

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
CENTRO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E COMÉRCIO
INTERNACIONAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JANAINA PISTORI

OS SISTEMAS DE CUSTEIO E SEU IMPACTO SOBRE A
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO
VOLTADO AS EMPRESAS METALÚRGICAS DA REGIÃO
NORDESTE DO RIO GRANDE DO SUL

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul
Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

CAXIAS DO SUL

2012

JANAINA PISTORI

**OS SISTEMAS DE CUSTEIO E SEU IMPACTO SOBRE A
FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO
VOLTADO AS EMPRESAS METALÚRGICAS DA REGIÃO
NORDESTE DO RIO GRANDE DO SUL**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel
em Ciências Contábeis da
Universidade de Caxias do Sul
Orientador: Prof. Esp. Nilton De Marchi

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Esp. Nilton De Marchi
Universidade de Caxias do Sul – UCS

Examinadores:

Prof. Dr. Roberto Biasio
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Esp. Jorge Dal Bo
Universidade de Caxias do Sul - UCS

DEDICATÓRIA

A todos vocês, que sempre estiveram ao meu lado, me incentivando, em especial aos meus pais, Ari e Loreni e ao meu namorado Evandro, que muito contribuíram para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Esp. Nilton de Marchi, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial aos meus pais, Ari e Loreni, ao meu namorado, Evandro, e aos meus amigos pelo carinho, compreensão e apoio dedicados, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

PENSAMENTO

Façamos da interrupção um caminho
novo.

Da queda um paço de dança,

Do medo uma escada,

Do sonho uma ponte,

Da procura em encontro.

Fernando Sabino.

RESUMO

O cenário econômico atual é de constante concorrência, o que tem levado as empresas a buscar estratégias que as tornem mais competitivas. Cada vez mais, aumenta a importância do gerenciamento de custos para formação de preços competitivos e desenvolvimento de novas estratégias de negócio, como abertura de novos mercados ou desenvolvimento de novos produtos. A formação de preços de venda obedece a várias técnicas e é influenciada por fatores internos e externos à organização, contudo, uma técnica de grande importância é a formação de preços a partir das informações geradas pelo sistema de custos. Tendo em vista a importância dos métodos de custeio para fins gerenciais e para a tomada de decisões estratégicas, o objetivo geral deste trabalho é identificar o método de apuração de custos adotado pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul e verificar se as informações obtidas pelo sistema de custos estão sendo utilizadas na formação dos preços de venda. No intuito de atender o objetivo geral do trabalho, inicialmente foi realizada pesquisa bibliográfica em livros, artigos e dissertações que tratam do tema métodos de custeio e formação de preços. Posteriormente aplicou-se pesquisa descritiva, do tipo levantamento de dados e com abordagem quantitativa a uma amostra de indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul. Tendo em vista que neste segmento de atuação encontram-se empresas de diferentes portes, foi possível identificar o método de custeio mais utilizado pelas micro, pequenas, médias e grandes indústrias da região. Os resultados da pesquisa mostram que a maioria das micro e pequenas indústrias não adotam um sistema de custeio e geralmente as médias e grandes indústrias adotam o método de custeio por absorção. Em geral, maior parte das empresas pesquisadas avaliam custos e outros fatores externos a organização para determinar seus preços de venda. O trabalho permitiu a identificação do perfil destas empresas em termos de estrutura de custos e formação de preço de venda e evidenciou a existência de interesse por parte das empresas que não adotam um método de custeio na implantação de um sistema de controle de custos.

Palavras-chave: Custos. Métodos de custeio. Formação do preço de venda. Indústrias Metalúrgicas.

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

FIGURAS

Figura 1 – Comportamento dos custos quanto à apuração	Erro! Indicador não definido.
Figura 2 – Fluxo global de custos e despesas para apuração do resultado no custeio por absorção	31
Figura 3: Quadro esquemático de departamentalização	Erro! Indicador não definido.
Figura 4 – Quadro esquemático do custeio direto.....	Erro! Indicador não definido.
Figura 5: Quadro esquemático do custeio ABC	45

GRÁFICOS

Gráfico 1: Localização	65
Gráfico 2: Área de atuação do respondente.....	66
Gráfico 3: Número de funcionários.....	67
Gráfico 4: Regime de tributação.....	68
Gráfico 5: Adoção de um método de custeio.....	69
Gráfico 6: Método de custeio adotado.....	70
Gráfico 7: Fatores que influenciaram a escolha do método de custeio	71
Gráfico 8: Utilização das Informações do Sistema de Custeio para determinação de preço de venda.....	72
Gráfico 9: Avaliação de outros aspectos para formação de preços de venda.....	73
Gráfico 10: Identificação dos aspectos avaliados para formação de preços de venda	74
Gráfico 11: Os aspectos avaliados são suficientes para adequada formação de preços de venda.....	75
Gráfico 12: Interesse na Implantação de um sistema de custos	76
Gráfico 13: Motivação para implantação de um sistema de custeio.....	77

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1: Conceito de Custos	20
Quadro 2: Cálculo do preço de venda com base no custo por absorção	56
Quadro 3: Cálculo do preço de venda com base no custo marginal	57
Quadro 4: Fórmula de cálculo do preço com base no retorno do capital investido ...	57
Quadro 5: Fórmula de cálculo do preço de venda com base no custo de transformação	58
Quadro 6: Classificação do porte da empresa em função do numero de empregados	67

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Localização da empresa.....	65
Tabela 2 – Área de atuação do respondente	66
Tabela 3 – Número de funcionários	67
Tabela 4 – Regime de tributação	68
Tabela 5 – Adoção de método de custeio	69
Tabela 6 – Identificação do método adotado.....	70
Tabela 7 – Fatores que influenciam a escolha.....	71
Tabela 8 – Utilização das informações obtidas pelo sistema de custeio para determinação de preços.....	72
Tabela 9 – Avaliação de outros aspectos para formação de preços.....	73
Tabela 10 – Aspectos avaliados para formação do preço de venda.....	73
Tabela 11 – Os aspectos avaliados são suficientes para adequada formação de preços	74
Tabela 12 – Interesse na implantação de um sistema de custeio	75
Tabela 13 – Motivação para implantação de um sistema de custeio	76

LISTA DE SIGLAS

- CPV – Custo dos Produtos Vendidos
- DRE– Demonstração do Resultado do Exercício
- ABC – Custeio Baseado em Atividades
- MGU – Margem de Contribuição Unitária
- ROI – Taxa de Retorno do Investimento
- SIMECS– Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul
- SEBRAE– Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO.....	14
1.2	TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA	15
1.3	OBJETIVOS	15
1.3.1	Objetivo geral	15
1.3.2	Objetivos específicos	15
1.4	METODOLOGIA.....	16
1.5	ESTRUTURA DO ESTUDO	17
2	CUSTOS DE PRODUÇÃO	19
2.1	ORIGEM.....	19
2.2	CONCEITO.....	20
2.3	CONTROLE.....	21
2.4	CUSTO FIXO E VARIÁVEL.....	22
2.4.1	Conceito	22
2.4.2	Características específicas	23
2.4.3	Custos semifixos ou semivariáveis	24
2.5	CUSTO DIRETO OU INDIRETO	24
2.5.1	Conceito	24
2.5.2	Características específicas	26
2.5.3	Custos primários e custos de transformação	27
3	SISTEMA DE CUSTEAMENTO E MÉTODOS DE CUSTEIO	28
3.1	SISTEMA DE CUSTEAMENTO	28
3.2	MÉTODO DE CUSTEIO	29
3.3	CUSTEIO POR ABSORÇÃO, PLENO OU GLOBAL.....	30
3.3.1	Conceito	30
3.3.2	Vantagens e desvantagens	33
3.3.3	Aplicação prática	33
3.3.4	Custo padrão	34
3.3.5	Custo por departamentos	36
3.3.6	Custo meta ou custo-alvo	38
3.4	CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO	40
3.4.1	Conceito	40
3.4.2	Vantagens e desvantagens	42
3.4.3	Aplicação prática	43
3.5	CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)	43
3.5.1	Conceito	43
3.5.2	Vantagens e desvantagens	46

3.5.3	Aplicação prática	47
4	PREÇO DE VENDA E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	48
4.1	PREÇO DE VENDA	48
4.1.1	Conceito.....	48
4.2	FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	49
4.2.1	Conceito.....	49
4.2.2	Influência de fatores internos e externos	50
4.2.3	Objetivos.....	51
4.3	MÉTODOS DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA	52
4.3.1	Método de formação do preço com base nos custos.....	53
4.3.1.1	Conceito	53
4.3.1.2	Cálculo do preço de venda baseado em custos	56
4.3.1.3	Aplicação prática	58
4.3.2	Método de formação do preço com base em decisões da concorrência	59
4.3.2.1	Conceito	59
4.3.3	Método de formação de preço com base em aspectos mercadológicos'.....	60
4.3.3.1	Conceito	60
4.3.4	Método misto.....	61
4.3.4.1	Conceito	61
5	LEVANTAMENTO DE DADOS EM EMPRESAS DO RAMO METAL MECÂNICO DA REGIÃO NORDESTE DO RIO GRANDE DO SUL	63
5.1	PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS	63
5.2	PESQUISA	65
5.2.1	Caracterização da amostra.....	65
5.2.2	Identificação do método de custeio adotado e dos fatores que influenciam a formação de preços	68
5.3	APRESENTAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA PESQUISA.....	77
6	CONCLUSÃO	82
	REFERÊNCIAS.....	84
	APÊNDICE A: INSTRUMENTO DE PESQUISA	88

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

O cenário econômico atual é de elevada concorrência e de constantes mudanças nos produtos e métodos produtivos. Diante disso, cada vez mais aumenta a importância do gerenciamento de custos para formação de preços competitivos e desenvolvimento de novas estratégias de negócio, como abertura de novos mercados ou desenvolvimento de novos produtos.

As empresas que antes se preocupavam apenas em aumentar vendas e lucros perceberam que o cenário mudou, que a disputa por clientes é acirrada e que além de qualidade é preciso chegar a um custo que permita manter a competitividade da empresa no mercado.

A escolha do método de controle e gerenciamento de custos ganha maior atenção dos gestores, na medida em que propicia tomada de decisões estratégicas e auxilia a formação do preço a partir de informações confiáveis, proporcionando maior controle e conhecimento das atividades operacionais.

Para Oliveira (2004), o sistema de custos é produto da contabilidade gerencial, consistindo numa importante ferramenta para auxiliar os gestores a identificar os gastos incorridos nos processos produtivos, bem como melhor desempenhar o seu papel no processo produtivo.

Nas empresas de grande porte nota-se que há grande preocupação com os custos de produção e existem esforços para reduzi-los, contudo, nas empresas de pequeno e até nas de médio porte percebe-se deficiências na estrutura de custos e, conseqüentemente, na formação de seus preços de venda. Os custos de produção e o preço normalmente são obtidos de forma empírica, o que pode ameaçar o seu crescimento e desenvolvimento.

Neste sentido, este estudo será voltado à identificação do método de apuração de custos adotado pelas indústrias metalúrgicas do nordeste do Rio Grande do Sul e a sua utilização na formação dos preços de venda. Neste segmento de atuação encontram-se empresas de diferentes portes, permitindo a identificação do método de custeio mais utilizado pelas pequenas, médias e grandes indústrias da região.

1.2 TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

A contabilidade tem como finalidade produzir informações que auxiliem os usuários na tomada de decisões. No cenário atual, o mercado é competitivo e globalizado, por isso, torna-se evidente a necessidade de controlar e gerenciar os custos das empresas para determinação de um preço competitivo.

As empresas, além de se preocupar com o controle de seus custos de produção, precisam atender as exigências do fisco, que também vem aumentando as ferramentas para controle de sonegação.

Diante do tema exposto, pretende-se responder o seguinte: “Qual o principal sistema de controle de custos adotado pelas indústrias metalúrgicas da região Nordeste do Rio Grande do Sul e se ele está sendo utilizado na formação dos preços de venda?”.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Identificar qual o sistema de controle e gerenciamento de custos mais utilizado pelas indústrias metalúrgicas da região Nordeste do Rio Grande do Sul e verificar se ele está sendo utilizado para formação dos preços de venda.

1.3.2 Objetivos específicos

- Levantar referenciais bibliográficos relacionados a custos e sistemas de custeio aplicados as empresas industriais;
- Verificar quais são os principais métodos de controle de custos adotados nas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul;
- Verificar a utilização dos sistemas de custeio para determinação dos preços de venda das empresas deste segmento;
- Evidenciar a importância da escolha de um método de controle de custos adequado ao porte da empresa e a importância de sua utilização na determinação de preços.

1.4 METODOLOGIA

O método de pesquisa orienta os procedimentos de estudo.

De acordo com Fachin (2003), o método de pesquisa é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores, em qualquer área de sua formação, orientação geral que facilita planejar uma pesquisa, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e investigar resultados.

Já Gil (2007), conceitua método de pesquisa como procedimento racional e sistemático cuja meta é proporcionar respostas aos problemas propostos.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa será quantitativa, ou seja, através de pesquisa a ser aplicada, as informações serão tratadas e quantificadas, permitindo assim uma análise acerca do problema.

Quanto aos procedimentos técnicos, será realizada pesquisa bibliográfica, através do levantamento de informações sobre os temas métodos de custeio e formação de preço de venda. Essas informações serão obtidas através de livros, artigos, legislação, trabalhos de conclusão, com o objetivo de apontar as origens e características dos métodos de custeio e apontar os possíveis métodos de formação de preços de venda.

Gil (2007) afirma que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de materiais elaborados, principalmente livros e artigos científicos.

Mattar (1997) acredita que as pesquisas bibliográficas são mais rápidas e econômicas e também mais fáceis de amadurecer, e que aprofundar um problema de pesquisa é mais fácil através de trabalhos efetuados por outros, ou seja, via levantamento bibliográfico.

Num segundo momento, será utilizada a pesquisa survey, através da aplicação de um questionário às indústrias metalúrgicas da região. O objetivo é identificar o método de custeio mais utilizado pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul e verificar se elas utilizam este método como subsídio para formação dos preços de venda.

Sendo assim, do ponto de vista dos objetivos a pesquisa será descritiva, com o intuito de verificar a aplicação prática dos conceitos teóricos levantados na pesquisa bibliográfica.

Gil (2007) conceitua levantamento como pesquisa que envolve a interrogação direta das pessoas (físicas, ou jurídicas) cujo comportamento se deseja conhecer e analisar.

Diante das colocações dos autores, entende-se que as metodologias escolhidas são as mais adequadas para o tipo de estudo proposto.

1.5 ESTRUTURA DO ESTUDO

O presente trabalho divide-se em seis capítulos. No primeiro capítulo é apresentada uma breve introdução do tema a ser abordado e a importância do tema escolhido, através da apresentação de aspectos teóricos e mercadológicos que envolvem os métodos de apuração de custos. Este capítulo também demonstra a importância da escolha do método de custeio e sua influência sobre a determinação dos preços, além de delimitar os objetivos a serem alcançados com o estudo e a metodologia utilizada para o desenvolvimento da pesquisa.

No segundo capítulo será apresentado o referencial teórico de custos de produção, a origem, os conceitos e formas de controle dos custos de produção. De forma introdutória, serão apresentados também conceitos de custos fixos e variáveis, semifixos e semivariáveis, custos diretos e indiretos, custos primários e custos de transformação, com o objetivo de garantir o entendimento de alguns conceitos apresentados no estudo dos métodos de custeio.

No terceiro capítulo serão apresentados os principais métodos de custeio encontrados em bibliografias, seus conceitos, vantagens e desvantagens, além de aplicação prática de cada método.

No quarto capítulo serão apresentados os objetivos e fatores que influenciam a formação de preços além do conceito e características dos principais métodos de formação de preços de venda. O capítulo foi desenvolvido a partir de conceitos de autores renomados no que diz respeito a custos e formação de preço de venda.

No quinto capítulo serão apresentadas as informações obtidas através do levantamento de dados em empresas do ramo metalúrgico da região nordeste do Rio Grande do Sul. Inicialmente apresentar-se-á o perfil das empresas pesquisadas e em seguida será identificado o principal método de custeio utilizado e se elas o utilizam como subsídio para formação do preço de venda. Por último serão

apresentadas as conclusões da pesquisa aplicada, evidenciando principalmente a utilização do método de custeio como subsídio para formação do preço de venda.

Ao final do quinto capítulo pretende-se atingir o objetivo principal da pesquisa, ou seja, identificar quais os métodos de custeio utilizados pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul, para em seguida, no sexto e último capítulo, apresentar as conclusões obtidas com o estudo e evidenciar a importância da escolha adequada de um método de apuração de custos e da sua utilização para determinação de preços de venda.

2 CUSTOS DE PRODUÇÃO

2.1 ORIGEM

Até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. (MARTINS, 2003, p.19).

A partir da Revolução Industrial e com o advento do sistema produtivo, no final do século XVIII, surgiu a necessidade do conhecimento dos custos de produção e da correta avaliação dos estoques, dando origem à contabilidade de custos.

Stark (2007) acredita que em decorrência das enormes modificações no processo produtivo, as empresas passaram a necessitar informações contábeis diferentes daquelas obtidas pelas empresas comerciais da era mercantilista, isso porque, elas passaram a transformar insumos.

Com o surgimento da indústria, tornou-se bastante complexa a tarefa de avaliar os estoques dos produtos existentes na empresa e por ela produzidos, pelo fato de que os produtos incorporam diversos fatores de produção utilizados para sua obtenção. Assim, a preocupação primeira dos contadores foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento gerencial. (CREPALDI, 2010, p.1).

É consensual que a origem de Custos e da Contabilidade de Custos está ligada à Revolução Industrial e a dificuldade de mensuração do valor dos estoques na Era Industrial, isso porque diversos insumos passaram a compor os custos e valor dos estoques, não bastando apenas o valor das compras como na Era Mercantilista.

Enquanto uma companhia mercantil compra mercadorias para revender, uma companhia industrial fabrica produtos. Para a tomada de decisão, não é suficiente que a companhia industrial saiba o quanto pagou para fabricar o produto; ela também precisa saber os diferentes custos associados à fabricação. (MAHER, 2001, p. 67).

Crepaldi (2002) afirma, que com a crescente complexidade do mundo empresarial, a Contabilidade de Custos está ganhando maior importância na área

gerencial das empresas, passando a ser utilizada no planejamento, controle de custos, na tomada de decisões, e atendimento à exigências fiscais e legais.

2.2 CONCEITO

A base para a adequada utilização de um método de custeio é o conhecimento dos custos de produção, das despesas, desembolsos, investimentos e perdas. Diante disso, segue alguns conceitos de custos de produção.

Quadro 1: Conceito de Custos

AUTOR	CONCEITO
MARTINS (2003,p. 25)	<p>“Custo é um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços.”</p> <p>“Custo é gasto relativo a consumo na produção.”</p>
BACKER e JACOBSEN (1984, p. 3)	<p>“O custo de um produto é determinado pela soma dos elementos de custos. Para transformar as matérias-primas em produtos são necessários outros esforços, como o trabalho de operários (mão de obra), a utilização de instalações, as máquinas, a energia elétrica, os materiais auxiliares ou secundários, os lubrificantes, a água, a manutenção e os reparos das máquinas (outros custos de fabricação), etc.”</p>
NASCIMENTO (2001, p. 25-26)	<p>“Custos é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias”</p> <p>“Custo pode ser definido, ainda, como a soma de todos os dispêndios para produção ou obtenção de um bem ou serviço.”</p>
FLORENTINO (1993, p. 2)	<p>“Custo é a soma de valores de bens e serviços consumidos e aplicados na produção para obter um novo bem ou serviço.”</p>
STARK (2007, p.18)	<p>“O custo dos produtos fabricados pode ser considerado uma parcela do gasto que é aplicado na produção ou em qualquer outra função de custo. Em outras palavras, o custo de produção é o gasto incorrido na fabricação de bens e serviços destinados à venda.”</p>
SCHIER (2006, p 16)	<p>“Custo é gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, porém reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou realização de um serviço.”</p>

Fonte: O autor

Com base no quadro comparativo verifica-se a existência de um consenso em relação ao conceito de custo. Diversos autores conceituam custo como gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.

