informações úteis que ajudam nas atividades de planejamento, execução e controle operacional, permitindo-as a tomarem decisões principalmente relacionadas à formação dos preços de vendas, já que este por sua vez envolve fatores importantes sobre o retorno do investimento.

Diante do exposto, o objetivo geral dessa pesquisa identificou a relação dos custos com a formação do preço de venda das indústrias alimentícias na geração do preço de venda dos produtos e sua relação com os custos demandados pelas suas atividades. Investigou-se o reconhecimento dos custos relacionados à fabricação dos produtos, observando como é realizada a contabilidade e quais os documentos feitos pela mesma, além de investigar como é determinado o preço de venda do produto.

Conforme análise, a contabilidade das empresas é realizada externamente por um profissional liberal, externamente. Verificando a existência do registro dos fatos contábeis por meio das demonstrações contábeis realizadas pelo Contador, destacam-se: o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, como também a de Fluxo de Caixa.

Verificou-se que a maioria dos gestores obtém conhecimentos sobre o custo dos seus produtos e sua margem de lucro sobre os mesmos, sabendo informar como é feito o cálculo desse custo.

Com relação à utilização das informações contábeis para a gestão das empresas, os entrevistados classificam como importantes para que a empresa obtenha conhecimentos dos fatos contábeis que os auxiliem no processo decisório. No entanto, observou-se que

nem todos os contadores têm acesso a todas as informações sobre os custos dos produtos, deixando a informação contábil incompleta.

Os entrevistados (83%) consideram que os custos dos produtos influenciam na formação do preço de vendas. Uma minoria explicou que, para a formação de preço é necessário ainda o cálculo das despesas fixas e da taxa de lucro desejada. Assim, entende-se que o critério utilizado pelas empresas para a formação do preço de venda está relacionada com as informações obtidas pelo custo do produtos e do seu lucro desejado com uma margem média de 45%. Porém, se o preço de venda da empresa estiver superior ao preço de mercado, o procedimento adotado em curto prazo, no intuito de equiparar esse valor, é de reduzir essa margem de lucro.

Com relação ao acompanhamento e a realização de orçamento dos custos do período, verifica-se que mais da metade das empresas realizam orçamentos e controlam seus custos. Porém não fazem análise entre o custo orçado e o realizado.

Apesar de todas as empresas informarem que não utilizam o custo-meta para estabelecer seus preços de venda, pelos resultados obtidos, entende-se que as mesmas usam sim o método do custo-meta para a formação de preço, pois afirmam em outros questionamentos, que quando o preço de venda de mercado é menor que o custo calculado, diminui-se a margem de lucro para ajustar-se ao mercado. Nesse sentido, isso é uma forma de se calcular o preço meta (custo meta =PV estipulado pelo mercado (-) o lucro desejado), já que existe uma comparação entre o preço de venda calculado com base nos custos e o preço de mercado.

Destarte, esta pesquisa respondeu a problemática da pesquisa: “Qual a metodologia adotada pelas indústrias alimentícias no município de Sousa-PB na geração do seu preço de venda e a relação dos custos para essa finalidade?” Conforme análise, a maioria das empresas respondeu que formam seus preços de vendas baseados nos seus custos (fixos e variáveis), considerando ainda a criação desse valor em cima do seu lucro desejado (margem de 45%). Com isso, lançam seus produtos no mercado com seu preço original, ou seja, calculado com base nos custos e lucros.

Identificou-se também que os contadores das empresas não calculam os custos do produto, nem são fornecidas informações para este fim. Os gestores não estão buscando profissionalização para obter um maior conhecimento das práticas gerenciais recomendadas

pela literatura, podendo com isso, contribuir no alcance da eficiência na gestão de custos e formação de preços de venda.

Diante do exposto, compreende-se que na formação do preço de venda, é necessário o reconhecimento dos custos operacionais, bem como a utilização dos métodos de custeio, além de considerar o mercado em que a empresa está inserida. Pois, só assim, será possível formar um preço justo e adequado ao produto, como conseqüência, acredita-se que a organização possa alcançar um mercado competitivo e o lucro determinado.