Os custos de produção podem ser classificados em função da forma de associação aos produtos elaborados como diretos ou indiretos, ou seja, se incidem diretamente ou indiretamente sobre a produção. Essa classificação determina se o custo pode ser alocado diretamente ao produto fabricado ou se necessita de algum tipo de rateio para alocação indireta ao produto fabricado.

Podem ser classificados ainda em custos fixos ou variáveis de acordo com a relação que há entre o valor total do custo e o volume de atividade numa unidade de tempo. Quando o custo não é influenciado pelo nível de produção ele é considerado fixo, e quando varia em função do nível de produção ele é considerado variável. Desta forma, essa classificação permite analisar as variações nos custos totais e unitários em relação a diferentes volumes de produção.

2.3 CONTROLE

A função de controle dos custos de produção é exercida através da Contabilidade de Custos.

A Contabilidade de Custos, cuja função inicial era de fornecer elementos para avaliação dos estoques e apuração do resultado, passou, nas últimas décadas, a prestar duas funções muito importantes na Contabilidade Gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para a tomada de decisões. (VICECONTI e NEVES, 2008, p. 13).

Diante da crescente complexidade do mundo empresarial moderno, o controle de custos deixa de servir apenas para mensuração de estoques e se transforma em importante subsídio à área gerencial da empresa, que utiliza as informações da Contabilidade de Custos para tomada de decisões e gerenciamento do desempenho em relação às metas previstas.

Os custos e despesas passaram a ser acumulados por centros de responsabilidade, que são monitorados e controlados por seus gestores.

Atualmente, está em moda uma nova ideia, um novo estilo de administração, chamado de gerência participativa, na qual são vários os responsáveis pelo controle das operações e dos custos e despesas de cada

área. Quando alguém fala em controle, deve estar pensando numa tentativa de alcançar, em princípio, um empate entre os objetivos e metas preestabelecidos e os resultados conseguidos. A igualdade e os desvios entre objetivos e resultados devem ser bem administrados. Planejamento e Controle são duas ações conjugadas. (LEONE, 2010, p.241).

Martins (2003) acredita que uma empresa tem controle de seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios.

O controle utiliza-se de relatórios que permitem a comparação de números do passado, números do presente e números planejados para que desvios sejam identificados e corrigidos, com o intuito de melhorar a eficiência da empresa em termos de custos.

Segundo Maher (2001), se as empresas utilizarem as informações a respeito de custos de atividades, elas podem identificar vantagens estratégicas no mercado em que atuam. Se através do monitoramento dos custos a companhia perceber que pode eliminar atividades que não adicionam valor, ela poderá reduzir custos e conseqüentemente o preço praticado, passando a ter uma vantagem de custos em relação a seus concorrentes.

Através do controle e planejamento de custos a empresa pode controlar suas atividades, verificar se a sua margem está adequada aos custos e ao mercado, decidir sobre a viabilidade de produção de um produto em detrimento de outro, ou ainda analisar o quanto cada produto ajuda a cobrir custos fixos.

Na prática, diversas são as vantagens do controle de custos, pois quando as pessoas tem conhecimento que suas ações estão sendo monitoradas e controladas, trabalham com mais eficiência e comprometimento.

2.4 CUSTO FIXO E VARIÁVEL

2.4.1 Conceito

O comportamento do custo em relação às mudanças que possam ocorrer no volume de produção é o que determina se ele é fixo ou variável.

Custo fixo é o que, no seu total, não se altera em função da quantidade produzida no período, ou seja, são aqueles que não aumentam na proporção das

mudanças do nível de produção. O custo fixo é decorrente da estrutura produtiva instalada.

Custo variável é o que, no se total, a qualquer variação da quantidade produzida ou vendida, acompanha essa variação, ou seja, se a quantidade produzida aumenta, o custo total aumenta em igual proporção.

Backer e Jacobsen (1984, p. 5) conceituam custos fixos e variáveis:

Certos custos tendem a crescer ou diminuir, no total, em proporção às mudanças nos níveis de atividade. Estes são chamados custos variáveis. A mão-de-obra e as matérias primas são exemplos de custos variáveis; Outros custos tendem a variar segundo o tempo e não com os níveis de atividade. Estes são chamados custos fixos.

Custo fixo é o que não varia em função do volume de produção; O custo fixo existe mesmo que não haja produção. [...] Custo variável é aquele que varia em função da quantidade produzida; Se não houver produção o custo variável será zero. (CREPALDI, 2002, p. 217-218)

2.4.2 Características específicas

A classificação dos custos em fixos e variáveis leva em consideração a unidade de tempo. Desta forma, é verificado se o total consumido varia de acordo com a quantidade produzida em determinado mês.

Alguns custos considerados fixos são: aluguel, depreciação linear, honorários da diretoria, e mão de obra indireta (salários da administração, financeiro, contabilidade...), custos de manutenção e seguro da fábrica.

Na prática, o custo fixo é fixo no total, mas variável nas unidades produzidas, pois quanto mais for produzido, menor será o custo por unidade, devido à economia de escala proporcionada.

Alguns custos considerados variáveis são: matéria-prima consumida, mão de obra direta e material de embalagem.

Para classificação dos custos em fixos e variáveis não podemos comparar se o custo variou de um período para outro, pois certo elemento pode ter seu valor alterado, e nem por isso ser variável. Um exemplo é a depreciação em quotas decrescentes, que tem um valor diferente de um ano para o outro, mas não perde sua característica de custo fixo.

2.4.3 Custos semifixos ou semivariáveis

Além da classificação dos custos em fixos e variáveis, há duas outras classificações: em custos semifixos e custos semivariáveis.

Custos semivariáveis ou semifixos são aqueles que possuem uma parte variável e uma parte fixa. Esses custos são muito frequentes e guardam relação especial com o volume de produção.

Martins (2003) afirma que alguns tipos de custos têm componentes das duas naturezas. A energia elétrica é um exemplo, já que possui uma parcela que é fixa e outra que é variável; aquela independe de volume de produção, e é definida em função do potencial de consumo instalado, e esta depende diretamente do consumo efetivo. Custos dessa natureza são chamados, às vezes, semivariáveis ou semifixos.

Alguns autores chamam esses custos de custos mistos.

Bruni e Famá (2003), conceituam custos semifixos como aqueles que são fixos em determinado patamar passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido, e custos semivariáveis como aqueles que não acompanham linearmente a variação na produção, mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites.

Megliorini (2001, p.15) conceitua custos semivariáveis e semifixos:

Custos semivariáveis: são aqueles que possuem em seu valor uma parcela fixa e outra variável. Isto é, têm um comportamento de custo fixo até certo momento e depois se comportam como custo variável. Esse caso ocorre com um elemento de custo que faz parte da estrutura da empresa (custo fixo) o qual, a partir de um certo volume de produção, passa a ter seu custo aumentado (comportamento de custo variável). [...] Custos semifixos: são aqueles elementos de custos classificados de fixos que se alteram em decorrência de uma mudança na capacidade de produção instalada.

2.5 CUSTO DIRETO OU INDIRETO

2.5.1 Conceito

Custo direto é o que incide diretamente sobre a produção ou a venda de um bem ou serviço, ou seja, é aquele diretamente apropriável a determinado produto ou segmento. Assim, a apropriação de um custo direto ao produto se dá pelo que efetivamente ele consumiu.

Custo indireto é o que embora não incida diretamente sobre a produção, faz parte das atividades de apoio a produção, ou seja, é aquele apropriado indiretamente a determinado produto. O custo indireto necessita de uma base de rateio para ser alocado aos produtos.

De acordo com Martins (2003), os custos podem ser diretamente apropriados aos produtos se houver uma medida de consumo e caso não haja uma medida objetiva, qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.

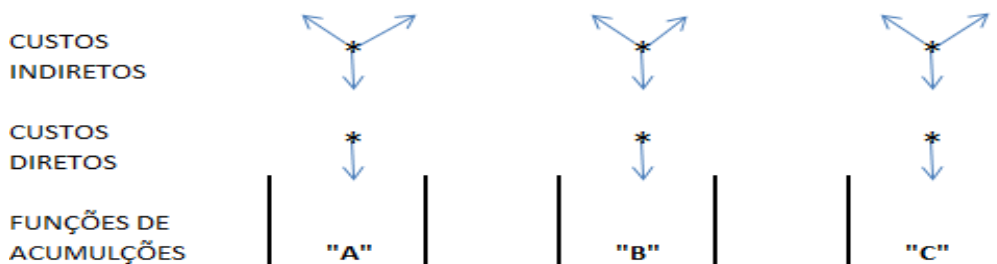
Conforme Backer e Jacobsen (1984), os custos diretos são identificados com um processo, produto, ordem de produção ou qualquer setor operacional, e os custos indiretos não se relacionam diretamente com nenhum setor especificamente, devendo, portanto, ser rateados ou distribuídos pelos processos, ordens ou produtos.

Dutra (2003, p. 42) conceitua custos direto e indireto:

Como custo direto entende-se o que pode ser imediatamente apropriado a um só tipo de produto ou a um só tipo de serviço. Mais generalizadamente, os custos diretos são os que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja essa função um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custo, uma atividade ou um órgão da empresa. [...] Indireto é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos ocorrem genericamente em um grupo de atividades ou órgãos, ou na empresa em geral, sem possibilidade de apropriação direta a cada uma das funções de acumulação de custos no momento de sua ocorrência. O custo indireto de todas ou de várias das funções concomitantemente, sem possibilidade de segregação da parcela que está onerando cada uma das funções quando de sua aplicação.

À respeito do comportamento dos custos, Dutra (2003) apresenta a figura 1:

Figura 1 – Comportamento dos custos quanto à apuração



Fonte: Dutra (2003, p. 42)

“[...] A classificação de direto e indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.” (MARTINS, 2003, p.49)

Quanto maior for o número de produtos fabricados pela empresa, maior será a quantidade de custos indiretos. Diante disto, para realização da alocação dos custos aos produtos é necessário fazer rateio.

Como custos indiretos entendem-se aqueles que dependem de rateios, parâmetros, cálculos ou estimativas para serem alocados aos diferentes tipos de produtos ou serviços, ou cada função diferente que pode acumular custos. (STARK, 2007, p.54)

De acordo com Dutra (2003), o rateio consiste numa divisão proporcional por uma base cujos dados tenham valores conhecidos em cada uma das funções de custos e que se julga que o custo ocorre nas mesmas proporções dessa base.

2.5.2 Características específicas

A classificação dos custos em diretos e indiretos leva em consideração o relacionamento com o produto ou serviço prestado. Desta forma, é verificado se o total consumido é aplicado diretamente no produto ou se é necessário para o processo produtivo, mas não diretamente aplicado no produto.

De acordo com Martins (2003), a classificação dos custos em diretos e indiretos depende muitas vezes da relação “custo benefício”, pois se o item tiver pequena importância não é viável esforços para alocá-lo diretamente ao produto, sendo ele considerado indireto. Ou seja, se o esforço para alocar o custo diretamente ao produto ter um custo significativo, é viável alocá-lo de forma indireta, pois o benefício será menor que o custo para alocação direta.

Na prática, a separação de custos em diretos e indiretos, além de sua natureza, leva em conta a relevância e o grau de dificuldade da medição. Por exemplo. O gasto de energia elétrica (força) é, por sua natureza, um custo direto, porém, devido às dificuldades de medição do consumo por produto e ao fato de que o valor obtido por meio de rateio, em geral, pouco difere daquele que seria obtido com uma medição rigorosa, quase sempre é considerado como custo indireto de fabricação. (CREPALDI, 2010, p.8).

Percebe-se que muitos custos diretos são tratados como indiretos devido a sua irrelevância, dificuldade de medição, ou ainda, devido à falta de interesse da empresa em obter informações mais seguras e rigorosas.

Alguns custos considerados diretos são: matéria-prima, mão de obra direta e embalagem.

Alguns custos considerados indiretos são: custos de manutenção industrial, administração da fabricação, depreciação linear de máquinas e equipamentos industriais, materiais indiretos (cola, graxa, lixa...), aluguel e iluminação.

2.5.3 Custos primários e custos de transformação

Além da classificação dos custos em diretos e indiretos, temos outra classificação em relação à associação com os produtos fabricados, em custos primários e custos de transformação.

Custos primários correspondem aos custos de matéria-prima e mão de obra direta.

Crepaldi (2002) afirma que custo primário não é a mesma coisa que custo direto. Isso porque, custo direto é mais amplo, englobando materiais auxiliares, energia elétrica, material de embalagem, etc.

Custos de transformação ou custos de conversão correspondem aos custos incorridos para a transformação da matéria-prima em produtos. Os custos de transformação representam o esforço agregado pela empresa para obtenção do produto.

Martins (2003), conceitua custos de transformação como a soma de todos os custos de produção, exceto os relativos a matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa.

Exemplos de custos de transformação são mão de obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial e outros custos indiretos de fabricação.

3 SISTEMA DE CUSTEAMENTO E MÉTODOS DE CUSTEIO

3.1 SISTEMA DE CUSTEAMENTO

Sistema de custeamento é um conjunto de normas, regras, rotinas e pessoas, responsáveis pelo registro, acumulação e controle dos custos de produção.

Segundo Crepaldi (2010), sistema de custeamento é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos.

Para Stark (2007), o sistema de custeio tem a responsabilidade de realizar a mensuração monetária das ocorrências que afetam o patrimônio da empresa, ou seja, é a base de dados que a empresa utiliza para levantar as informações sobre custos. Ele afirma ainda, que um sistema de custeio deve satisfazer a três objetivos básicos: acumulação, medida e imputação de custos.

Os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente, identificados com algum objeto de custeio, a organizá-los de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial. Assim sendo, os sistemas de custos podem tomar várias formas, dependendo da informação que desejam produzir. (LEONE, 2000, p. 186).

Existem dois tipos de sistema de custeamento, o custeamento por ordem de produção e o custeamento por processo, mas o que determina o sistema a ser utilizado é o processo produtivo da empresa.

O sistema de custeamento por ordem de produção é utilizado por empresas que fabricam produtos diferentes, mas em pequenas quantidades, ou seja, que trabalham para atender encomendas. Já o sistema de custeamento por processo é utilizado por empresas que fabricam produtos iguais, ou seja, que trabalham com produção contínua.

Diante das necessidades atuais de dados e informações para controle e tomada de decisões, além de avaliação de estoques, é comum empresas adotarem sistemas de custeio repentinamente, esperando resultados imediatos, o que na prática não é possível.

Os sistemas de custeio, como qualquer outro sistema, são constituídos por normas, regras e princípios que norteiam todos os níveis do sistema. O seu pleno funcionamento depende diretamente de pessoas que alimentam o sistema com as informações necessárias, por isso, o sistema demanda certo tempo para estar em pleno funcionamento e gerando informações consistentes.

A qualificação e comprometimento das pessoas envolvidas no processo de implantação de um sistema de custeio são fatores determinantes do sucesso ou insucesso desse sistema. Martins (2003), afirma que normalmente o pessoal técnico da produção é avesso à burocracia e considera um Sistema de Custos como uma forma de controle, por isso, acabam resistindo à sua implantação.

Embora a implantação de um sistema de custos tenha que superar uma série de dificuldades, seja gradual e muitas vezes lenta, notáveis são os benefícios de sua utilização para fins gerenciais, principalmente no que se refere à tomada de decisões e determinação de preços de venda.

3.2 MÉTODO DE CUSTEIO

Método de custeio é a forma com que os custos são apropriados aos produtos.

Para Lawrence e Ruscwinckel (1975), contabilidade de custos é o processo de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. Os dados de produção e das vendas devem ser utilizados para estabelecer os custos de produção e distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa. O estabelecimento de custos ocorre através de custeio ou método de apropriação de custos.

Segundo Crepaldi (2010), custear significa determinar custos. Assim, custeios são métodos de apuração de custos, ou seja, maneiras pelas quais se procede a acumulação e apuração dos custos. Logo, método de custeio é o método utilizado para apropriação de custos.

Para adequada escolha do método de custeio a empresa deve analisar as vantagens e desvantagens de cada um e avaliar as informações que necessita obter do sistema de custos.

Quanto à adequada escolha do método de custeio, Dutra (2003) afirma que na implantação do plano de controle deve ser avaliada a relação custo-benefício, ou seja, não deve ser selecionado para execução aquele que gere mais informações que as necessárias, e que, em contrapartida, requeira um volume de recursos para mantê-lo incompatível com o porte da empresa. Ele complementa dizendo que uma cerca não deve exigir mais recursos para sua instalação do que o valor do terreno que ela protegerá.

Já Martins (2003) afirma que para escolher o método de custeio mais adequado, a primeira pergunta a ser feita é “Para que se quer o Sistema?” Se é para controle, para fornecimento rápido de informações para fins de decisões rotineiras e intempestivas, ou se para decisões que não demandam tanta rapidez de dados ou ainda para simples avaliação de estoques. Segundo ele, a decisão de qual modelo usar depende de quem vai receber as informações na ponta da linha e da utilização destas informações.

Existem diversos métodos de apropriação de custos e cada um emprega critérios diferentes. Cada um desses métodos possui campos de aplicação específicos, podendo-se dizer que um não substitui o outro, mas se complementam. (MEGLIORINI, 2001, p. 3).

Abaixo, segue os métodos de custeio mais citados em bibliografias.

3.3 CUSTEIO POR ABSORÇÃO, PLENO OU GLOBAL

3.3.1 Conceito

O Custeio por absorção consiste em atribuir todos os custos de produção, sejam diretos ou indiretos, aos produtos fabricados. Esse método é um dos mais tradicionais e tem como principal objetivo custear os estoques e conseqüentemente, definir o Custo dos Produtos Vendidos – CPV, além de constituir informação divulgada na Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e Balanço Patrimonial.

Martins (2003) conceitua o custeio por absorção como método derivado da aplicação de princípios de contabilidade geralmente aceitos, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados. Por este método,

todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

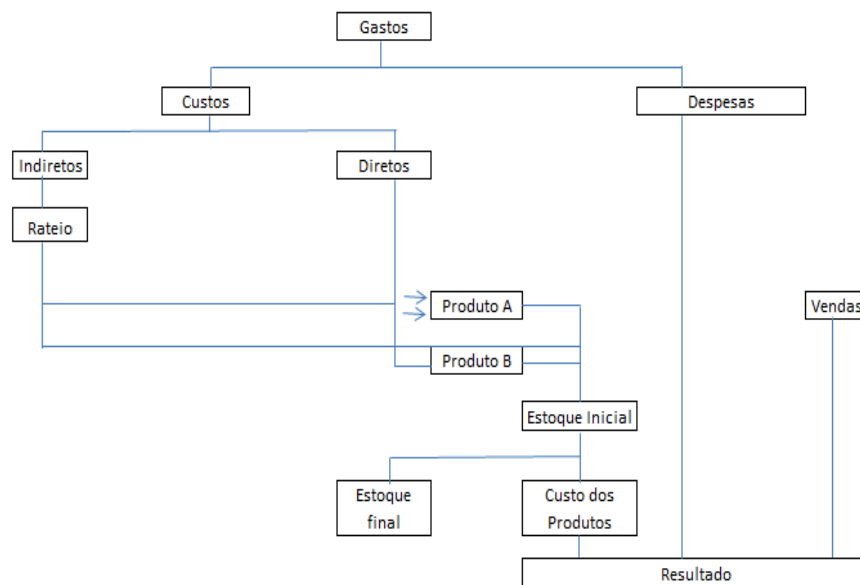
Viceconti e Neves (2008) consideram o custeio por absorção como um processo de apuração de custos cujo objetivo é ratear todos os elementos, fixos e variáveis, em cada fase da produção. Assim o produto recebe a sua parcela de custo, até que o valor total dos custos seja absorvido pelo CPV.