Sugere-se para as empresas, que consultem seus contadores para realização de relatórios gerenciais mensais sobre o desempenho financeiro, pois só assim poderão gerar informações úteis para a formação de preço de venda, além de outros dados para a tomada de decisão.

Sugere-se ainda para trabalhos futuros, pesquisas realizadas em outros setores indústrias da cidade de Sousa-PB, buscando fazer um comparativo de como está o conhecimento desses gestores sob sua área produtiva e a formação do preço de venda. Podendo ainda realizar pesquisas sob a percepção dos contadores sousenses relacionado ao tema aqui proposto.

REFERENCIAS:

ALMEIDA, Lauro Brito de; SANTOS. Ademilson Rodrigues dos. **Práticas de Contabilidade de Custos: Uma Investigação nas Indústrias Paranaenses**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, primeiro semestre de 2007. Data de recebimento: 15 de Maio de 2007.

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços**: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BERNARD, Ricardo R. S. *et al.* **A relevância dos custos na formação do preço de venda: a percepção dos graduandos de ciências Contábeis em um exercício de simulação gerencial**. I Congresso UFSC de Controladoria e Finanças – Florianópolis - SC, Brasil, 25 a 27 de setembro de 2007. Disponível em: Acesso em: 07-11-2012.

BITENCOURT, Tiago Ferreira de. **A Contabilidade como Sistema de Informação**. 2007. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/1377>. Acesso em: 30/03/2013.

BRASIL. **LEI Nº 6.404/76 - Das Sociedades por Ações**. Redação a Vigorar Lei nº 11.638 de 28.12.2007 Medida Provisória 449 de 03.12.2008. Disponível em: http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/dest/eventos/sociedade_por_acoes.pdf. Acesso em: 19/03/2013.

BORNIA, A.C. **Análise Gerencial de Custos**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CÂNDIDO, Gesinaldo Ataíde; VIEIRA, Leandro Maurício Medeiros. **Aplicação dos Conceitos de Redes Interorganizacionais no Setor Varejista**: uma proposta de aplicação dos conceitos de *brokers* e operadores logísticos em empresas distribuidoras de alimentos. Revista de Produção On Line. ISSN 1676 - 1901 / Vol. 6/ Num. 2/ Agosto de 2006. Florianópolis – SC – Brasil. Disponível em: www.producaoonline.ufsc.br. Acesso em: 15/04/2013.

CARVALHO, Dailton Rodrigues de. **Importância dos custos na fixação do Preço de venda**. Blog para estudo da Contabilidade, dispendo aos estudantes e profissionais: informações, notícias, teorias, softwares, utilidades, atualidades e tudo relacionado ao estudo da Ciência Contábil. 2010. Disponível em: <http://conthabeis.blogspot.com.br/2010/12/importancia-dos-custos-na-fixacao-do.html>. Acesso em: 30/09/2012.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas. 2007.

FAGUNDES, Jair Antonio. **Apostila de Contabilidade de Custos**. Rio Grande do Sul, fev

2004. Disponível em:<<http://labinfo.cefetrs.edu.br/professores/durval>. Acesso em: 30/01/2013.

FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custos: Teoria e Questões Comentadas**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa**. 5.Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. Teoria da Contabilidade. Tradução: Antônio Zoratto Sanvicente. 1 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 9 Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3ª edição. Rio de Janeiro: LTC. 2009.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. **Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda**: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. Revista Universo Contábil, ISSN 1809-3337, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, jan./abr. 2006. Disponível em: <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=117016274004>. Acesso em: 30/01/2013.

MACHADO, Paula Vilain. **Controle Interno de Custos como uma Ferramenta para Formação de Preço**. Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis. Florianópolis, 2008.