Já Dutra (2003, p. 226) conceitua:

O Método de Custeio por Absorção, também chamado de Custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração do resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços. Esse método, que satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção.

Crepaldi (2010) demonstra a sistemática do custeio por absorção através da figura 2:

Figura 2 – Fluxo global de custos e despesas para apuração do resultado no custeio por absorção



Fonte: Crepaldi (2002, p. 221)

O fluxo mostra a sistemática do custeio por absorção e demonstra que todos os custos fixos são levados a custo dos produtos e conseqüentemente a estoque e as despesas, levadas a resultado.

Esse método satisfaz os princípios de contabilidade, pois exclui as despesas do cálculo do custo dos estoques e considera apenas os custos aplicados na obtenção de produtos.

Crepaldi (2010) explica ainda, que por este método, todos os custos de produção fixos e variáveis são incluídos no custo do produto para fins de custeio dos estoques e por sua vez todas as despesas fixas e variáveis são incluídas, sendo excluídos os gastos não fabris. Por este motivo o método não é muito utilizado para a tomada de decisões.

Esse critério considera como componentes do custo industrial todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção. Em outras palavras, o custo por absorção é usado para identificar qualquer sistema de acumulação no qual os custos fixos são aplicados à produção e incluídos nos estoques. Desta forma, o custo de cada unidade produzida é composto pelos custos variáveis da produção, acrescidos de uma parcela referente aos custos fixos atribuídos ao setor ou ao período em que ocorre a produção. Ao proceder desta maneira, o critério de custeio por absorção reconhece que o custo unitário do produto é afetado pela quantidade produzida. (STARK, 2007, p.158).

Megliorini (2007, p. 20) descreve os passos para apuração do custo do produto através do custeio por absorção:

“[...] O primeiro passo para apuração dos custos é separar os gastos do período em *despesas, custos e investimentos*. As despesas não são apropriadas aos produtos, e sim lançadas na demonstração de resultados do exercício, por estarem relacionadas à geração de receita e à administração da empresa; os custos são apropriados aos produtos; e os investimentos são ativados.

O passo seguinte consiste em separar os custos em diretos e indiretos. Os custos diretos são apropriados aos produtos conforme as medições de consumo neles efetuadas; os custos indiretos são apropriados por meio de rateios”.

No método por absorção são utilizadas algumas técnicas para alocação dos custos indiretos aos produtos. A mais utilizada é o rateio ou distribuição de custos, sejam diretos ou indiretos, aos centros de custos indicados.

A sistemática básica deste método prevê a alocação de todos os custos de produção aos produtos.

3.3.2 Vantagens e desvantagens

Como vantagens deste método destacam-se o controle e monitoramento dos processos produtivos, a formação do preço de venda com embasamento em custos, e principalmente a gestão de custos por responsabilidade, que gera a responsabilização dos gestores pelo controle dos custos de produção.

Outra vantagem do método, é que sua utilização é aceita pela legislação do Imposto de Renda para custeamento dos estoques, e conseqüente apuração do CPV.

De acordo com Nascimento (2001, p. 58), algumas das vantagens deste método são:

1. Agregação ao produto final de todos os custos fixos indiretos de atividades ligadas ao processo produtivo, como os custos com manutenção industrial e administração da produção;
2. Formação do valor de estoques a custos mais reais;
3. Determinação do custo final da produção, agregando os valores que direta e indiretamente são componentes indissolúveis e fazem parte do processo produtivo, ora envolvendo atividades - fins, ora de apoio a produção.

Como desvantagens do método, Nascimento (2001) cita o rateio dos custos indiretos. Isso porque, ele acredita que a técnica do rateio é falha, podendo distorcer o resultado final e comprometer análises. Ou seja, para fins gerenciais, o custeio absorção não é eficiente devido ao tratamento dados aos custos fixos.

3.3.3 Aplicação prática

É o método oficial adotado no Brasil e segue a Lei Federal 6404/76, aplicada às Sociedades Anônimas e demais pessoas jurídicas de direito privado, ou seja, é o método previsto pela legislação do Imposto de Renda e obrigatório à maior parte das empresas, com pequenas exceções.

No mundo empresarial, este método é utilizado principalmente para custear os estoques e na apuração da DRE e Balanço Patrimonial, isso porque, para fins de análises gerenciais ele não é eficiente.

Na prática, muitas empresas adotam dois métodos de custeio simultaneamente, para atender as exigências fiscais sem prejudicar as análises gerenciais.

As empresas podem ainda, adotar o custeio por absorção e utilizar ferramentas de planejamento e controle de custos, como por exemplo, análises comparativas do custo real em relação ao custo-padrão, ou em relação ao custo meta, ou ainda, utilizar-se de informação do rateio por departamentos para o gerenciamento e controle dos custos.

3.3.4 Custo padrão

Stark (2007), afirma que a utilização do custeio padrão teve origem com as inovações trazidas pelo movimento da administração científica, servindo de base para os sistemas de controle durante o transcorrer do século XX, e que ele constitui um instrumento de controle à gestão dos custos nas empresas.

O custo padrão é um custo estabelecido pela empresa. Ela estabelece o quanto determinado produto deveria custar em condições normais de eficiência, levando em consideração o nível tecnológico do processo, às condições de compra dos insumos, a demanda do mercado e as ineficiências do processo produtivo.

Os custos, nesse sistema, são predeterminados antes da produção. É um custo estabelecido pela empresa como meta para seus produtos, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume. São utilizadas contas para registrar os custos reais (históricos) e contas para registrar os custos padrões. As variações entre essas contas são apropriadas às contas de estoque e CPV. (CREPALDI, 2002, p. 265).

Já Martins (2003), conceitua custo padrão como o valor que a empresa fixa de meta para o próximo período e para um determinado produto ou serviço, ou seja, é um valor que a empresa considera difícil de ser alcançado, mas não impossível.

Segundo Dutra (2003), o custo padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto e do serviço, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo. Ele também cita os custos históricos, a engenharia de produção, e os estudos de tempo e movimento como fontes de dados.

Por padrão entendem-se as características físicas inerentes a determinada operação que, por sua vez, implicam necessariamente um custo. Podem ser as horas de mão-de-obra necessárias ou a quantidade de dado material. A apuração desse padrão físico, normalmente é um trabalho de engenharia. (STARK, 2003, p.264).

Nascimento (2001, p. 195), elenca alguns pré-requisitos para cálculo e determinação do custo-padrão:

- a. Ter em mãos os custos efetivados ou reais até a data da nova projeção dos custos padrão;
- b. Dispor dos custos: padrão, estimado ou real para tomar como base para fixação do preço de venda atual;
- c. Volume de vendas atuais e projetadas de curto, médio e longo prazo;
- d. Capacidade de produção total instalada;
- e. Rendimento industrial atual e padrão;
- f. Produtividade homem /hora e hora/máquina atual e padrão;
- g. Índices de perdas de produção atual e padrão;
- h. Despesas atuais de onde se pode reduzir, como mão-de-obra, encargos e aquisição de materiais e serviços de terceiros;
- i. Conhecer o custo concorrente, não importando se está abaixo ou acima (se possível);
- j. Definição de critérios para custeio ou valoração do custo com produtos em processo, subprodutos ou resíduos com valor comercial;
- k. Estabelecer o volume de produção ótima que não utilize de forma continuada a capacidade máxima de produção instalada e não ultrapasse o limite de absorção pelo mercado.

Para utilização deste método é necessário a fixação de padrões, e o estabelecimento do padrão para custos indiretos é o mais difícil, devido a grande variedade de componentes e significativa parcela de custos fixos. Por este motivo, é necessário um período maior de observação para o estabelecimento do padrão ideal.

Crepaldi (2002, p. 269), explica que o custo-padrão pode ser:

Custo-padrão ideal - supõe a utilização com a máxima eficiência dos recursos produtivos (MS, MOI, E CIF) e não leva em consideração desperdícios normais de MD, diminuições no ritmo de trabalho dos funcionários, possíveis quebras de equipamentos. Na prática, é difícil de ser atingido;

Custo-padrão corrente – leva em consideração um desempenho possível de ser alcançado, considerando perdas de MD, queda na produtividade de funcionários, possíveis quebras nos equipamentos. Na prática, é usado o custo – padrão corrente.

A principal utilidade do custo-padrão é no controle dos Custos Reais, pois permite que as deficiências do custo real em relação ao planejado sejam detectadas e corrigidas. Durante a análise, é preciso fazer as seguintes observações:

- Se o custo real for menor que o padrão, a situação é favorável;
- Se o custo real for maior que o padrão, a situação é desfavorável.

Bruni e Famá (2003), citam como vantagens de um sistema de custeio padrão, a eliminação de falhas nos processos produtivos, o aprimoramento de controles, a rapidez na obtenção de informações e a contribuição para o aprimoramento dos procedimentos de apuração do custo real.

Esse método é muito eficaz no planejamento e controle de custos, mas por si só, não representa adequadamente à realidade de custos, pois a utilização de custos padrão não elimina custos reais. Desta forma, o método é aceito se utilizado simultaneamente com o custeio por absorção.

3.3.5 Custo por departamentos

Departamento é unidade administrativa ou produtiva, responsável por determinadas atividades dentro das organizações. A departamentalização possibilita o controle, o levantamento, a análise e a avaliação dos custos indiretos, facilitando a alocação dos custos de forma adequada.

Martins (2003, p. 65) conceitua departamento como “unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada departamento ou, pelo menos, deveria haver”.

Departamentalização é uma divisão da empresa em centros de custos, objetivando alocar em cada um deles os seus respectivos recursos produtivos (máquinas, equipamentos, pessoas, etc) e gastos por eles provocados visando apurar diversos parâmetros de desempenho por centro (custo, tempo de produção, produtividade, resultado, eficiência, eficácia), possibilitando entre outras coisas calcular o custo das atividades produtivas, dos produtos fabricados e avaliar a gestão administrativa do responsável de cada centro de custo. (BIASIO, 200?, p. 53).

A departamentalização consiste na acumulação dos custos indiretos em departamentos. Por vezes estes departamentos são chamados de centros de

custos, contudo, um departamento pode ter vários centros de custos, ou direcionadores de custos.

Crepaldi (2002, p. 96-97), afirma que:

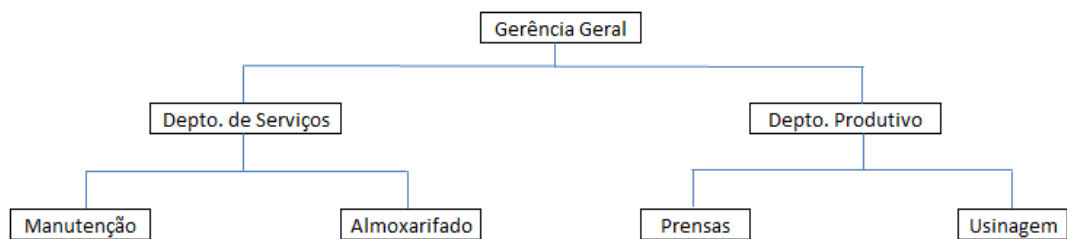
A fábrica é departamentalizada em dois grandes grupos:

Departamentos produtivos – aqueles que promovem algum tipo de modificação sobre o produto. Exemplo: departamento de corte, costura, acabamento;

Departamentos de serviços – são os departamentos por onde não passam os produtos, na maioria dos casos. Suas funções são basicamente prestarem serviços aos demais departamentos produtivos.

Através da figura 3, ele demonstra o sistema de departamentalização:

Figura 3: Quadro esquemático de departamentalização



Fonte: Crepaldi (2002, p. 97)

A figura acima demonstra o funcionamento da departamentalização. Primeiramente a empresa é dividida em departamentos produtivos e de serviços. Os custos indiretos dos departamentos de serviços precisam ser rateados aos departamentos produtivos, os custos dos departamentos produtivos por sua vez, podem ser facilmente rateados pelas horas trabalhadas. Nas empresas, além do departamento produtivo e de serviços, existe também o departamento administrativo.

Martins (2003, p. 76) aponta as etapas da departamentalização:

A Departamentalização é obrigatória em custos para uma racional distribuição dos custos indiretos. Cada departamento pode ser dividido em mais de um Centro de Custos. Dividem-se os Departamentos em Produção e Serviços. Para a apropriação dos Custos Indiretos aos produtos, é necessário que todos estes custos estejam, na penúltima fase, nos Departamentos de Produção. Para isso, é necessário que todos os Custos dos Departamentos de Serviços sejam rateados de tal forma que recaiam, depois da sequência de distribuições, sobre os de Produção.

De acordo com Nascimento (2001), o custo departamentalizado é aquele agregado a determinado centro de custo, seja ele direto ou indireto, e que permite agregar e determinar o custo do produto em suas diversas fases: fabricação, produção final, comercialização, etc.

De acordo com Viceconti e Neves (2008, p.102), são dois os objetivos da departamentalização dos custos:

- Melhor controle dos custos;
- Determinação mais precisa do custo dos produtos.

À medida que os objetivos da departamentalização são atingidos, tornam-se nítidas suas vantagens. Com um maior controle dos custos, os departamentos trabalham para melhorar seus custos individuais, reduzir desperdícios, melhorar sua produtividade e seu resultado. A determinação do custo do produto através do rateio dos custos indiretos em departamentos diminui distorções decorrentes de rateios arbitrários, gerando informações eficientes a respeito do custo dos produtos.

3.3.6 Custo meta ou custo-alvo

O Custo meta ou custo-alvo é um custo baseado em aspectos mercadológicos, cujo principal objetivo é manter a competitividade da empresa no mercado. Para obtenção do custo meta, a empresa parte do preço do produto no mercado, diminui a margem de lucro desejada e a diferença corresponde aos custos que a empresa pode incorrer para produzir determinado produto, este é o custo meta. Para atingir o custo meta a empresa acaba adequando os processos ou faz alterações nos produtos com o intuito de diminuir custos para que a meta seja alcançada.

O custo meta é o custo obtido pela subtração de um preço estimado (ou de mercado) da margem de lucratividade desejada, com o objetivo de atingir um custo de produção igualmente desejado. Para sua determinação, utilizamos basicamente a análise das condições mercadológicas por meio de estimativas. (SCHIER, 2006, p. 121).

Schier (2006) explica o parágrafo anterior afirmando que a diferença entre o preço de mercado e o resultado pretendido, é o chamado custo meta, por representar o patamar de custos que se tem que atingir para concretização dos

objetivos propostos. Assim, o método pode ser considerado um instrumento de gestão, cujo objetivo é reduzir e controlar o custo do produto, mercadoria ou prestação de serviço.

Esse método utiliza basicamente o conhecimento de mercado, ou seja, conhecimento do segmento de atuação, como base para formação de preço de venda, ou seja, o preço é formado pelo mercado e a empresa faz a adequação dos custos ao preço.

Cooper & Slagmulder (2000, apud WERNKE e BORNIA, 2001, p. 4), afirmam que o processo de custeio-alvo de um produto pode ser dividido em três etapas: (1) definir um custo-alvo do produto viável; (2) disciplinar o processo de custeio-alvo para garantir que o custo-alvo seja atingido sempre que for viável; (3) adequar o custo do produto ao nível-alvo, sem sacrificar a funcionalidade e a qualidade e utilizando a engenharia de valor e outras técnicas de redução de custo.

Em mercados industriais bastante competitivos, em que o mercado define preços, muitas vezes as indústrias precisam reduzir seus custos brevemente, para manter sua competitividade.

Chalos (1991, apud WERNKE e BORNIA, 2001, p.3), ressalta que o gerenciamento de custos japonês é normalmente determinado pelos princípios do “*target costing*”. Os preços de um determinado produto são inicialmente analisados e em seguida, o custo unitário necessário para ser competitivo no mercado é definido para um nível previsto de produção. Isso resulta numa ferramenta para diminuição do custo do produto não somente na fase de concepção, mas através de todo o ciclo de vida do produto.

Na prática o custo meta é um planejamento estratégico, pois o projeto e todos os processos seguintes são desenhados para reduzir os custos totais. Quando existem esforços para redução de custos na fase de criação do produto, os benefícios são mais significativos que os benefícios gerados através de melhorias em produtos que já estão em produção.

De acordo com Stark (2007), o objetivo do custeio alvo é conceber determinado produto de forma a atingir um custo de produção específico. Esse custo é orientado pela análise do mercado, das necessidades e desejos do cliente e pelo quanto ele está disposto a pagar pelo produto. Sobre o custo-alvo, ele afirma ainda:

[...] pode-se dizer que o objetivo desse método baseia-se no fato de as grandes reduções de custo de um produto estarem em seu projeto e por meio da gestão de custos, nessa fase do ciclo de vida, é possível reduzir seu custo final, chegando, com isso, ao custo-alvo, o que basicamente, significa eliminar atividades que não agregam valor; ou seja, reestruturar processos e eliminar desperdícios. (STARK, 2007, p.216).

Esse método elimina a ideia de que ineficiências de produção, desperdícios e perdas são facilmente repassadas ao preço do produto e passa a ver preço como estratégia de negócio.

Nesse sentido, o custo meta, se utilizado adequadamente, torna-se uma poderosa ferramenta de sobrevivência em mercados altamente competitivos. A utilização deste método pelas companhias japonesas é um exemplo de sucesso, pois estas empresas têm aumentado seus mercados de atuação através de preços atrativos.

3.4 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO

3.4.1 Conceito

Esse método consiste em alocar aos produtos somente os custos variáveis, sendo, os custos fixos considerados despesas e levados à resultado do exercício. Assim, vão para os estoques somente os custos variáveis.

O método surgiu devido ao fato de as empresas terem custos fixos, independente do nível de produção.

Sobre o custeio variável, Dutra (2003, p. 229) afirma:

O custeio direto é baseado na margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma de custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro. A margem de contribuição mostra como cada um desses produtos contribui para, primeiramente, amortizar os custos e despesas fixos e, depois, formar propriamente o lucro. O conceito de margem de contribuição é associado à identificação do custo imediatamente “emergente” quando se inicia a atividade de venda.

Megliorini (2007), explica que os custos fixos não são apropriados aos produtos por vários motivos, entre eles, o fato de os custos fixos serem mais necessários para manter a estrutura da produção que os custos decorrentes dos

produtos em fabricação. Assim, por este método, os produtos receberão somente os custos decorrentes da produção, isto é, os custos variáveis, sendo os custos fixos considerados custos do período por não serem absorvidos pela produção.

Por este método, os elementos mais importantes são os gastos variáveis, pois eles estão diretamente ligados à produção e venda dos bens e serviços e só existem se houver produção.

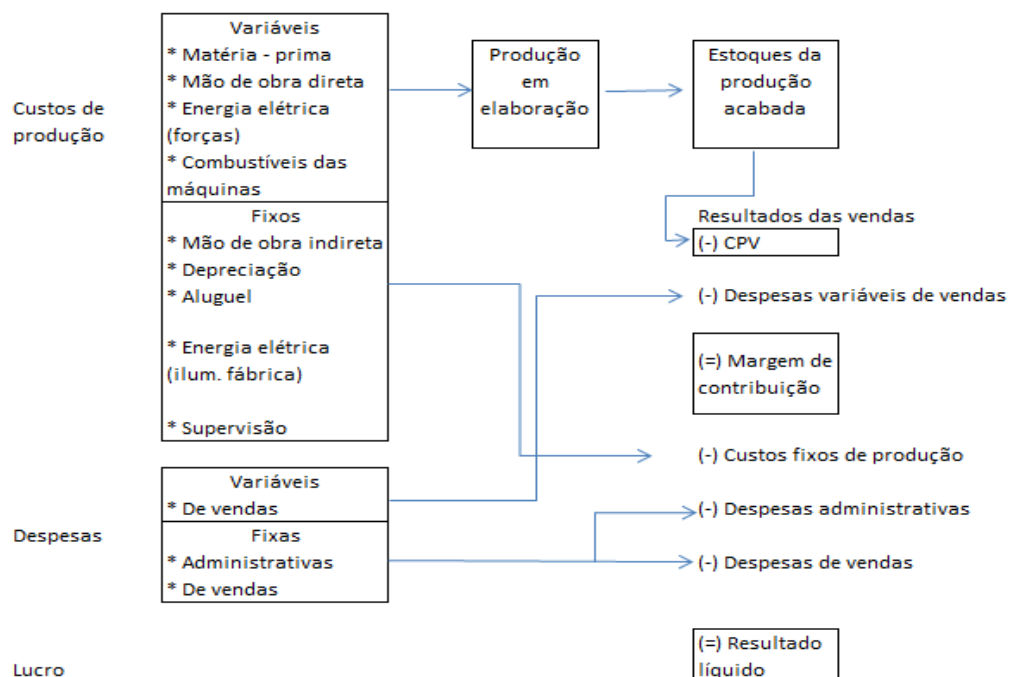
Stark (2007, p. 166), explica o procedimento básico do custeio variável ou direto:

O procedimento básico desse critério está em reconhecer que somente os custos e despesas variáveis (em relação a alguma base que represente o esforço produtivo ou de vendas) devem ser debitados ao custo dos produtos. As despesas e os custos considerados fixos (quando comparados à variação da base selecionada) deverão ser debitados contra o lucro do período.

Um conceito bastante importante por este método é o da MGU – Margem de Contribuição Unitária, pois nos permite analisar o quanto cada produto contribui para amortizar custos fixos e gerar lucro, orientando assim, a tomada de decisões.

Dutra (2003), através da figura 4, apresenta um quadro esquemático do custeio variável ou direto:

Figura 4 – Quadro esquemático do custeio direto



Fonte: Dutra (2003, p. 233)

Através da figura 4, é possível perceber que a principal diferença do custeio variável em relação ao custeio por absorção está na forma de apresentação do resultado. O custeio variável parte da receita líquida, deduz todos os gastos variáveis, obtém a margem de contribuição, e após deduz todas as despesas e custos fixos para então obter o lucro operacional líquido.

3.4.2 Vantagens e desvantagens

Crepaldi (2002), em defesa do custeio variável, afirma que o método repousa em três argumentos principais; O primeiro está no fato de os custos fixos existirem independentemente da fabricação de determinado produto, podendo ser encarados como encargos necessários para que a empresa tenha condições de produzir; O segundo está no fato de que a maioria dos rateios é feita através da utilização de fatores que na realidade, não vinculam cada custo a cada produto. Ou seja, o rateio é lógico e para tomada de decisões mais atrapalha que ajuda; E o terceiro está na grande utilidade do método para otimização de decisões.

Quanto às demais vantagens oferecidas pelo método do custeio direto, duas são citadas por Nascimento (2001):

- a) Torna mais simples sua operacionalização, dispensando os rateios;
- b) Identifica os produtos com maior ou menor margem de contribuição a oferecer.

O método de custeio variável veio fornecer à administração as respostas para suas perguntas mais frequentes, sobretudo as referentes a preços de venda, volumes de produção e de vendas, descontinuidade de produtos etc. O custeio direto ou variável é de extrema utilidade na determinação da viabilidade econômico-financeira do empreendimento, na elaboração de orçamento flexível (ou variável) e do gráfico do ponto de equilíbrio, bem como na análise do lucro marginal. (DUTRA, 2003, p. 232)

Como desvantagens do método, se pode citar a dificuldade de segregação efetiva dos custos fixos e variáveis e o fato de que o método fere princípios contábeis e não é aceito pelo fisco.

Este método fere os princípios contábeis, em especial os princípios de Realização da Receita, de Competência e de Confrontação, por isso sua utilização é somente gerencial.

3.4.3 Aplicação prática

A utilização do método foi muito discutida até entrar em vigor a lei 6404/76, isso porque, inicialmente reduz a carga tributária através da redução do valor do estoque de produto acabado. Atualmente, o método é utilizado para fins internos, gerenciais e de tomada de decisões, principalmente em relação à formação de preço de venda.

O custeio variável atende a administração e auxilia na tomada de decisões, tais como:

- a) Determinação da rentabilidade por produto, permitindo decidir pela produção de um produto em detrimento de outro, em caso de gargalos;
- b) Definição de preços-mínimos em condições especiais ou em caso de capacidade ociosa;
- c) Decisões entre comprar ou fabricar, ou sobre a terceirização de um processo;
- d) Determinação dos produtos mais lucrativos;
- e) Definição do nível mínimo de atividades para que o negócio seja rentável.

Segundo Schier (2006, p. 118), “é oportuno lembrarmos que o sistema de custeio variável ou direto não é permitido pela legislação e também não atende aos princípios fundamentais de contabilidade, sendo sua utilização recomendável apenas para análises internas decorrentes da contabilidade gerencial”.

3.5 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

3.5.1 Conceito

Atividade é um recurso necessário para a execução de tarefas necessárias à produção de bens e serviços. Neste método de custeio a atividade é direcionador de custos.

Os direcionadores de custos são identificados por rastreamento, o qual se diferencia do rateio apenas pelo nível de detalhamento. Ou seja, rastrear é ratear minuciosamente.

De acordo com Martins (2003), o método surgiu com objetivo de reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, os quais vêm aumentando continuamente.

Dutra (2003) afirma que o método de custeio baseado em atividades (ABC – abreviatura do inglês “*Activity Based Costing*”) originou-se da tentativa de melhorar a qualidade da informação contábil para a tomada de decisões, principalmente com relação à produtividade da força de trabalho e à definição do mix ideal de produção. Ele explica que o método atribui aos objetos de custeio - produtos, serviços, clientes, etc. - todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos.

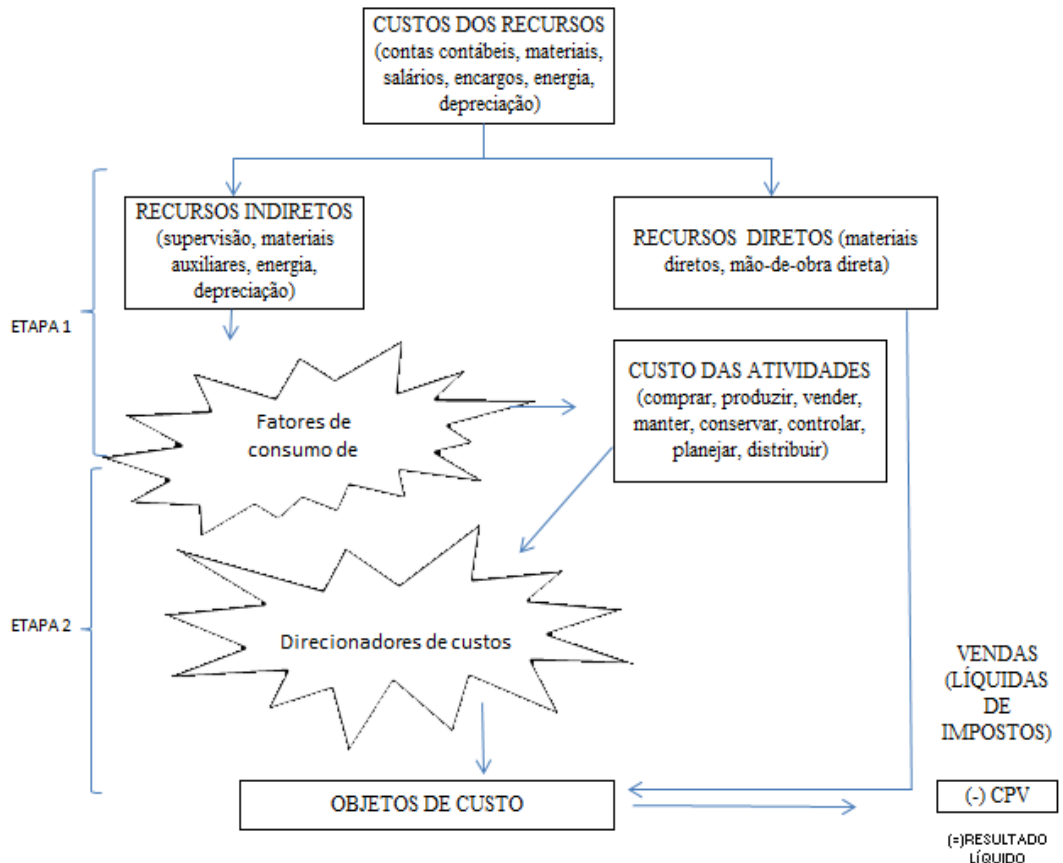
A classificação dos custos por atividade, consagrada como *Activity, Based Cost* (ABC), de autoria de **Cooper** e **Karplan**, professores de **Harvard Business School**, é um enfoque que analisa e classifica os custos por atividade, fixando relações entre a aplicação de recursos no consumo de bens e serviços e na produção de um novo bem ou serviço, independentemente de sua classificação por centro de custo ou departamento. (NASCIMENTO, 2001, p. 40).

O custeio ABC permite uma melhor visualização dos custos de produção através da análise de todas as atividades executadas na empresa e sua aplicação a cada produto.

Para se utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades. Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos (unidade, linhas ou famílias). (MARTINS, 2003, p. 103).

Dutra (2003), através da figura 5, apresenta um quadro esquemático do custeio baseado em atividades:

Figura 5: Quadro esquemático do custeio ABC



Fonte: Dutra (2003, p. 235)

Conforme mostra a figura 5, no critério ABC todos os custos e despesas indiretas serão alocados à atividade. As bases de rateio têm a mesma natureza e representam o uso que as atividades e centros de custos fizeram dos recursos indiretos.

Segundo Bórnica (2002), o cálculo do custo através do custeio ABC passa pelas seguintes etapas:

- Mapeamento de atividades;
- Alocação dos custos às atividades;
- Redistribuição dos custos das atividades indiretas às diretas;
- Cálculo dos custos dos produtos.

O conceito de que o produto utiliza atividades e absorve o custo dessas atividades nos permite formar uma visão horizontal de processo, enquanto outros métodos permitem apenas uma visão funcional.

3.5.2 Vantagens e desvantagens

Dubois et al. (2006), apresenta algumas vantagens do método de custeio ABC:

- O método coloca à disposição da administração recursos que possibilitam priorizar o controle, reduzir ou até eliminar algumas atividades;
- O método permite a investigação da necessidade das atividades e identificação daquelas que agregam valor e das que não agregam valor. Como o cliente não está disposto a pagar por atividades que não agregam valor, podem ser feitos esforços para reduzir o peso dessas atividades sobre os custos totais.

O ABC calcula melhores custos para produtos e outros objetos, apoia os esforços de redução de custos e os esforços para o aperfeiçoamento do processo do negócio, apoia melhores medições de desempenho, desenvolve melhores técnicas para a avaliação de propostas de investimentos em novos ativos fixos, estende os aperfeiçoamentos no custeio de produtos através do custeio por ciclo de vida e do custeio por metas e avalia as realizações e oportunidades da empresa em seu programa de qualidade. (ERNEST & YONG, 1993, apud LEONE, 2000, p. 189).

O método traz muitas vantagens, contudo, não é acessível para todos, pois exige uma pesada estrutura administrativa para o funcionamento pleno, o que gera um sacrifício financeiro, nem sempre viável. Alguns críticos acreditam que os benefícios gerados pelo ABC não são equivalentes aos seus próprios custos, e que o fato do método exigir muitas informações gerenciais pode inviabilizar sua aplicação.

Outra limitação do método está relacionada ao fato de que muitas vezes uma parte dos custos indiretos de fabricação ainda é alocada através de rateios arbitrários.

Em algumas empresas, apenas uma pequena parte das atividades é susceptível de rastreamento direto aos produtos pelas atividades, enquanto que para as demais permanece a alocação tradicional. Assim, continua verdadeira a máxima de que “é melhor estar aproximadamente correto do que completamente errado”. (DUBOIS et al., 2006, p. 161).

Outro fato que merece atenção quando falamos em ABC é o tratamento dado aos custos fixos, pois os mesmos são tratados como se variáveis fossem, e acabam distorcendo a determinação e análise dos custos dos produtos.

3.5.3 Aplicação prática

Esse método é utilizado para fins gerenciais e estratégicos, considerando a totalidade dos gastos, não podendo desta forma, ser utilizado para apuração do resultado, de impostos ou distribuição de dividendos. Contudo, a utilização do método simultaneamente com o custeio por absorção, pode fazer com que o custeio por absorção apresente custos por produto com sentido mais lógico e menos distorcido por rateios arbitrários.

De acordo com Leone (2010), quando o critério ABC for operado conjuntamente com um dos sistemas correntes de custeamento, terá maiores possibilidades de trazer grandes benefícios em termos de utilidade de informações.

Dubois et al. (2006), afirma que o método é mais complexo e minucioso que os demais, e sua utilização exige análises mais detalhadas do processo.

Análises mais detalhadas do processo exigem maiores esforços para obtenção das informações, inclusive significativos esforços financeiros, mas o benefício de conhecer o processo detalhadamente, de conhecer e monitorar todas as atividades também é significativo.

Atualmente, este método tem sido utilizado principalmente por empresas prestadoras de serviços.

4 PREÇO DE VENDA E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

4.1 PREÇO DE VENDA

4.1.1 Conceito

Sardinha (1995), define preço de venda como a quantidade de dinheiro que o consumidor desembolsa para adquirir um produto e que a empresa recebe em troca da cessão do mesmo, com o objetivo de assegurar certo lucro ou retorno.

O preço é um dos principais indicadores do valor que uma empresa entrega a seus clientes. Ele é a expressão do valor monetário dos benefícios que a empresa acredita que seus produtos ou serviços trazem para seus clientes. O que qualquer empresa vende de fato é a sua capacidade de agregar valor a seus clientes. Como em toda relação econômica. [...] O preço é o mais saliente dos componentes do *marketing* mix. Se não for devidamente ajustado, põe em risco todos os demais componentes da estratégia de *marketing*. (CREPALDI, 2010, p. 358).

Cabe salientar que preço e valor de um produto são conceitos diferentes. Preço é conceituado como a expressão quantitativa do valor de um bem ou serviço, enquanto o valor de um bem é um conceito bastante subjetivo e de estreita relação com o benefício que o bem traz ao consumidor. Bruni e Famá (2003), afirmam que o valor de um bem depende da utilidade que este bem terá para as pessoas que o consomem, pois um bem que tem grande utilidade para algumas pessoas, pode não ter serventia alguma para outras.

O valor do bem também está diretamente relacionado com as políticas de *marketing* da empresa, pois campanhas publicitárias com o intuito de incentivar o consumo de determinado bem podem interferir no valor do mesmo. Assim, antes de definir preço de venda, é importante avaliar o valor que o consumidor dá para determinado produto.

Os preços refletem o valor de troca de bens e serviços na economia. Esses bens e serviços incluem os vários fatores de produção e itens em estágios diversos de produção, itens mantidos para fins especulativos e bens e serviços adquiridos para fins de consumo. (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, apud MIQUELETTO, 2008, p. 47).

Segundo Dubois et al. (2006), em qualquer processo de industrialização, os preços são os recursos contábeis que auxiliam no controle da eficiência dos bens e serviços fabricados. Assim, os preços irão refletir o resultado da eficiência de produção da empresa.

Santos (2011) acredita que o preço deva ser um valor que traga à empresa a maximização de seus lucros, que permita manter a qualidade e atender o anseio do mercado de forma simultânea, e que possibilite o melhor aproveitamento dos níveis de produção.

O preço transmite muitas informações sobre a imagem da empresa, pois define o público alvo da empresa, a política de *marketing*, a qualidade de seus produtos, e sua posição em relação aos concorrentes. Por este motivo, é que o preço deve ser formado de forma coerente, levando em consideração os objetivos da empresa.

4.2 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

4.2.1 Conceito

A formação dos preços de venda é fator determinante para a sobrevivência da empresa no mercado.

Para que a formação de preços seja eficaz, é preciso que o preço seja aceito pelo consumidor, através de um preço atraente, e também pelo acionista, através de uma margem que proporcione lucro a empresa.

De acordo com Martins (2003), é consensual a ideia de que uma das finalidades da contabilidade de custos é o fornecimento do preço de venda, contudo, na atualidade, os custos, por si só, não são suficientes. Para ele, o importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a política de preços da empresa.

A fixação dos preços de venda dos produtos fabricados pela empresas é uma tarefa bastante complexa, na qual deverão ser considerados vários fatores, entre outros: características da demanda do produto, existência ou não de concorrentes, previsibilidade do comportamento dos concorrentes e existência ou não de acordo com os concorrentes. (VICECONTI e NEVES, 2008, p. 213).

No mundo dos negócios, percebe-se que o preço é influenciados por diversos fatores, internos e externos à empresa, como a competição de mercados, pelas estratégias de *marketing*, pelos incentivos fiscais, pela demanda dos clientes, entre outros, o que demonstra a importância da tomada de decisões em relação à preço de venda.

Os executivos financeiros certamente não desconhecem que a decisão sobre preço de venda é considerada um problema operacional dos mais delicados e importantes da empresa: uma diferença relativamente pequena no preço pode gerar efeitos dramáticos na lucratividade do bem ou serviço. (SARDINHA, 1995, p. 3).

Bruni e Famá (2003), afirmam que um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados e que sucesso empresarial pode até não ser consequência direta da decisão de preços, mas que um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causaria a ruína.

Antes de fixar preços de venda, a empresa necessita estabelecer sua política de preço, ou, seus objetivos de preço, e avaliar aspectos externos a empresa.

A tarefa de determinar preços é complexa por isso, as decisões de preço devem envolver diversos setores da empresa, fábrica, financeiro, departamento de *marketing*, etc, devendo a decisão final ser aprovada pela alta direção.

4.2.2 Influência de fatores internos e externos

Tendo em vista que o preço é influenciado por fatores internos e externos à empresa, para uma adequada formação de preços de venda torna-se necessário à avaliação e análise de alguns fatores.

Fatores Internos: Relacionados com as políticas internas da empresa.

- Sobrevivência: preço definido com o objetivo de manter a empresa em operação e gerando caixa;
- Maximização de lucros: o preço é definido com o objetivo de maximizar as margens no curto prazo;

- Liderança de participação no mercado: o preço é definido com o objetivo de ganhar mercados;
- Liderança da Qualidade: O preço é definido com o intuito de garantir a qualidade do produto esperada pelo cliente. Aplica-se a produtos em que qualidade é critério de decisão de compra.