MAGALHAES, Marco Antonio; MACIEL, Luiz Emilio Santos. **A importância da contabilidade de custos na formação do preço de venda para sobrevivência das empresas no mundo globalizado**. XI Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e VII Encontro Latino Americano de Pós Graduação – Universidade do Vale do Paraíba – UNIVAP 2007.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª Ed. São Paulo: Editora Ferreira, 2006.

MIQUELETTTO, 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.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Paraná, UFPR. Curitiba: 2008. 114f.

MOURA, Herval da Silva. **O Custeio por Absorção e o Custeio Variável: Qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Feira de Santana, jan./jun. (2005). Disponível em: <<http://www.uefs.br/sitientibus/pdf/32/>> Acesso em : 30/01/2013.

MOURA, Gildélio. **Demonstrações Financeiras e Fluxo de Caixa.** 2007. Disponível em: http://www.rfconsultores.com.br/artigos/Demonstracoes_Financeiras_e_Fluxo_de_Caixa.pdf. Acesso em: 19/03/2013.

OLIVEIRA, Antonio Gonçalves de; MÜLLER, Aderbal Nicolas; NAKAMURA, Wilson Toshiro. **A Utilização das Informações Geradas pelo Sistema de Informação Contábil como Subsídio aos Processos Administrativos nas Pequenas Empresas.** Rev. FAE, Curitiba, v.3, n.3, p.1-12, set./dez. 2000. Disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v3_n3/a_utilizacao_das_informacoes.pdf. Acesso em: 03/04/2013.

OLIVEIRA, Luiz Martins; PEREZ JR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não Contadores.** 4 Edição. Ed. Atlas, São Paulo, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial.** Um enfoque em sistema de informação contábil. 5 edição. Ed. Atlas, São Paulo, 2008.

PARENTE, Juracy. **Varejo no Brasil: Gestão e Estratégia.** São Paulo: Atlas, 2000.

PAVLACK, Nicecléia Bento Pereira. **A importância da formação correta do preço de venda e como este processo influencia na lucratividade da microempresa varejista.** 2010. Disponível em: www.uninova.edu.br/Uni/Revista/artigos/artigo05.pdf. Acesso em: 30/03/2013.

PINTO, Leonardo José Seixas. **Formação do Preço de Venda com Base no Lucro Desejado: um Estudo de Caso através do Mapeamento dos Custos e Despesas. VIII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia – 2011**

SÁ, Antonio Lopes de. **Conceito de informação contábil.** Portal da Classe Contábil. Boletim eletrônico semanal. 11 Dez. 2006. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/v3/artigos/ver/995>>. Acesso em: 30/03/2013.

SPERLING, Eliane. **A influência da formação do preço de venda na micro e pequena empresa do comércio varejista nos relatórios gerenciais**. Sem I. 2008 ISSN 1980-7031. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.2, n.1, p.01-18.

SEBRAE. **Gestão Financeira**. Guia do Empreendedor. 2010. Disponível em: www.sebrae.com.br. Acesso em: 19/03/2013.

SLOMSKI, Vilma Geni. **Saberes e competências do professor Universitário: contribuições para o estudo da Prática Pedagógica do Professor de Ciências Contábeis do Brasil**. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações, v.1 p. 1-17. 2007. Disponível em: < <http://www.usp.br/rcfearp/index.phd/rco/>>. Acesso em: 30/03/2013.

SOUZA, Antonio Carlos de. **TCC: métodos e técnicas**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

STRASSBURG, Udo; *et al.* **A Importância do Sistema de Informação Contábil como Fonte de Informações para Tomada de Decisões**. 2007. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/Artigos%20apresentados%20em%20Comunica%E7%F5es/ART%205%20-.pdf>. Acesso em: 30/03/2013.

VICECONTE, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. 7ª ed. São Paulo: Frase, 2003.