Fatores Externos: Aqueles externos ao ambiente da empresa.

- Mercados: Para adequada formação de preço, é importante a identificação e avaliação do mercado em que a empresa está operando, dos seus principais e possíveis clientes, além do ambiente em que está atuando: monopólio, concorrência perfeita, concorrência oligopolista ou concorrência monopolista;
- Elasticidade preço-demanda: Antes de formar preço é importante avaliar o impacto das alterações de preço sobre o volume de vendas;
- Outros: Fatores macroeconômicos como custo de oportunidade, taxas de juros, taxas de câmbio, e outros aspectos econômicos e políticos devem ser avaliados na formação de preços.

Como o produto é levado ao mercado, um ambiente externo à empresa e influenciado por fatores macroeconômicos, torna-se importante a avaliação de fatores externos para uma adequada e eficaz formação de preços.

4.2.3 Objetivos

O principal objetivo da formação de preço de venda é garantir preços que permitam à empresa manter-se competitiva perante o mercado, e garantam a remuneração do capital do acionista.

Padovese (2009) acredita que além de proporcionar retorno ao acionista, a formação de preços tem outros objetivos, tais como:

- a) Expansão de vendas e de mercados;
- b) Evitar guerra de preço e garantir a sobrevivência;
- c) Ser líder em preços.

Assef (1999) afirma que os principais objetivos da correta formação de preços de venda nas empresas são:

- a) Proporcionar, à longo prazo, o maior lucro possível, ou seja, proporcionar a maximização dos lucros e a perpetuidade do negócio. Políticas de curto prazo devem ser utilizadas apenas em condições especiais;
- b) Permitir a maximização “lucrativa” da participação do mercado, ou seja, buscar maior participação de mercado, mas de forma lucrativa;
- c) Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais, ou seja, formar preços levando em consideração os custos de produção, e buscando preços competitivos;
- d) Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto sustentado, ou seja, proporcionar retorno do investimento, seja através de distribuição de lucros ou de ampliação do capital.

O objetivo principal da formação de preço de venda é formar preço de forma eficiente. Para atingir este objetivo, algumas empresas avaliam custos de produção, aspectos mercadológicos, e as informações da concorrência, ou ainda, avaliam dois ou mais aspectos simultaneamente.

4.3 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Método de formação do preço de venda representa o critério que será utilizado para embasar a decisão do preço de venda.

De acordo com Bruni e Famá (2003), as decisões associadas a gestão financeira deve avaliar custos incorridos e preços praticados, ou seja, os preços devem ser maiores que os custos, de maneira a garantir a continuidade da empresa.

O mercado tem grande influência sobre os preços de venda, por isso formar preço apenas com base nos custos de produção é muito arriscado para a empresa, é preciso preocupar-se com fatores externos à organização. Isso porque, numa economia de mercado, os preços são influenciados pelas forças de oferta e demanda.

Santos (2011, p. 144), diz que na missão de formar preços, devem ser levados em consideração os seguintes fatores:

- a) A quantidade do produto em relação às necessidades dos mercados consumidor;
- b) A existência de produtos substitutos a preços mais competitivos;

- c) A demanda esperada do produto;
- d) O mercado de atuação do produto;
- e) Os níveis de produção e de vendas que se pretende ou que se pode operar;
- f) Os custos de fabricar, administrar e comercializar o produto;
- g) Os níveis de produção e de vendas desejados, etc.

Tendo em vista os diversos fatores que interferem na formação de preço, Crepaldi (2010) afirma que os métodos de fixação de preços são geralmente classificados com base em três critérios: custo, demanda e concorrência.

No estudo será abordado além destes, o método misto.

4.3.1 Método de formação do preço com base nos custos

4.3.1.1 Conceito

Pelo método de formação do preço com base nos custos, o custo obtido através dos sistemas de custeio é utilizado como base para fixação dos preços, contudo, como não são observados fatores externos à organização o método por si só pode ser falho. Ele é utilizado para formação dos preços de empresas em que os custos exercem papel fundamental e que fatores externos não exercem grande influência.

Os modelos de decisão de preço orientados pelos custos formam o preço dos produtos, através do cálculo de seus custos e adição de uma margem de lucro objetivada, pressupondo que o mercado absorva a quantidade ofertada ao preço obtido nesta equação. (PADOVEZE, 2009, p. 392).

Embora simples e de fácil uso, este método ignora fatores do mercado, como a sensibilidade dos consumidores ao preço, e os preços da concorrência e de produtos substitutos. (CREPALDI, 2010, p. 360).

Por não avaliar fatores externos à organização, a empresa corre o risco de seu produto não ser aceito pelo mercado. O produto pode ter uma qualidade que o mercado não necessita e um preço que o mercado não está disposto a pagar, pode não atingir o nível de vendas mínimo para garantir o retorno desejado, ou ainda, pode não ter a demanda esperada.

Sardinha (1995), diz que este método é aplicável à empresas que podem fixar seus próprios preços. Isso porque, o método parte do pressuposto que o mercado pagará o preço que a empresa determinar à partir de seus custos.

Diversas razões poderiam ser apresentadas como justificativas ao emprego do método de definição de preços com base nos custos: simplicidade – ajustando preços a custos, não é necessário preocupar-se com ajustes em função da demanda, segurança- vendedores são mais seguros quanto a custos incorridos do que a aspectos relativos à demanda e a mercado consumidor, justiça – muitos acreditam que o preço acima dos custos é mais justo tanto para consumidores, quanto para vendedores, que obtêm um retorno justo por seus investimentos, sem tirar vantagens do mercado quando ocorrem elevações da demanda. (BRUNI e FAMÁ, 2003, p. 312).

O método tem validade gerencial devido a necessidade de avaliação da rentabilidade dos investimentos em relação aos custos e despesas incorridos na produção dos produtos.

Os principais métodos de determinação do preço de venda com base no custo são:

a) Com base no custo pleno ou por absorção

No método com base no custo pleno ou por absorção, os preços são estabelecidos com base nos custos plenos ou integrais – custos totais de produção, acrescidos das despesas de venda, de administração e da margem de lucro desejada. (BRUNI e FAMÁ, 2003, p. 314).

A partir do custo pleno aplica-se a margem de *Mark-up* no intuito de obter um preço de venda que proporcione a margem de lucro desejada.

Mark-up é o valor acrescentado ao custo de um produto para determinar o preço de venda. Santos (2011), afirma que o objetivo do *Mark-up* é cobrir as seguintes contas: impostos e contribuições sociais sobre vendas, comissões sobre vendas, e margem de lucro sobre vendas.

Padoveze (2009), afirma que apesar de algumas falhas e desvantagens, o custeio por absorção ainda é o critério mais utilizado para formação de preço de venda, devido à simplicidade de utilização e ao fato de ser o método de custeio geralmente aceito.

Esse método é muito utilizado para formar preço, mas por ser um método inflexível e intuitivo, não deveria ser utilizado isoladamente. Para subsidiar decisões gerenciais, deve ser utilizado em conjunto com outros métodos mais abrangentes.

b) Com base no custo marginal ou custo variável

O método com base no custo marginal ou variável também utiliza o conceito de *Mark-up* para formação de preços de venda. Segundo Padoveze (2009), em vez de tomar por base o custo por absorção para formação do preço de venda, o método toma por base os custos diretos ou variáveis mais as despesas variáveis do produto. A partir do custo variável aplica-se o *Mark-up*, o qual terá que cobrir os custos e despesas fixas, além da rentabilidade mínima desejada.

Esse critério é capaz de determinar a margem de contribuição de cada produto, ou seja, permite análises sobre a contribuição de cada produto no pagamento de custos fixos. Esse método é o mais recomendado em trabalhos científicos.

c) Com base no retorno sobre o capital investido

O método com base no retorno sobre o capital investido estima o preço a partir de uma taxa pré-determinada de lucro sobre o capital investido. Essa taxa é a ROI – Taxa de Retorno do Investimento, que indica a rentabilidade obtida por unidade monetária de investimento.

Dubois et al. (2003), afirma que através deste método a margem de lucro estimada é calculada em função do investimento feito pela empresa, ou seja, não é um percentual a ser aplicado sobre o custo.

De acordo com Viceconti e Neves (2008), o método ao invés de fixar uma margem de lucro sobre vendas, como no método com base no custo pleno, fixa a margem como uma porcentagem do capital empregado pela empresa.

d) Com base no custo de transformação

No método com base no custo de transformação, a margem de lucro é calculada sobre o custo de transformação e não sobre o custo pleno, ou seja, não são considerados nos cálculos os custos com materiais diretos. Viceconti e Neves (2008), justificam o cálculo da margem de lucro à partir do custos de transformação,

argumentando que os produtos que têm maior custo de transformação representam um esforço produtivo mais intenso.

Dependendo do valor dos itens comprados de terceiros, algumas empresas não requisitam, no preço de venda, absorção das despesas operacionais e margem de lucro dos valores desses materiais ou serviços adquiridos de terceiros, levando como base para formação dos preços de venda apenas os valores gastos a título de transformação do produto. Os custos de transformação são todos os elementos de custos, excetuando-se as matérias-primas e materiais diretos. (PADOVEZE, 2009, p. 396).

Essa técnica de formação de preços é utilizada de forma eventual, e principalmente em pedidos especiais.

4.3.1.2 Cálculo do preço de venda baseado em custos

O cálculo do preço de venda baseado em custos parte de fatores internos, mas existem diferentes formas de calcular preço a partir dos custos.

- **Com base no custo pleno ou por absorção**

O preço de venda é igual ao custo total de produção, mais o acréscimo do *Mark-up*, percentual que deve cobrir as despesas operacionais e proporcionar a margem desejada de lucro.

Exemplo:

Quadro 2: Cálculo do preço de venda com base no custo por absorção

Matérias-primas	15,00
Mão-de-obra direta	4,00
Custos indiretos de produção	9,00
Custos de Produção	28,00
Despesas de Venda	6,00
Custo de Produção e Venda	34,00
<i>Mark-up</i> (35% do custo de produção e venda)	11,90
Preço de Venda	45,90

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p.130)

- **Com base no custo marginal ou custo variável**

Por este método a margem de lucro é calculada sobre a soma dos custos com as despesas variáveis e não sobre a soma do total de custos com o total das despesas, como ocorre no custo pleno.

Exemplo:

Quadro 3: Cálculo do preço de venda com base no custo marginal

Matérias-primas	15,00
Outros custos variáveis	4,00
Despesas de venda	3,00
Total dos custos marginais	22,00
Custos indiretos de produção	9,00
Custo de Produção e Venda	31,00

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p.131)

Com a estrutura de custos acima, se a empresa definir uma taxa de *Mark-up* de 50%, o preço será calculado da seguinte forma:

$$\text{Preço} = (1 + \text{margem}) \times (\text{Custos e despesas variáveis})$$

$$\text{Preço} = 1,5 \times 22,00$$

$$\text{Preço} = \text{R\$ } 33,00$$

A partir da fixação da margem de contribuição unitária e do preço de venda, a empresa deve analisar quantas unidades necessita vender para cobrir seus custos fixos.

- **Com base no retorno sobre o capital investido**

O método parte do princípio de que a margem de lucratividade deve garantir o retorno do capital investido. Cogan (1999), afirma que por este critério o preço é determinado a partir da seguinte equação:

Quadro 4: Fórmula de cálculo do preço com base no retorno do capital investido

$\text{Preço de venda} \times \text{Volume de venda} = \text{Custo total} + \% \text{ de Retorno desejado} \times \text{Capital Investido.}$
--

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p.133)

Exemplo:

Uma empresa com capital investido de R\$ 100.000,00, deseja um retorno de 18,2%. Ela incorre em custos totais de R\$ 9.000,00 e tem um volume de vendas de 80.000 unidades.

$$\text{Preço de venda} = \frac{\text{R\$ } 9.000,00 + (0,182 \times \text{R\$ } 100.000,00)}{80.000,00 \text{ unidades}}$$

Preço de venda = R\$ 0,34

Se a empresa vender o que estimou, o preço de venda encontrado garantirá o retorno do capital investido.

- **Com base no custo de transformação**

Esse método calcula a margem de lucro sobre o custo de transformação, por isso é utilizado para produtos que têm maior custo de transformação, ou produtos em que o custo de transformação é maior que os custos de material direto.

Exemplo:

Quadro 5: Fórmula de cálculo do preço de venda com base no custo de transformação

Matérias-primas	5,00
Mão-de-obra direta (custo de transformação)	40,00
Custos de Produção	45,00
Despesas de Venda e administração	10,00
Custo de Produção e Venda	55,00
Margem de lucro- (70% do custo de transformação)	28,00
Preço de Venda	83,00

Fonte: Adaptado de Cogan (1999, p.130)

Neste caso, em virtude dos altos custos de transformação em relação aos custos diretos, o preço do produto é elevado.

4.3.1.3 Aplicação prática

Na prática a formação de preço de venda com base em custos não é suficiente, tendo em vista que não avalia fatores externos à organização, contudo, o método é bastante utilizado, pois através dele obtemos um parâmetro ou referência para análises e comparações.

O método é bastante utilizado por instituições e outros órgão obrigados à prestação de contas.

Padoveze (2003, p. 311), cita situações que podem exigir a utilização de procedimentos de formação de preços de venda a partir do custo:

- a) Estudos de engenharia e de mercado para introdução de novos produtos;
- b) Acompanhamento dos preços e dos custos dos produtos atuais;
- c) Novas oportunidades de negócios;
- d) Negócios ou pedidos especiais;

- e) Faturamento de produtos por encomenda;
- f) Análise de preços de produtos de concorrentes, etc.

4.3.2 Método de formação do preço com base em decisões da concorrência

4.3.2.1 Conceito

Pelo método de formação do preço com base em decisões da concorrência a definição do preço é baseada nas práticas da concorrência, ou seja, é definido a partir de fatores externos a empresa. Neste caso, antes de formar preço é necessário a identificação das empresas concorrentes.

Crepaldi (2010) afirma que existem situações em que a importância do preço nas decisões de *marketing* é muito pequena. Isso geralmente ocorre em situações de oligopólio, onde apenas algumas empresas dominam o mercado, e uma empresa líder fixa o preço e as outras acompanham.

Sobre a homogeneidade nos preços, Santos (1994) afirma que ela pode decorrer de questões de costume (preço tradicional) ou de características econômicas do ramo (oligopólio, convênio de preços).

Nos mercados de preços homogêneos, as empresas competem apenas em termos de estratégia de produto, de promoção e distribuição.

A empresa precisa conhecer os preços e a qualidade da concorrência. Isso pode ser feito através de mapas de preços dos concorrentes, identificando-se os principais produtos. (ASSEF, 1999, p. 8).

O preço definido a partir do preço praticado no mercado leva em consideração os preços praticados pelos concorrentes, sendo que, para ser competitivo, deve ser fixado um pouco abaixo dos preços praticados pelos concorrentes. Essa fórmula pressupõe que o preço de venda praticado pela concorrência é o preço ideal para o produto e seu valor é suficiente para pagar todos os gastos e ainda gerar um valor de lucro para a empresa. (ECKERT et al. 2010, p. 13).

Miqueletto (2008) traz alguns conceitos diferentes acerca de formação de preços baseado em definições dos concorrentes:

- Preço corrente: existe uma homogeneidade nos preços do setor, a empresa dificilmente consegue mudar preço e é forçada a aceitá-lo;

- Imitação de preços: a empresa adota o preço de um concorrente por não conhecer procedimento de formação de preço, ou por estar em início de atividade e não dispor dados para forma preço de outra forma;
- Preços agressivos: empresas concorrentes reduzem preços a níveis injustificáveis, por vezes, menor que os custos com o intuito de quebrar um concorrente ou conquistar mercados;
- Preços promocionais: a empresa oferta alguns produtos com preços abaixo do mercado com o intuito de atrair clientes ao ponto de venda e estimular a venda de produtos com preços normais.

O método, por praticar preços iguais ou abaixo dos preços da concorrência, obtém a aceitação do consumidor, contudo, se os custos de produção estiverem altos, pode ser que a empresa esteja trabalhando sem margem de lucro ou ainda trabalhando para gerar prejuízo.

4.3.3 Método de formação de preço com base em aspectos mercadológicos

4.3.3.1 Conceito

O método de formação de preço com base em aspectos mercadológicos avalia aspectos externos à empresa, e por ele, quem fixa o preço é o mercado.

Crepaldi (2002), afirma que cobrar aquilo que o mercado pode pagar é um sistema de preços baseado estritamente na demanda, e que a fixação de preços depende do mercado que a empresa está tentando atingir e da presença ou ausência de concorrentes.

Padoveze (2003) afirma ainda, que pela teoria econômica quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, por meio da oferta e da procura, com algumas exceções para as situações de monopólio, oligopólio, mercados cativos, etc.

O método leva em consideração a demanda e o valor percebido pelos clientes, sem avaliar os custos incorridos na fabricação. Assim, à empresa cabe avaliar corretamente o preço de mercado do produto por meio de pesquisas de mercado. Ao buscar informações no mercado, a empresa pode se utilizar também de informações da concorrência como forma de obter informações do mercado de atuação.

Para Bruni e Famá (2003), esta forma de estabelecer preços baseia-se no valor percebido do produto pelo mercado consumidor e que por esta metodologia as empresas empregam a percepção que os consumidores têm do valor do produto, e não os custos do vendedor.

O método baseado nas características do mercado exige conhecimento profundo do mercado por parte da empresa. O conhecimento do mercado permite ao administrador decidir se venderá o seu produto a um preço mais alto, de modo que possa atrair as classes economicamente mais elevadas, ou a um preço popular para que possa atrair a atenção das camadas mais pobres. (SANTOS, 1994, p. 122).

A empresa define o preço de diversos produtos analisando as características e qualidades de cada produto e o poder aquisitivo da classe econômica que quer atingir. Assim qualidade e preço estão associados à classe econômica ou mercado que se pretende atingir, daí a importância de analisar aspectos do mercado.

Sobre o método, Assef (1999) afirma que o preço é formado pelo mercado, e que, para manter-se competitiva a empresa precisa conhecer as regras de participação no mercado, caso contrário, se estabelecer preços considerando somente as premissas de custos e margens, certamente estará a caminho de dificuldades e falta de competitividade. Para ele, custos são importantes para o negócio, mas devem ser feitos a partir de condições do mercado, pois no cenário atual é inviável fixar preço e apenas esperar a margem chegar.

4.3.4 Método misto

4.3.4.1 Conceito

O método misto, segue a premissa de utilização simultânea de mais de um método de formação de preços.

De acordo com Santos (1994), o método misto deve observar a combinação dos seguintes fatores:

- a) Custos envolvidos;
- b) Decisões da Concorrência;
- c) Características do mercado.

Ele diz ainda, que seria temeroso à empresa estabelecer preços sem a combinação destes fatores. A colocação de Santos enfatiza que a formação de preços sem a análise dos diversos fatores que exercem influencia sobre preço pode ocasionar erros, sendo as consequências difíceis de mensurar.

Sobre estratégias mistas, Crepaldi (2010, p. 363), afirma que:

Geralmente, são utilizadas estratégias baseadas nos custos e no retorno do investimento para fixar patamares mínimos de preços, a partir dos quais não se torna interessante concorrer naquele mercado ou segmento. As estratégias baseadas na demanda e na concorrência dão o balizamento final.

Tendo em vista que o preço é influenciado por fatores internos e externos à empresa, este método é mais abrangente que os demais.

5 LEVANTAMENTO DE DADOS EM EMPRESAS DO RAMO METAL MECÂNICO DA REGIÃO NORDESTE DO RIO GRANDE DO SUL

O presente estudo caracteriza-se pela pesquisa exploratória com abordagem quantitativa, tendo em vista a realização de um levantamento de dados sobre o tema custos e formação de preço de venda em indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul.

5.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

A evolução da globalização econômica vem modificando a forma de concorrência mundial, bem como os padrões de competitividade nacional, sendo os municípios e as regiões as unidades básicas nacionais e as empresas nelas instaladas o principal impulsionador do desenvolvimento socioeconômico. (MUGNOL, 2006, p. 57).

A Região Nordeste do Estado do Rio Grande é composta por municípios que ficam em torno de Caxias do Sul e é caracterizada por comunidades de origem italiana, e, secundariamente, portuguesa e alemã. A atividade industrial é característica da região, assim como a iniciativa empreendedora, a visão de negócios, e a coragem de correr riscos.

O setor analisado é composto por pequenas, médias e grandes indústrias. As médias e grandes indústrias tornam a região conhecida pela desenvolvida atividade industrial, contudo, às micro e pequenas empresas estão em grande número na região. Sondagens recentes do SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, realizadas em todos os estados brasileiros, demonstram que às micro e pequenas empresas representam 95% das empresas industriais, por isso, a pesquisa foi aplicada também as micro e pequenas indústrias da região.

O critério utilizado para a classificação do porte das empresas industriais é baseado no faturamento ou no número de empregados. Neste estudo, o critério adotado para identificação do porte da empresa foi o número de empregados, isso porque, o faturamento é uma informação mais difícil de ser obtida.

As empresas selecionadas para o estudo foram identificadas a partir da base do SIMECS – Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul, com dezessete municípios pertencentes a esta base.

Contudo, em seu site a entidade disponibiliza o contato de indústrias metalúrgicas dos municípios de Caxias do Sul, Carlos Barbosa, Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, São Marcos, Veranópolis e Vila Flores, os quais serão o foco deste estudo.

O levantamento de dados do presente estudo foi obtido por meio de um questionário composto de treze questões objetivas, com o objetivo de conhecer o método de custeio adotado pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul e de identificar quais os fatores que influenciam na formação do preço de venda destas empresas.

A partir do cadastro do SIMECS foi selecionada uma amostra de quatrocentas empresas de diferentes portes, das quais, setenta e três atenderam a solicitação e responderam ao questionário, aqui denominado “PESQUISA”. O questionário de pesquisa foi enviado inicialmente por e-mail, e posteriormente, devido ao baixo índice de retorno, foi feito contato por telefone com algumas empresas, e enviado por e-mail àquelas que concordaram responder.

Para manter o sigilo dos respondentes, e com o intuito de obter maior número de respostas, foi utilizada a ferramenta do Google Docs, a qual possibilita que o respondente utilize um *link* para responder a pesquisa em uma página da internet, sem necessidade de identificação.

Esta ferramenta transcreve as respostas para o *software Microsoft Excel*, permitindo que os dados coletados sejam analisados de forma quantitativa através de gráficos e tabelas, assim facilitando a interpretação dos dados.

A pesquisa procurou alcançar o maior rigor possível nas análises e procedimentos empregados, contudo, algumas limitações lhe foram impostas. São elas:

- a) A relutância dos gestores em responder pesquisas de caráter científico;
- b) Ao fato de que a opinião das empresas não é conclusiva, podendo, sofrer alterações mediante a inclusão de novos fatores ou alteração dos fatores existentes.

A apresentação seguirá a estrutura da pesquisa aplicada, conforme Apêndice A, e os dados tabulados serão apresentados na forma de tabelas e gráficos com o intuito de facilitar a análise e permitir a leitura crítica dos dados obtidos.

5.2 PESQUISA

5.2.1 Caracterização da amostra

A primeira etapa da pesquisa, composta pelas questões um a quatro, tem o intuito de identificar a localização da empresa, o perfil do respondente da pesquisa, o porte da empresa e o regime de tributação adotado, informações estas relevantes para a apresentação das conclusões.

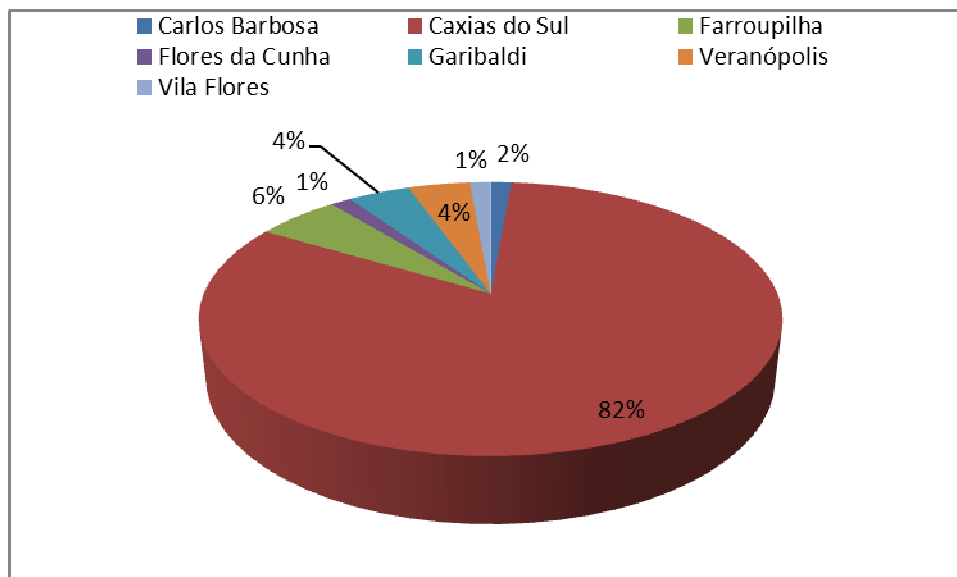
Tabela 1 – Localização da empresa

Questão 1: Qual o município de localização de sua empresa

Município	Nº de empresas	Participação
Carlos Barbosa	1	2%
Caxias do Sul	60	82%
Farroupilha	4	6%
Flores da Cunha	1	1%
Garibaldi	3	4%
Veranópolis	3	4%
Vila Flores	1	1%

Fonte: O autor

Gráfico 1: Localização



Fonte: O autor

Segundo os dados evidenciados na tabela 1, verifica-se que da amostra pesquisada, sessenta empresas (82%) estão localizadas no município de Caxias do

Sul, quatro (6%) em Farroupilha, três (4%) em Garibaldi, três (4%) em Veranópolis, uma (2%) em Carlos Barbosa, uma (1%) em Flores da Cunha e uma (1%) em Vila Flores.

O número de empresas respondentes localizadas no município de Caxias do Sul é elevado, pois a maior concentração de indústrias metalúrgicas é neste município.

O município de São Marcos não consta na tabela I pois nenhuma empresa do município respondeu ao questionário.

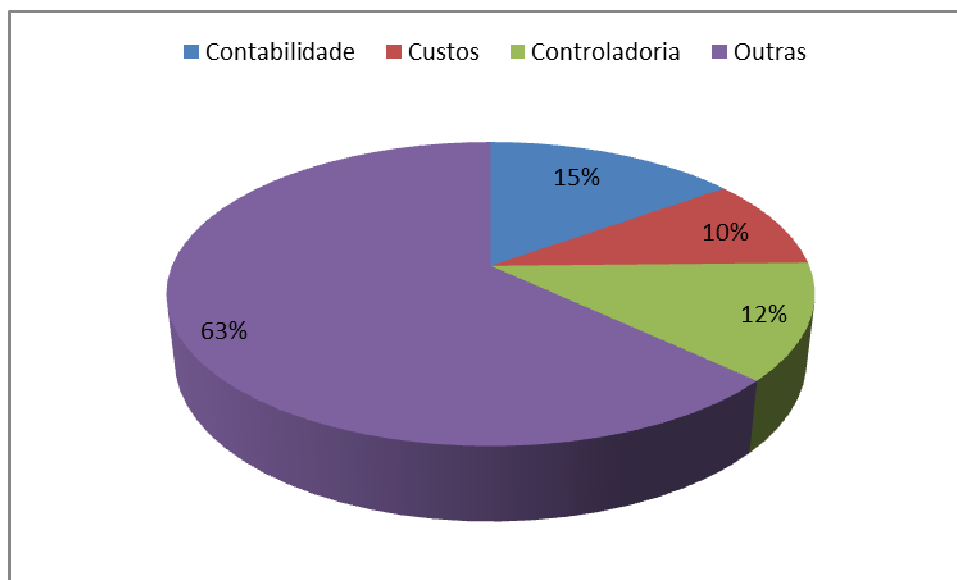
Tabela 2 – Área de atuação do respondente

Questão 2: Área de atuação do responsável pelo preenchimento

Área	Nº de empresas	Participação
Contabilidade	11	15%
Custos	7	10%
Controladoria	9	12%
Outras	46	63%

Fonte: O autor

Gráfico 2: Área de atuação do respondente



Fonte: O autor

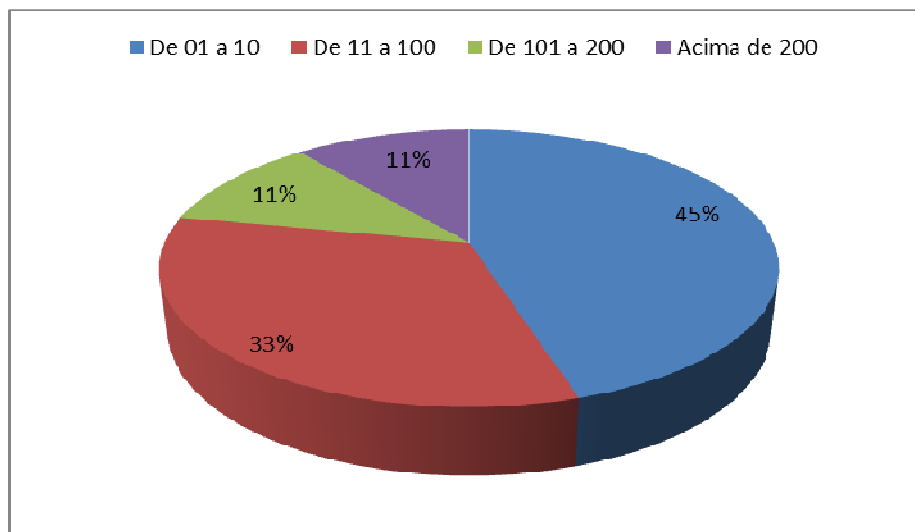
Avaliando os dados da tabela 2, verifica-se que onze (15%) dos respondentes trabalham no setor contábil, sete (10%) trabalham no setor de custos, nove (12%) trabalham no setor de controladoria e quarenta e seis (63%) trabalham em setores relacionados ao anteriores, como por exemplo, setor administrativo, financeiro, diretoria.

Tabela 3 – Número de funcionários

Questão 3: Quantidade de funcionários

Quantidade	Nº de empresas	Participação
De 01 a 10	33	45%
De 11 a 100	24	33%
De 101 a 200	8	11%
Acima de 200	8	11%

Fonte: O autor

Gráfico 3: Número de funcionários

Fonte: O autor

De acordo com os dados da tabela 3, verifica-se que trinta e três (45%) empresas possuem de 01 a 10 funcionários, vinte e quatro (33%) empresas possuem de 11 a 100 funcionários, oito (11%) empresas possuem de 101 a 200 funcionários e oito (11%) empresas possuem mais de 200 funcionários.

Para fins de análise, é importante a definição do porte da empresa analisada, por isso, será observada a classificação do porte da empresa em função do número de funcionários. Para este estudo, adotou-se o seguinte critério:

Porte da Indústria	Número de Empregados
Microempresa	Até 10 empregados
Pequena Empresa	De 11 a 100 empregados
Média Empresa	De 101 a 200 empregados
Grande Empresa	Acima de 200 empregados

Quadro 6: Classificação do porte da empresa em função do numero de empregados

Fonte: O autor

A partir desta classificação verificamos que cinquenta e sete (78%) empresas são micro e pequenas empresas e dezesseis (22%) são empresas de médio e grande porte. Neste estudo será avaliado o perfil das micro e pequenas empresas e posteriormente o perfil das empresas de médio e grande porte.

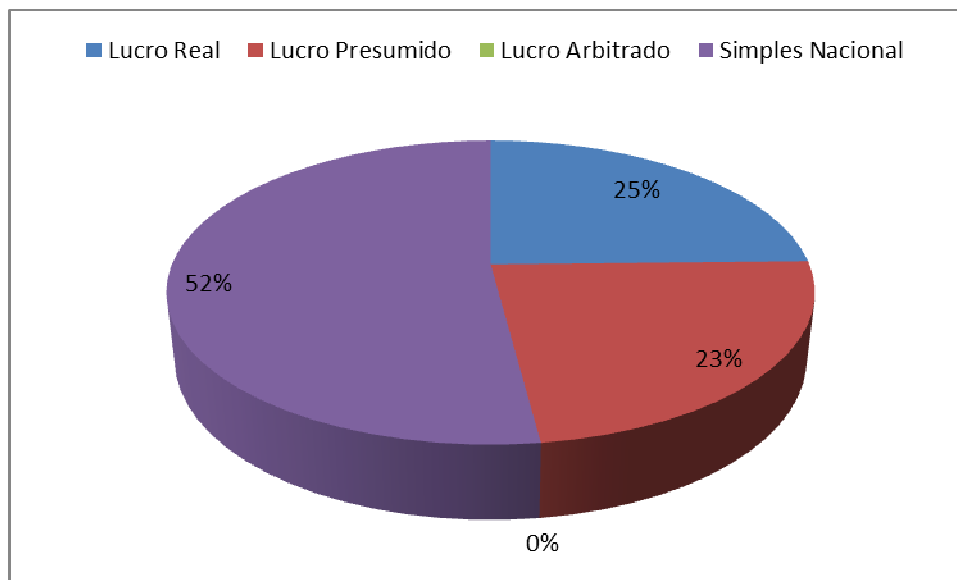
Tabela 4 – Regime de tributação

Questão 4: Qual o regime de tributação adotado por sua empresa

Regime de Tributação	Nº de empresas	Participação
Lucro Real	18	25%
Lucro Presumido	17	23%
Lucro Arbitrado	00	0%
Simples Nacional	38	52%

Fonte: O autor

Gráfico 4: Regime de tributação



Fonte: O autor

Mediante os dados evidenciados na tabela 4, verifica-se que dezoito (25%) empresas adotam o regime de tributação denominado Lucro Real, dezessete (23%) adotam o regime de tributação denominado Lucro Presumido e trinta e oito (52%) empresas adotam o regime de tributação denominado Simples Nacional.

5.2.2 Identificação do método de custeio adotado e dos fatores que influenciam a formação de preços

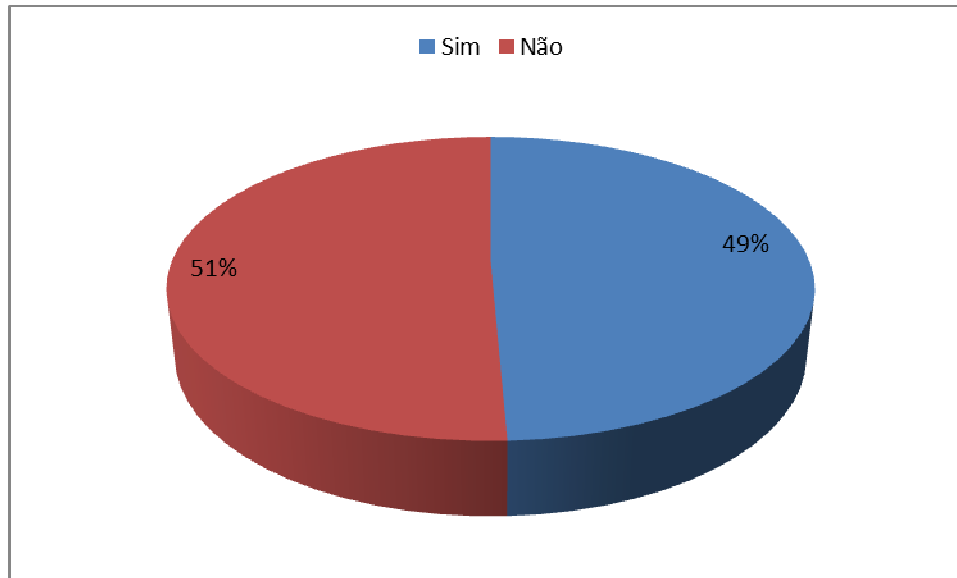
Tabela 5 – Adoção de método de custeio

Questão 5: Sua empresa adota algum método de custeio

Adoção	Nº de empresas	Participação
Sim	36	49%
Não (pular para a questão 12)	37	51%

Fonte: O autor

Gráfico 5: Adoção de um método de custeio



Fonte: O autor

Sobre a adoção de algum método de custeio, os dados da tabela 5 evidenciam que trinta e seis (49%) empresas adotam algum método de custeio e trinta e sete (51%) empresas não adotam um método de custeio.

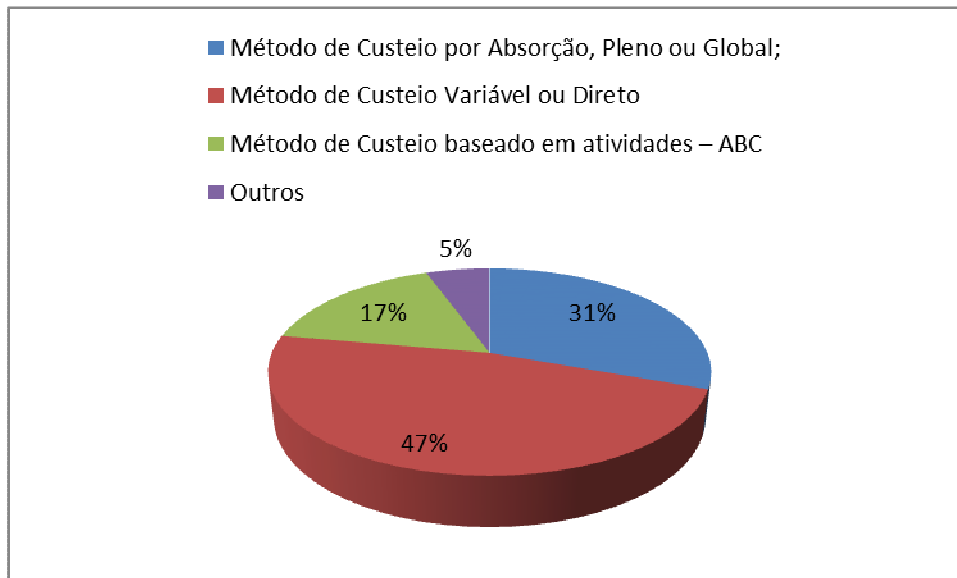
Sabendo-se que 51% das empresas não adotam um método de custeio torna-se importante verificar a existência de interesse por parte dessas empresas na implantação de um sistema de custeio. Neste intuito, pediu-se às empresas que não adotam um método de custeio que respondessem a questão 12.

Tabela 6 – Identificação do método adotado

Questão 6: Qual o método adotado?