APÊNDICE – Roteiro de Entrevista



Universidade Federal de Campina Grande – UFCG
 Centro de Ciências Jurídicas e Sociais - CCJS
 Unidade Acadêmica de Ciências Contábeis - UACC



Roteiro de entrevista direcionado aos gestores das indústrias alimentícias do município de Sousa-PB

I – CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS DOS ENTREVISTADOS

1 Qual o seu cargo ocupacional do entrevistado?

- () Proprietário
- () Gerente Administrativo
- () Supervisor
- () Contador/Administrador
- () Controller/Financeiro
- () Outros: _____

2 Qual o seu tempo de experiência de como gestor nesse setor?

- () 1 à 5 anos
- () 6 à 10 anos
- () 11 à 15 anos
- () Acima de 15 anos

3 Qual o seu Grau de Instrução Educacional?

- () Ensino Fundamental Incompleto
- () Ensino Fundamental Completo
- () Ensino Médio Incompleto
- () Ensino Médio Completo
- () Ensino Superior Incompleto
- () Ensino Superior Completo
- () Pós-Graduado

4 Caso tenha feito Ensino Superior, informe qual foi a área:

- () Administração
- () Economia
- () Direito
- () Ciência Contábeis
- () Outras. Especificar _____

II – CONHECIMENTO SOBRE A CONTABILIDADE E SUA INFLUÊNCIA PARA OS CUSTOS DOS PRODUTOS

5 Em sua opinião, na função de gestor é preciso possuir conhecimento em no custo dos produtos?

- () Sim
() Não

6 Se hoje fosse perguntado qual o valor (em R\$) do custo do(s) produto(s) da sua empresa, você saberia responder?

- () Sim.
() Não. Por quê? _____

7 Onde é realizada a contabilidade da empresa?

- () Dentro da empresa. Temos um setor responsável
() É feita por um contador – profissional liberal (externamente)

8 Marque com um X para os documentos realizado pela contabilidade:

- () Livro caixa
() Balanço Patrimonial
() Demonstração do Resultado do Exercício
() Demonstração do Fluxo de Caixa
() Folha de pagamento
() Cálculo dos Impostos municipais, estaduais e federais

9 O contador conhece os custos do(s) da empresa?

- () Sim.
() Não. Por quê? _____

10 Considera que as informações/atividades do contador influenciam na sua tomada de decisão?

- () Sim. Por quê? _____

- () Não. Por quê? _____

11 Caso conheça o custo do(s) produtos da empresa, sabe informar como é calculado?

- () Sim

() Não. Por quê? _____

12 Sabe a diferença entre custos fixos e variáveis?

() Sim. Qual? _____

() Não

III FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

13 Caso conheça o custo dos seus produtos, estes influenciam na formação do preço de venda?

() Sim. Como? _____

() Não. Por quê? _____

14 Qual das alternativas abaixo, a empresa utiliza como critério utilizado na formação do preço de venda:

- () Sem critério definido
 () Lucro desejado
 () Média do mercado
 () O retorno do investimento
 () Preços baseados nos Custos
 () Outros. Qual? _____

IV CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO NO PREÇO DE VENDA

15 Sabe informar se a empresa adota algum método de custeio?

() Sim. Qual? (assinale no quadro abaixo)

Tipo de Custeio	Para fins Fiscais	Para fins Gerenciais	Para apuração de custos à formação de preço de venda
Custeio Pleno			
Custeio Variável			
Custeio Direto			
Custeio ABC			
Custeio por			

Absorção			
-----------------	--	--	--

() Não sei informar.

16 Para planejamento e controle de custos, é utilizado o Custo Meta (preço de venda fixado pelo mercado (-) lucro desejado)?

- () Sim
 () Não
 ()

17 Na empresa utiliza orçamento para a realização de despesas e custos?

- () Sim
 () Não

18 Na empresa é realizada a análise periódica entre custo orçado e custo realizado?

- () Sim
 () Não

19 O preço de venda praticado é o mesmo calculado originalmente?

- () Sim
 () Não

20 Caso o preço de venda em sua empresa esteja superior ao preço de mercado, qual o procedimento adotado, em curto prazo, para equiparar esse preço?

- () Reduz a margem de lucro
 () Revisa os custos
 () Revisa o processo produtivo
 () Outros, cite: _____