Método de Custeio	Nº de empresas	Participação
Método de Custeio por Absorção, Pleno ou Global;	11	31%
Método de Custeio Variável ou Direto	17	47%
Método de Custeio baseado em atividades – ABC	06	17%
Outros	2	5%

Fonte: O autor

Gráfico 6: Método de custeio adotado

Fonte: O autor

Com a pesquisa, verificou-se que onze (31%) empresas trabalham com o método de custeio por absorção, também conhecido como método de custeio pleno ou global, dezessete (47%) trabalham com método de custeio variável, também conhecido como custeio direto, seis (17%) trabalham com o método de custeio baseado em atividades, também conhecido como método ABC, e duas empresas (5%) trabalham com outros métodos de custeio.

Os resultados demonstram que o custeio por absorção é bastante utilizado, tendo em vista que é o método aceito pelo fisco. O método de custeio variável, embora não seja um método aceito pelo fisco, também é bastante utilizado, pois trabalha com o conceito de margem de contribuição, muito importante na

determinação dos preços de venda, e que facilita o controle e o processo de tomada de decisões.

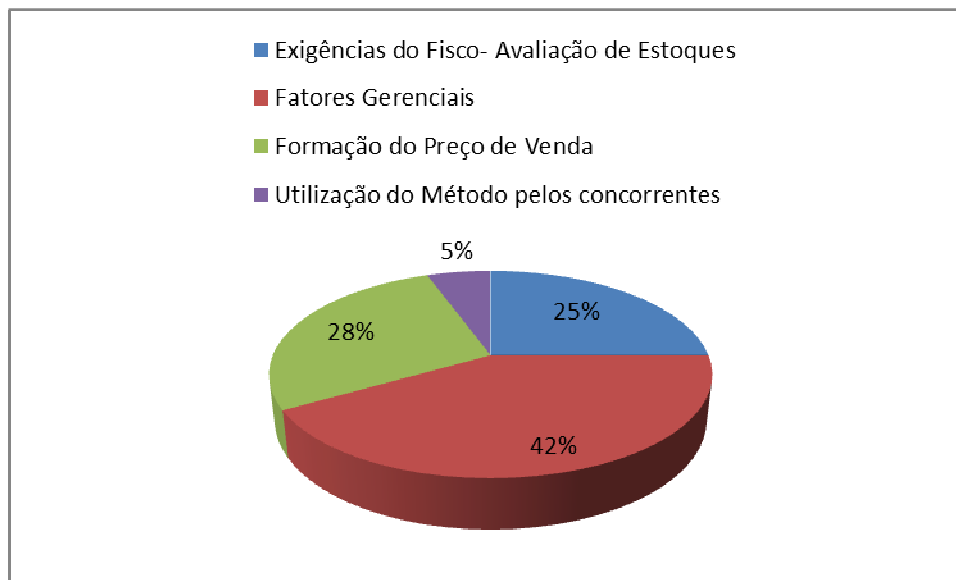
Tabela 7 – Fatores que influenciam a escolha

Questão 7: Quais os fatores que influenciaram ou motivaram a escolha do Método de Custeio?

Fatores	Nº de empresas	Participação
Exigências do Fisco- Avaliação de Estoques	9	25%
Fatores Gerenciais	15	42%
Formação do Preço de Venda	10	28%
Utilização do Método pelos concorrentes	2	5%

Fonte: O autor

Gráfico 7: Fatores que influenciaram a escolha do método de custeio



Fonte: O autor

Sobre os fatores que motivam a escolha do método de custeio, nove (25%) empresas afirmam que as exigências do fisco é o fator que influenciou a escolha, quinze (42%) empresas afirmam que escolha foi motivada por fatores gerenciais, dez (28%) afirmam que a escolha do método de custeio foi feita com o intuito de determinar o preço de venda e duas (5%) afirmam que a escolha foi feita devido a utilização do método por empresa concorrente.

Com base nestes dados, percebe-se que a escolha do método de custeio é motivada principalmente por fatores gerenciais.

Tendo em vista a acirrada competição por novos mercados, a entrada de empresas estrangeiras com preços bastante competitivos, e a complexidade do mundo dos negócios, é admissível que fatores gerenciais tenham maior influência na

escolha do método de custeio do que exigências do fisco. Muitas empresas adotam o sistema de custeio por absorção para atender ao fisco e adotam o custeio variável como forma de obter informações úteis à tomada de decisões, principalmente no que tange a formação de preços de venda.

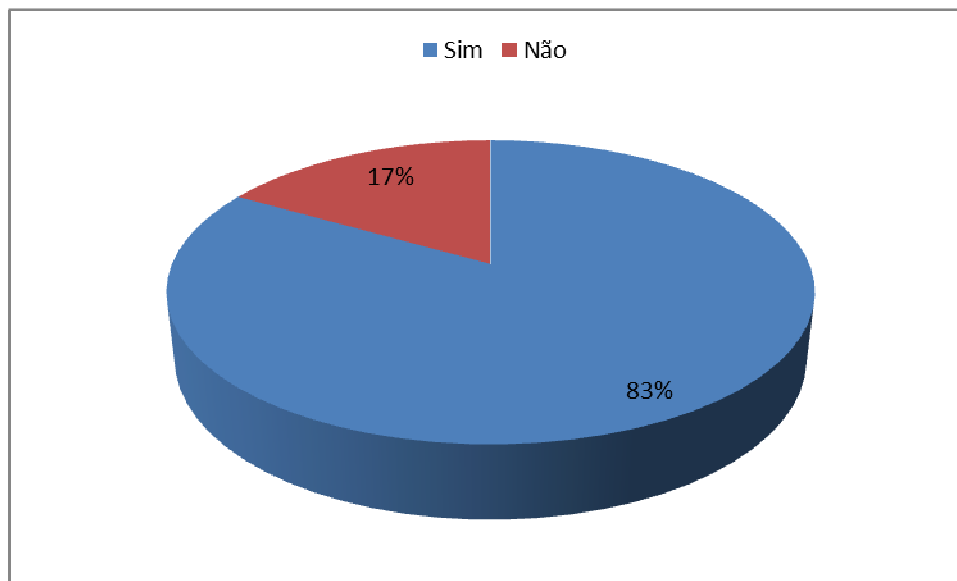
Tabela 8 – Utilização das informações obtidas pelo sistema de custeio para determinação de preços

Questão 8: Sua empresa avalia e/ ou utiliza as informações obtidas pelo sistema de custeio para determinação dos preços de venda?

Utilização	Nº de empresas	Participação
Sim	30	83%
Não	6	17%

Fonte: O autor

Gráfico 8: Utilização das Informações do Sistema de Custeio para determinação de preço de venda



Fonte: O autor

Diante dos resultados apresentados na tabela 8, verifica-se que das empresas que adotam algum método de custeio, trinta (83%) avaliam as informações obtidas pelo sistema de custeio para determinação de preços e seis (17%) não avaliam as informações obtidas pelo sistema de custeio.

Tendo em vista que os preços são influenciados tanto por fatores internos quanto por fatores externos à organização, torna-se importante a avaliação de custos para formar preço, por isso o percentual de 83% de empresas que avaliam custos para formação de preços de venda.

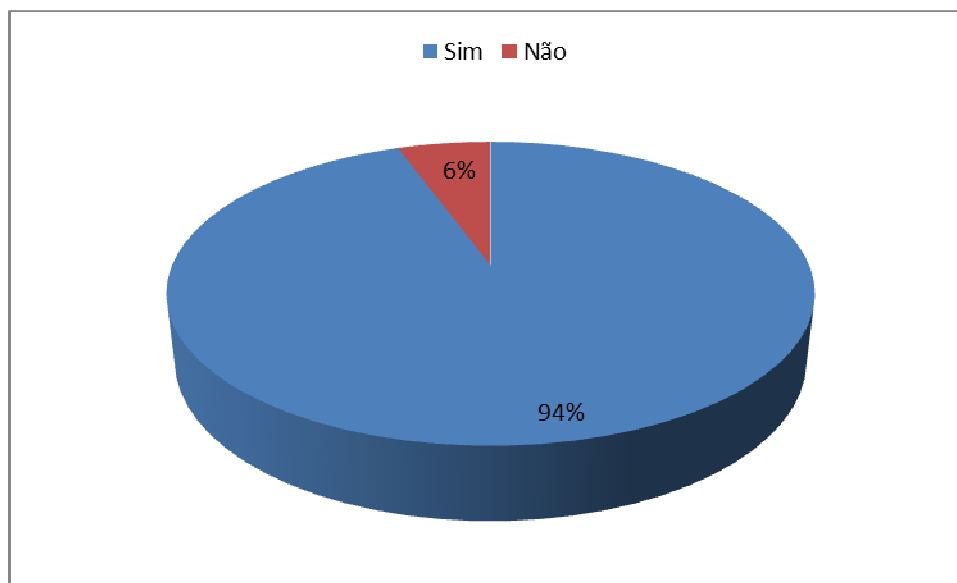
Tabela 9 – Avaliação de outros aspectos para formação de preços

Questão 9: Além dos custos, sua empresa avalia outros aspectos para formação dos preços de venda?

Avalia outros aspectos	Nº de empresas	Participação
Sim	34	94%
Não	2	6%

Fonte: O autor

Gráfico 9: Avaliação de outros aspectos para formação de preços de venda



Fonte: O autor

Mediante os dados obtidos, verifica-se que trinta e quatro empresas (94%), avaliam os custos e outros aspectos para determinar seus preços de venda, enquanto duas (6%) empresas não avaliam outros aspectos para determinar preços.

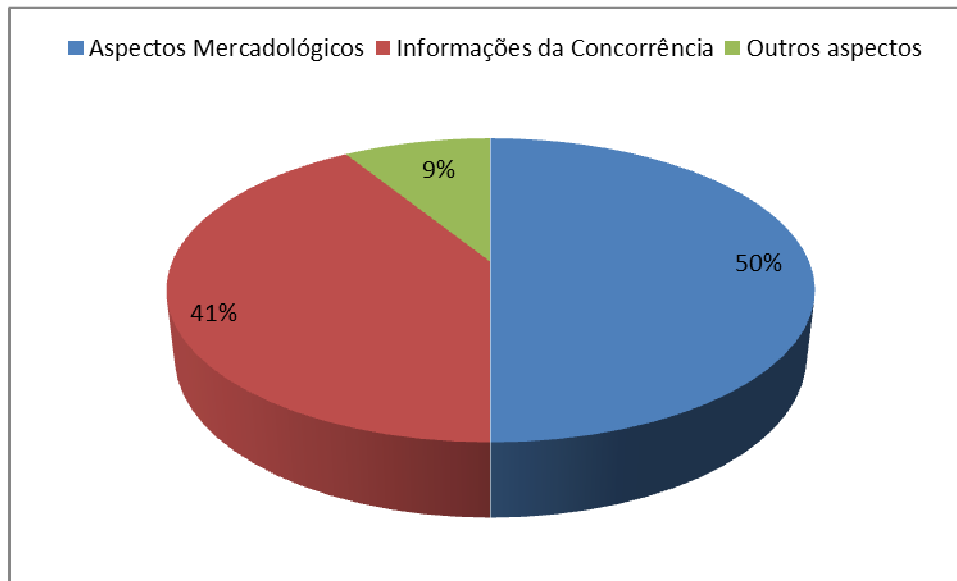
Muitas empresas avaliam fatores externos à organização devido à influência que estes fatores exercem na formação dos preços de venda.

Tabela 10 – Aspectos avaliados para formação do preço de venda

Questão 10: Se avalia outros aspectos, quais são?

Aspectos	Nº de empresas	Participação
Aspectos Mercadológicos	17	50%
Informações da Concorrência	14	41%
Outros aspectos	3	9%

Fonte: O autor

Gráfico 10: Identificação dos aspectos avaliados para formação de preços de venda

Fonte: O autor

De acordo com os dados evidenciados na tabela 10, verifica-se que dezessete (50%) empresas avaliam aspectos mercadológicos, quatorze (41%) empresas avaliam informações da concorrência e três (9%) empresas avaliam outros fatores para determinação dos preços de venda.

O fato de um percentual grande de empresas avaliar aspectos mercadológicos para formação dos preços de venda está ligado a rápidas e constantes mudanças de cenário econômico, ao alto nível de concorrência, tanto no mercado interno quanto no mercado externo, e à identificação das necessidades do mercado consumidor, pois se não houver demanda para o produto, não haverá venda.

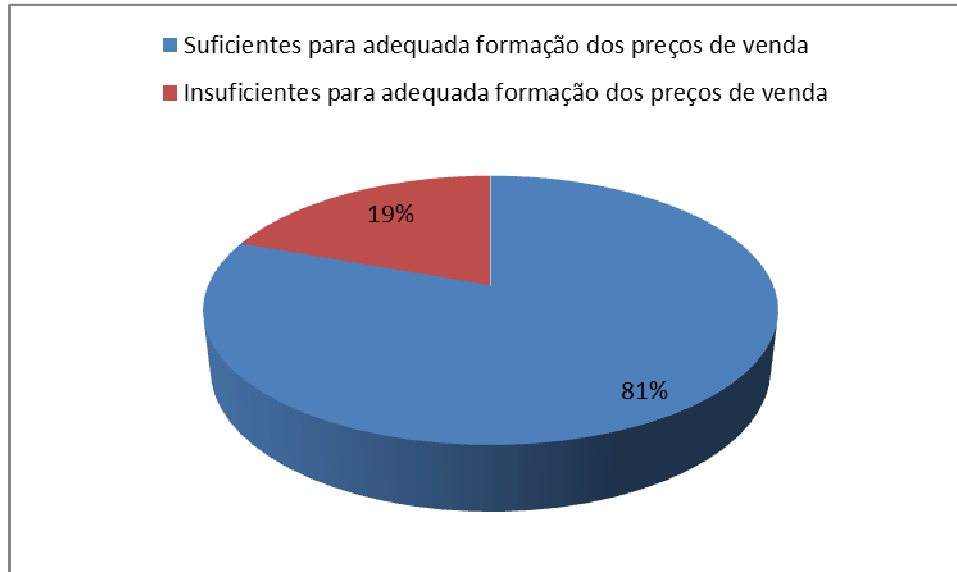
Tabela 11 – Os aspectos avaliados são suficientes para adequada formação de preços

Questão 11: Quanto aos aspectos avaliados por sua empresa para determinação dos preços de venda, você considera?

	Nº de empresas	Participação
Suficientes para adequada formação dos preços de venda	29	81%
Insuficientes para adequada formação dos preços de venda	7	19%

Fonte: O autor

Gráfico 11: Os aspectos avaliados são suficientes para adequada formação de preços de venda



Fonte: O autor

Mediante os resultados, verificou-se que dos respondentes, vinte e nove (81%) consideram que os aspectos avaliados por sua empresa são suficientes para adequada formação de preços, e sete (19%) consideram que os aspectos avaliados por sua empresa são insuficientes para adequada formação de preços.

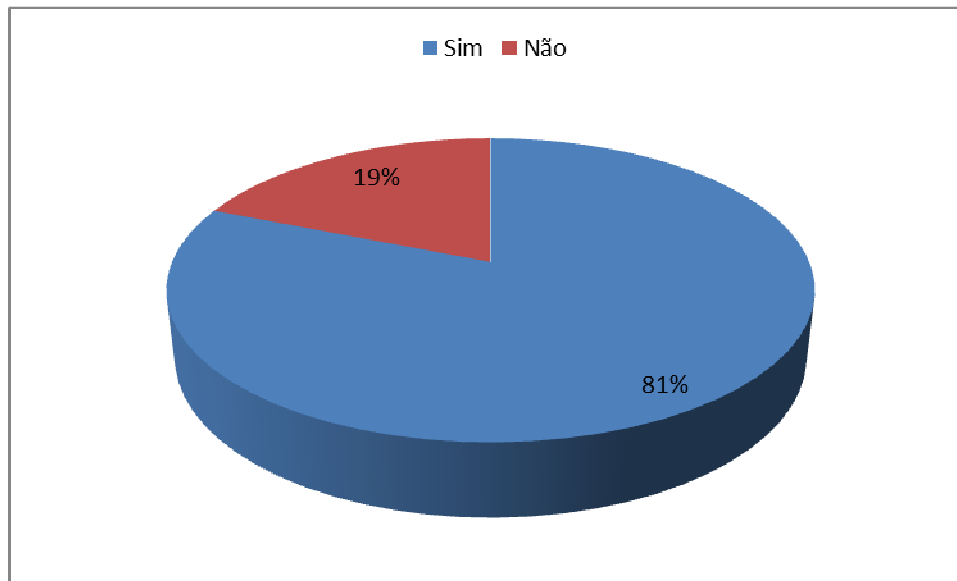
Esses dados demonstram que a determinação dos preços de venda é bastante complexa e envolve a avaliação de inúmeros fatores externos, por isso, algumas empresas têm a consciência de que os fatores avaliados são insuficientes para adequada formação dos preços de venda.

Tabela 12 – Interesse na implantação de um sistema de custeio

Questão 12: Se não adota um sistema de controle de custos, gostaria de implantar?

Interesse na implantação	Nº de empresas	Participação
Sim	30	81%
Não	7	19%

Fonte: O autor

Gráfico 12: Interesse na Implantação de um sistema de custos

Fonte: O autor

Para os respondentes que não adotam algum método de controle de custos, buscou-se identificar a existência de interesse na implantação de um sistema de controle de custos. Conforme os dados evidenciados na tabela 12, verificou-se que trinta (81%) empresas demonstraram interesse na implantação de um sistema de controle de custos e sete (19%) empresas não demonstraram interesse na implantação de um sistema de controle de custos.

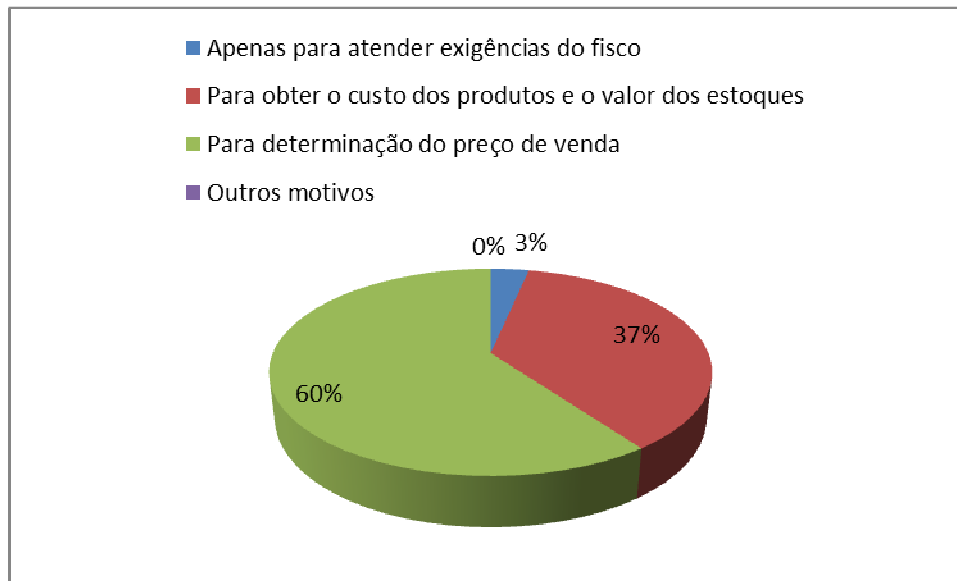
Atualmente muitas empresas ainda formam preço de forma empírica, sem a adoção de qualquer método de controle de custos, daí o interesse na implantação de um sistema de controle de custos, pois diante de um mercado altamente competitivo é preciso que os preços também sejam competitivos.

Tabela 13 – Motivação para implantação de um sistema de custeio

Questão 13: Porque você tem interesse em implantar um sistema de controle de custos?

Motivos	Nº de empresas	Participação
Apenas para atender exigências do fisco	1	3%
Para obter o custo dos produtos e o valor dos estoques	11	37%
Para determinação do preço de venda	18	60%
Outros motivos	0	0%

Fonte: O autor

Gráfico 13: Motivação para implantação de um sistema de custeio

Fonte: O autor

Das empresas que demonstraram interesse na implantação de um sistema de controle de custos, dezoito (60%) apontaram como motivação para implantação a determinação dos preços de venda, onze (37%) apontaram como motivação para implantação a obtenção do custo do produto e a mensuração dos estoques, e uma (3%) empresa apontou as exigências do fisco como motivação para implantação.

Das trinta empresas que não adotam um método de custeio e tem interesse na implantação de um método de custeio, dezoito apontam a formação do preço de venda como principal motivação para implantação de um sistema.

5.3 APRESENTAÇÃO DAS CONCLUSÕES DA PESQUISA

Diante de um mercado competitivo, cada vez mais as informações geradas pelos sistemas de custos têm sido consideradas elementos estratégicos para tomada de decisões, principalmente no que se refere a preço de venda. Essas informações servem de subsídio aos gestores no momento da definição de estratégias de atuação e gestão dos custos dos processos e da atividade.

Devido à importância da adoção de um método de custeio adequado à atividade, o objetivo geral da pesquisa foi à identificação do método de custeio mais utilizado pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul e a sua utilização na determinação dos preços de venda.

A pesquisa revelou que o método de custeio mais utilizado pelas indústrias respondentes foi o Método de Custeio Variável, contudo nas empresas de médio e grande porte o método mais utilizado é o absorção. De dezesseis empresas de médio e grande porte, sete adotam o método de custeio por absorção.

Quando questionadas sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custeio para determinação de preços, trinta (83%) empresas afirmam que utilizam as informações para formar preço.

Tendo em vista que a pesquisa foi aplicada a empresas de diferentes portes, com características distintas, é importante a análise dos resultados em função do porte da empresa, ou seja, em função do número de funcionários.

Primeiramente analisou-se o perfil das micro e pequenas empresas.

Do total de pesquisas respondidas, cinquenta e sete (78%) foram respondidas por micro e pequenas empresas, das quais trinta e oito (67%) adotam o regime de tributação denominado Simples Nacional, quatorze (25%) adotam o regime denominado Lucro Presumido e apenas cinco (8%) adotam o regime de Lucro Real. Destas empresas, trinta e cinco (61%) não adotam nenhum método de custeio, enquanto vinte e duas (39%) adotam algum método de custeio. Das que adotam, onze afirmaram que utilizam o custeio variável, cinco afirmaram que utilizam o custeio por absorção e cinco afirmaram que utilizam o custeio ABC. Os fatores gerenciais foram citados por dez empresas como motivação para escolha do método de custeio, enquanto sete citaram a formação do preço de venda e três citaram as exigências do fisco.

Das empresas que adotam um método de custeio, quinze afirmaram que utilizam as informações do sistema de custeio para determinação do preço de venda. Destas, seis (40%) afirmaram que avaliam também aspectos mercadológicos, seis (40%) afirmaram que avaliam informações da concorrência e três (20%) afirmaram que avaliam outros fatores para determinar preço de venda. Doze empresas consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços e três consideram os aspectos avaliados insuficientes.

Em suma, as micro e pequenas empresas são em sua maioria optantes pelo Simples Nacional e a maioria delas não adota um método de custeio. Das que adotam, a maioria indicou a utilização do método de custeio variável, mas ao que tudo indica, elas trabalham apenas com o conceito de *Mark-up*. Cinco empresas afirmaram que utilizam o custeio ABC, mas acredita-se que elas trabalham apenas

com conceitos de departamentalização, devido a complexidade de implantação e o alto custo de manutenção deste método. Elas indicaram os fatores gerenciais como motivação para escolha do método variável, indicaram que utilizam as informações geradas pelo custeio variável para formar preço, que avaliam outros fatores também, principalmente aspectos mercadológicos e informações da concorrência e em geral consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços de venda.

De trinta e cinco (61%) micro e pequenas empresas que não adotam nenhum método de custeio, vinte e oito informaram que têm interesse na implantação de um sistema de controle de custos. Esta informação demonstra a existência de um amplo mercado para as empresas de consultoria em custos.

Num segundo momento analisou-se o perfil das médias e grandes indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul.

Das dezesseis empresas pertencentes ao grupo analisado, oito são empresas de médio porte e oito são empresas de grande porte. O número de empresas deste grupo é menor, pois é grande a presença de micro e pequenas empresas na região.

Das empresas de médio porte, com 101 a 200 funcionários, seis (75%) adotam o regime de tributação denominado Lucro Real e duas (25%) adotam o regime denominado Lucro Presumido. Todas as empresas de médio porte adotam algum método de custeio. Quatro (50%) empresas afirmaram que utilizam o custeio por absorção, três (38%) empresas afirmaram que utilizam o custeio variável e uma (12%) afirmou que utilizam o custeio ABC. Como motivação para escolha do método de custeio, quatro (50%) empresas citaram as exigências do fisco, três (38%) citaram a formação do preço de venda e uma (12%) citou os fatores gerenciais.

Quando questionadas sobre a utilização do método de custeio para formação de preço de venda, sete (88%) empresas afirmaram que utilizam as informações do sistema de custeio para determinação do preço de venda e uma (12%) afirmou que não utiliza as informações do sistema de custeio. Sete empresas afirmaram que além de custos, avaliam outros aspectos, sendo que destas, três (42%) avaliam aspectos mercadológicos, duas (29%) avaliam informações da concorrência e duas (29%) afirmaram que avaliam outros fatores para determinar preço de venda. Das empresas pesquisadas, sete consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços e uma considera os aspectos avaliados insuficientes.

Em síntese, a maioria das empresas de médio porte adota o regime de tributação denominado Lucro Real, e adotam um método de custeio. A maioria indicou a utilização do método de custeio por absorção e indicou as exigências do fisco como motivação para escolha do método, contudo cabe observar que o percentual de empresas deste porte que adotam o custeio variável no intuito de formar preço é grande. Elas indicaram que utilizam as informações geradas pelo sistema de custos para formar preço, que avaliam outros fatores além dos custos para formar preços, principalmente aspectos mercadológicos, e consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços de venda.

Das empresas de grande porte, com mais de 200 funcionários, sete (88%) adotam o regime de tributação denominado Lucro Real e apenas uma (12%) adota o regime denominado Lucro Presumido. Destas, seis (75%) adotam algum método de custeio e duas (25%) não adotam um método de custeio. Das empresas que adotam um método de custeio, quatro (67%) afirmaram que utilizam o custeio por absorção e duas (33%) afirmaram que utilizam o custeio variável. Como motivação para escolha do método de custeio, três (50%) empresas citaram as exigências do fisco e três (50%) citaram os fatores gerenciais.

Quando questionadas sobre a utilização do método de custeio para formação de preço de venda, cinco (83%) empresas afirmaram que utilizam as informações do sistema de custeio para determinação do preço de venda e uma (17%) afirmou que não utiliza as informações do sistema de custeio. Sete empresas afirmaram que além de custos, avaliam outros aspectos, sendo que destas, seis (86%) avaliam aspectos mercadológicos, e uma (14%) avalia informações da concorrência para determinar preço de venda. Das empresas pesquisadas, sete consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços e uma considera os aspectos avaliados insuficientes.

A pesquisa revelou que as empresas de grande porte adotam o regime de tributação denominado Lucro Real, e adotam um método de custeio. A maioria indicou a utilização do método de custeio por absorção e indicou as exigências do fisco como motivação para escolha do método, contudo cabe salientar que o percentual de empresas deste porte que adotam simultaneamente o custeio variável como subsídio as decisões gerenciais também é grande. Elas indicaram que utilizam as informações geradas pelo sistema de custos para formar preço, que avaliam outros fatores além dos custos para formar preços, principalmente aspectos

mercadológicos, e consideram os aspectos avaliados suficientes para adequada formação de preços de venda.

Os dados acima demonstram que ainda existem empresas de grande porte que não tem um sistema de controle de custos, ou seja, ainda não estão estruturadas para atender as exigências do fisco. Nas empresas pesquisadas que ainda não adotam um método de custeio, verificou-se o interesse na implantação de um sistema de custos no intuito de obter o custo dos produtos e atender exigências fiscais, tendo em vista que as empresas de grande porte estão obrigadas a prestar informações de estoques e custos ao fisco. Assim, obtendo o custo do produto, elas poderão formar preços de forma adequada, avaliando o custos de produção e os diversos fatores que interferem na determinação do preço de venda.

Além de permitir a identificação do método de custeio mais utilizado pelas indústrias metalúrgicas o levantamento de dados demonstrou que o número de empresas de médio e grande porte que não adotam o custeio por absorção é grande. Assim, tendo em vista as obrigações fiscais, pode-se concluir que existe ainda um amplo mercado de atuação para os contadores especializados em prestação de consultoria na área de custos.

6 CONCLUSÃO

Diante do cenário atual, com mercados cada vez mais competitivos, a escolha de um método de custeio e formação de preços de forma adequada torna-se questão de sobrevivência da empresa. Isso porque, um preço formado de forma incorreta ou sem a avaliação dos fatores que influenciam preço, pode ocasionar grandes prejuízos à empresa ou ainda, desvalorizar a sua imagem perante o mercado.

Atualmente, as empresas estão utilizando as informações do sistema de custos como subsídio à tomada de decisões e como ferramenta de gerenciamento e controle dos custos. Elas estão trabalhando mais a questão do controle de custos no intuito de aprimorar seus processos, diminuir custos sem perda significativa de qualidade, isso porque, melhorando sua eficiência em termos de custos, elas podem obter preços mais competitivos.

Quanto mais intensa a competição no mercado em que a empresa estiver inserida, mais importante será dispor de custos de produção eficientes e instrumentos de gestão que permitam oferecer ao mercado um produto de qualidade, com preço competitivo e que proporcione o lucro esperado pela empresa.

Deste modo, os gestores devem avaliar as características de cada método de custeio e escolher o mais adequado às necessidades gerenciais, de forma que o método auxilie na tomada de decisões e principalmente, proporcione informações necessárias à formação de preços.

Ao apresentar as características dos diversos métodos de custeio, este trabalho demonstrou que o sistema de custos pode produzir informações úteis para a tomada de decisões, daí a importância da escolha do método adequado a atividade e ao porte da empresa. Ao apresentar os fatores que interferem na formação de preços e as características dos diversos métodos de formação de preço de venda, o trabalho também evidenciou o quão importante é a avaliação de fatores externos à organização para determinação dos preços de venda, pois não basta avaliar custos para formar preços competitivos.

Por fim, ao aplicar a pesquisa às indústrias metalúrgicas da região nordeste do Rio Grande do Sul, concluiu-se que os métodos de custeio mais utilizados são o

custeio por absorção e o custeio variável e que as empresas não avaliam somente custos para determinar preços, avaliam também fatores externos à organização. Contudo, verificou-se também que ainda existem muitas empresas que não têm um sistema de custos, o que demonstra um amplo mercado a ser explorado pelos contadores de custos.

Ao abordar o tema custos e formação de preço de venda, este trabalho contribuiu para a Contabilidade de Custos através da identificação dos modelos mais utilizados pelas indústrias metalúrgicas da região nordeste no Rio Grande do Sul, contudo, encontra-se longe de ter sido suficientemente explorado, podendo este trabalho, servir de subsídio a elaboração de trabalhos futuros sobre o mesmo tema, ou ainda, de trabalhos semelhantes aplicados a outras regiões do Brasil.

REFERÊNCIAS

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços**: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. 4. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999. 97 p. ISBN 853520153X

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**: uma abordagem gerencial. 2 ed. São Paulo: IOB - Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda, 1984. 286 p.

BIASIO, Roberto. **Apostila de Contabilidade de Custos I**. Universidade de Caxias do Sul. 200?.

BÓRNIA, Antonio César. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 2. Ed. São Paulo, SP: Atlas, 2003. 535 p. + 1 CD-Rom (Finanças na prática).

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010. xi, 364 p. ISBN 9788522458288.

_____. **Curso básico de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002. 363 p. ISBN 8522432376.

COGAN, Samuel. **Custos e preços**: formação e análise. São Paulo: Pioneira, 1999. 157 p. ISBN 8522102023.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**: conceitos, modelos e instrumentos : abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo, SP: Atlas, 2006. 248 p. ISBN 8522444358

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 5.ed. rev e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p. ISBN 8522433240

ECKERT, Alex; MECCA, Marlei S.; BIASIO, Roberto. O uso de técnicas de gestão de custos e de preços para tornar as empresas competitivas e lucrativas sem entrar na guerra de preços baixos. In: SIMPÓSIO UNIJUÍ, 2010, Ijuí. Disponível em: <<http://www1.unijui.edu.br/revistas/index.php/revista-contabilidade-e-informacao-edicao-atual>>. Acesso em: 10 abr. 2012.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

FLORENTINO, Américo Matheus. **Custos**: princípios, cálculo e contabilização. 13.ed. Rio de Janeiro: Gryphus, 1993. 335 p.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. São Paulo: Thomson, 2001. 783 p. ISBN 8522102465.

LAWRENCE, William Beaty; RUSWINCKEL, John W.. **Contabilidade de custos**. 4.ed. São Paulo: IBRASA, 1975. 719 p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Curso de contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 2 v.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. São Paulo: Atlas, 2001. 905 p. ISBN 8522429804.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing: metodologia, planejamento, execução e análise**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 2121 p. ISBN 8576050862

_____. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001. 193 p. ISBN 8534612692

MIQUELETTO, Eluiz Maria. **Formação de Preço de Venda: uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e região metropolitana**. 2008. 102f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa de Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

MUGNOL, Renato Pedro. Competitividade sistêmica das micro, pequenas e médias empresas da cadeia produtiva de autopeças da Região Nordeste do Estado do Rio Grande do Sul e desenvolvimento regional. **Perspectiva Econômica**, jul/dez. 2006. Disponível em: < <http://www.perspectivaeconomica.unisinos.br/pdfs/59.pdf>>. Acesso em 17 mai. 2012.

NASCIMENTO, Jonilton Mendes do. **Custos : planejamento, controle e gestão na economia globalizada**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001. 384 p. ISBN 8522429898

OLIVEIRA, Ezequiel Gruber de. **Gestão de Custos e formação de preço de venda: estudo de caso em uma indústria gráfica**. 2004. 56f. Monografia (Bacharelado em Administração Financeira) – Curso de Administração do Centro Universitário Adventista de São Paulo, UNASP, Engenheiro Coelho.

ORLANDIN, Leticia Carin. **Procedimentos para Determinação do Preço de Venda com Base nos Custos em Micro e Pequenas Empresas do Setor Cerâmico**.

2010. 78 f. Monografia (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Caxias do Sul, Caxias do Sul.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Cengage Learning, 2009. xviii, 493 p. ISBN 9788522107297.

_____. **Curso básico gerencial de custos**. São Paulo: Thomson, 2003. 377 p. ISBN 8522103410.

SANTOS, Joel José dos. **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC - custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários, custos de tributos sobre compras e vendas. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011. xx, 249 p. ISBN 9788522462032.

_____. **Formação do preço e do lucro**: custos marginais para formação de preços referenciais. 4. ed.rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994. 187 p. ISBN 8522411735

SARDINHA, José Carlos. **Formação de Preço**: a arte do negócio. São Paulo: MAKRON Books, 1995. 146 p. ISBN 8534604568

SCHIER, Carlos Ubirtan da Costa. **Gestão de Custos**. Curitiba: Ibpex, 2006. 194 p. ISBN 8587053248

_____. **Custos Industriais**. Curitiba: Ibpex, 2005. 189 p. ISBN 8587053248

SEBRAE. Gestão de Custos para Pequenas Organizações Industriais. Disponível em:

<[http://201.2.114.147/bds/BDS.nsf/69CCC95CE4148D0C883256F6C0060F565/\\$File/NR000A2382.pdf](http://201.2.114.147/bds/BDS.nsf/69CCC95CE4148D0C883256F6C0060F565/$File/NR000A2382.pdf)>. Acesso em 13 nov. 2011.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos Custos**: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003. 341 p. ISBN 8535201564

SIQUEIRA, Juliana; VIEIRA, Eusélio P. O Sistema de Custos como Instrumento de Apoio ao Processo Decisório: Um Estudo em Indústrias do Setor Metal-Mecânico do Noroeste do Estado do RS. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis: Universidade Regional do Noroeste do Estado do RS, 2005, p 1-6.

STARK, José Antonio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 382 p. ISBN 9788576051183

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos**: um enfoque direto e objetivo. 8.ed. rev. e ampl. São Paulo: Frase, 2008. 302 p. ISBN 9788587065605.

WERNKE, Rodney; BORNIA, Antonio C. Considerações acerca do Custeio-Meta (*TARGET- COSTING*). In: XXI ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 2001, Salvador. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2001_TR32_0002.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2012.

APÊNDICE A: Instrumento de pesquisa**Pesquisa**

Sou aluna do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul, e estou aplicando esta pesquisa como forma de agregar informações ao meu Trabalho de Conclusão de Curso, com o seguinte tema: “Os sistemas de custeio e seu impacto sobre o preço de venda: Um estudo voltado às empresas do setor metal mecânico da Região Nordeste do Rio Grande do Sul”.

Por gentileza responder às seguintes questões:

1- Qual o município de localização da sua empresa:

- () Carlos Barbosa
- () Caxias do Sul
- () Farroupilha
- () Flores da Cunha
- () Garibaldi
- () São Marcos
- () Veranópolis
- () Vila Flores

2- Área de atuação do responsável pelo preenchimento:

- () Contabilidade;
- () Custos ;
- () Controladoria;
- () Outras:

3- Quantidade de Funcionários:

- () De 01 a 10;
- () De 11 a 100;
- () De 101 a 200;
- () Acima de 200.

4- Qual o regime de tributação adotado por sua empresa?

- () Lucro Real

- () Lucro Presumido
- () Lucro Arbitrado
- () Simples Nacional

5- Sua empresa adota algum sistema ou método de custeio?

- () Sim
- () Não. Pular para questão 12.

6- Qual o método adotado?

- () Método de Custeio por Absorção, Pleno ou Global;
- () Método de Custeio Variável ou Direto;
- () Método de Custeio por Atividades – ABC.
- () Outros:

7- Quais os fatores que influenciaram ou motivaram a escolha do método de custeio?

- () Exigências do fisco – Avaliação de Estoques;
- () Fatores Gerenciais;
- () Formação de Preço de Venda;
- () Utilização do método pelos concorrentes.

8- A sua empresa avalia e/ou utiliza as informações obtidas pelo método de custeio para determinação dos preços de venda?

- () Sim
- () Não

9- Além dos custos, sua empresa avalia outros aspectos para formação do preço de venda?

- () Sim
- () Não

10- Se avalia outros aspectos, quais são?

- () Aspectos Mercadológicos
- () Informações da Concorrência

() Outros:

11- Quanto aos aspectos avaliados por sua empresa para determinação de preços de venda, você considera:

- () Suficientes para adequada formação dos preços de venda.
() Insuficientes para adequada formação dos preços de venda.

12- Se não adota um sistema de controle de custos, gostaria de implantar?

- () Sim
() Não

13- Porque você tem interesse em implantar um sistema de controle de custos?

- () Apenas para atender as exigências do fisco;
() Para obter o custo do produto e o valor dos estoques;
() Para determinação do preço de venda;
() Outros:

Se você tem interesse em receber um e-mail com os resultados da pesquisa, por gentileza informe o e-mail: