

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FLÁVIO DE MEDEIROS

A IMPORTÂNCIA DO CUSTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO

**CURITIBA
2013**

FLÁVIO DE MEDEIROS



A IMPORTÂNCIA DO CUSTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO

Projeto de Pesquisa apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Prof.
Orientador: Luiz Rogério Farias

**CURITIBA
2013**

O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.

(José de Alencar)

RESUMO

O preço é um elemento importante para a organização, pois representa a forma como ela se posiciona frente a seu público-alvo, o fluxo de recursos que entrará em seu caixa e ainda permite ter uma dimensão que como estão seus custos. Frente a um mercado cada vez mais concorrido, exigente e competitivo, o preço também pode assumir papel de diferencial competitivo. Buscando ampliar os conhecimentos relacionados a custos, preços e sua formação, desenvolveu-se esta pesquisa, cujo percurso metodológico foi a pesquisa bibliográfica. O objetivo geral do trabalho foi esclarecer a importância do custo na formação do preço. Os objetivos específicos foram: a) Discorrer sobre os principais aspectos relacionados a custos; b) Apontar os métodos de custeio mais relevantes; c) Descrever a formação de preços; d) Identificar de que forma o custo impacta na formação de preço. Concluiu-se que independentemente da metodologia utilizada para a formação do preço, os custos são elementos essenciais para a sua formação, já que representa o nível mínimo que a organização deverá cobrar para manter-se sustentável. Se a empresa cobrar um preço inferior a seus custos, terá prejuízos e dificilmente conseguirá se sustentar ao longo dos anos. Atualmente outros aspectos foram incorporados a essa análise, especialmente, a percepção de valor do cliente sobre o produto, que determina qual é o valor máximo a ser cobrado. Sendo assim, essa quantia limita quais podem ser os custos organizacionais para que sua continuidade não seja comprometida.

Palavras-chave: Custo; Custeio; Composição de preços; Orçamento.

ABSTRACT

Price is an important element for the organization because it represents the way it stands in front of its consumer, the flow of resources that go into its box and still allows you to have a dimension that as their costs are. Outside a market increasingly competitive, demanding and competitive, the price can also assume the role of competitive advantage. Seeking to expand knowledge related to costs, prices and their training, developed in this research, which was the methodological literature. The general objective of this study was to clarify the importance of cost in the pricing. The specific objectives were: a) To discuss the main aspects related to costs, b) Point out the most relevant costing methods c) Describe the pricing d) Identify how the cost impacts on pricing. It was concluded that regardless of the methodology used for the pricing, costs are essential to its formation, since it represents the minimum level that the organization should collect to keep sustainable. If the company charge a price lower than their costs, losses and will hardly be able to sustain itself over the years. Currently other aspects have been incorporated into this analysis, especially, the value perception of the customer about the product that determines which is the maximum amount to be charged. Therefore, this limited amount which can be organizational costs so that its continuity is not compromised.

Keywords: Cost; Costing; Composite prices; budget.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 DELIMITAÇÕES DO TEMA	8
1.2 JUSTIFICATIVAS PARA A PESQUISA.....	8
1.3 PROBLEMA	9
1.4 HIPÓTESE	9
1.5 OBJETIVOS	9
1.5.1 OBJETIVO GERAL	9
1.5.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	9
2 METODOLOGIA DE PESQUISA	10
2.1 NATUREZA DA PESQUISA	10
3 LIMITAÇÕES	11
4 CUSTOS: PRINCIPAIS ASPECTOS E CONCEITOS	12
4.1 TERMINOLOGIAS EM CUSTOS	12
4.2 CUSTOS.....	14
4.3 GESTÃO DE CUSTOS	15
4.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS	17
5 FORMAS DE CUSTEIO: ASPECTOS RELEVANTES	19
5.1 A ESCOLHA DA FORMA DE CUSTEIO	19
5.2 FORMAS DE CUSTEIO.....	21
5.2.2 CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO	22
5.2.3 CUSTEIO PADRÃO.....	23
5.2.4 CUSTEIO ABC	23
5.2.5 CUSTEIO GECON.....	24
5.2.6 CUSTO META	25
6 FORMAÇÃO DE PREÇOS	26
6.1 PREÇO E SUA FORMAÇÃO	26
6.2 PRINCIPAIS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS.....	27
6.2.2 PREÇO BASEADO NO VALOR	29
6.3 PRINCIPAIS VARIÁVEIS QUE INTERFEREM NA FORMAÇÃO DO PREÇO	30
7 IMPACTO DO CUSTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO	31
7.1 IMPORTÂNCIA DA FORMAÇÃO DO PREÇO ADEQUADO.....	31
7.2 IMPORTÂNCIA DO CUSTO NA FORMAÇÃO ADEQUADA DE PREÇOS.....	32

7.3 OS CUSTOS COMO MEDIDA DE EFICIÊNCIA.....	38
8 CONCLUSÃO	40
REFERÊNCIAS.....	42

1 INTRODUÇÃO

Com a finalidade de contribuir para a produção científica e atingir certo grau de aprofundamento acadêmico, realizou-se esta pesquisa que configura como Trabalho de Conclusão de Curso de Pós Graduação em Controladoria e que apresenta suas justificativas para a escolha do tema: A importância do custo na formação do preço, bem como a sua delimitação.

Saber exatamente qual é o custo real dos produtos é de suma importância para que o preço a ser cobrado proporcione uma margem mínima de lucro necessária e não seja considerado abusivo, ao ponto de colocar a empresa fora do mercado.

Não existe uma fórmula fácil e precisa para se calcular o preço de venda de produtos e serviços. Na verdade, cada produto ou serviço apresenta uma decisão única referente a preço. E determinar os níveis de preço é mais uma arte do que uma ciência. (RESNIK, 1991, p.86).

Considerando a importância da arte, como disse RESNIK (1991), de formar o preço de venda, uma vez que este vai impactar diretamente outras áreas da empresa, tais como vendas, produção, estoque, compras e financeira, este processo deve ser formulado de tal sorte que não prejudique o desempenho da empresa, afetando negativamente as áreas já relacionadas.

Bernard et al. (2007) evidencia que com a abertura do mercado nacional para o exterior e a inserção do Brasil no mercado global, associados aos avanços tecnológicos e a proliferação de produtos, as empresas se veem num clima de concorrência acirrada. Deste modo, são forçadas a se aprimorarem e a desenvolverem um controle maior para poder alcançar os seus objetivos; e indo mais além, sobreviverem no mercado. A busca é empenhar-se para obter competitividade, exigindo diversas ações de melhorias que irão contribuir para atingir as metas organizacionais, o que inclui a apropriação correta do custo para a formação do preço.

1.1 DELIMITAÇÕES DO TEMA

Para analisar a importância do custo na formação do preço, esta pesquisa se organizou em quatro capítulos. O primeiro capítulo apresenta os principais aspectos relacionados com o custo, apontando os conceitos envolvidos com a temática escolhida. No segundo capítulo são apontadas as principais formas de custeio, com uma análise de cada uma delas. Já o terceiro capítulo trata da formação de preços. O último capítulo aborda a forma que o custo impacta na formação de preços, envolvendo os conceitos e metodologias abordadas nos capítulos anteriores.

1.2 JUSTIFICATIVAS PARA A PESQUISA

O mercado é cada vez mais concorrido, exigente e competitivo. A globalização fragilizou as barreiras físicas e um bem pode ser adquirido sem muitas dificuldades em qualquer local do planeta, desde que haja interesse do comprador. A concorrência, portanto, tornou-se mundial e, num ambiente onde produtos e serviços tem pouca ou nenhuma diferença, o preço assume papel de diferencial competitivo.

O consumidor está mais atento aos preços cobrados pelas organizações, e estas buscam reduzi-los por meio da eficiência de seus recursos. Para isso são buscadas novas formas de gestão e de racionalidade na condução dos negócios. A gestão do custo assume papel importante como elemento para sustentar a competitividade e a sobrevivência da empresa.

Sendo custos e preços fatores diretamente proporcionais, estudos sobre os impactos que o primeiro provoca na composição do segundo é uma discussão bastante apropriada e que justifica a realização desta pesquisa. Assim, será possível compreender de forma mais adequada os diversos elementos que influenciam nessa relação.

1.3 PROBLEMA

A pesquisa será realizada a partir do seguinte problema central: Qual é a importância do custo na formação do preço?

1.4 HIPÓTESE

Com base na questão central, a pesquisa apresenta a seguinte hipótese de trabalho: Acredita-se que o custo seja o elemento norteador e central da formação de preços, pois ele representa o nível mínimo que a organização deve cobrar de seus clientes para manter-se sustentável. Contudo, as tendências atuais demonstram que outros fatores devem ser considerados na composição de preços, como o valor percebido pelo consumidor e o mercado concorrente.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Objetivo Geral

A partir do estabelecimento da questão problema que norteará esta pesquisa, definiu-se o objetivo geral deste trabalho que será esclarecer a importância do custo na formação do preço.

1.5.2 Objetivos Específicos

Para especificar as etapas a serem cumpridas para alcançar o objetivo geral, serão apresentados os seguintes objetivos específicos:

- a) Discorrer sobre os principais aspectos relacionados a custos;
- b) Apontar os métodos de custeio mais relevantes;
- c) Descrever a formação de preços;
- d) Identificar de que forma o custo impacta na formação de preço.

2 METODOLOGIA DE PESQUISA

Como metodologia para este trabalho foi adotada a pesquisa bibliográfica que, consiste no tipo de pesquisa elaborada a partir de materiais já publicados, ou seja, fontes secundárias, como materiais impressos e arquivos virtuais disponibilizados pela internet, em cd ou em outra forma de mídia. Serão seguidos os seguintes passos para levantamento bibliográfico e tratamento dos dados: elaboração da pergunta norteadora; busca ou amostragem na literatura; coleta de dados; análise crítica dos estudos incluídos; discussão dos resultados e apresentação da revisão.

Serão priorizados, durante a pesquisa de dados, os meios eletrônicos, que representam a democratização do acesso às informações e possibilidade de atualização permanente. Serão realizadas buscas nas bases de dados da *Scientific Eletronic Library Online* (SCIELO), no Google Acadêmico, além das bibliotecas virtuais de instituições de ensino superior brasileiras.

2.1 NATUREZA DA PESQUISA

A abordagem do problema dentro da pesquisa será do tipo qualitativo com análise crítica, quanto ao objetivo será tratado como descritiva sendo que as principais características são observar, registrar, analisar, descrever e correlacionar fatos ou fenômenos sem manipulá-los, procurando descobrir com precisão a frequência em que um fenômeno ocorre e sua relação com outros fatores (CERVO; BERVIAN, 2002).

Andrade (2006, p.124) conceitua a pesquisa descritiva da seguinte maneira:

Nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

3 LIMITAÇÕES

Estudos sobre custos envolvem diversas disciplinas ligadas à administração geral, à controladoria, à contabilidade e ao marketing, cada um tendo sua própria visão sobre o assunto. Considera-se que nenhuma delas esteja errada, são complementares, mas adotam determinados princípios para conduzir os conhecimentos. Dessa forma, por mais que o pesquisador esteja ciente dessas variações, está sujeito a focar mais uma ou outra disciplina, deixando outras em segundo plano, situação que poderá provocar uma avaliação inadequada de seu trabalho, por considerá-lo negligente em relação a alguns aspectos. Contudo, entende-se que trabalhos científicos contribuem para o desenvolvimento da ciência e do conhecimento, estando sempre sujeitos a melhorias, em virtude de novas descobertas, conceitos e formas e interpretação.

4 CUSTOS: PRINCIPAIS ASPECTOS E CONCEITOS

Ao longo da história os custos foram tratados de forma diferente. Enquanto na antiguidade identifica-lo era tarefa bastante simples, atualmente requer uma série de procedimentos e controles, além de envolver metodologias diferentes. É preciso identificar as diversas variáveis envolvidas em sua composição, que podem estar além das fronteiras da organização. Nesse contexto, identifica-lo corretamente tornou-se questão importante para as empresas.

4.1 TERMINOLOGIAS EM CUSTOS

Existe uma terminologia própria relacionada ao custo. Para o desenvolvimento desse trabalho é necessário, portanto, conceituar os diversos termos existentes. Com a finalidade de facilitar a compreensão sobre esse item, foi elaborado o Quadro 01:

TERMO	CONCEITO
Gasto	Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer; sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativo. É um termo bastante amplo.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos
Custo	Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.
Despesa	Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas
Desembolso	Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, embora nem sempre coincida com o momento do gasto
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária

QUADRO 01 – Principais conceitos relacionados a custos
 FONTE: Martins (2001, p. 24-27).

Em relação aos custos, Padoveze (2000) os subdividem em: diretos, indiretos, fixos, variáveis, variáveis em relação à produção, fixos dentro de um

período, fixos dentro das expectativas de produção, depreciação e mistos:

- **Custo direto** é aquele que é identificado para um determinado segmento. Está relacionado com o produto final e é alocado direta e objetivamente aos produtos;
- **Custo indireto** é aquele que não pode ser alocado de forma direta ao produto/serviço. Usam-se os critérios de distribuição ou alocação;
- **Custos fixos** são aqueles que mantêm-se constantes nas alterações das atividades operacionais. Mesmo com a denominação fixo, podem sofrer alterações ao longo do tempo. Por exemplo: o valor do aluguel é fixo por um determinado período, geralmente 12 meses. Após esse período há reajuste para um novo período;
- **Custos variáveis** são aqueles que variam na proporção direta das variações do nível de atividades;
- **Custo do produto** refere-se às despesas relacionadas com a matéria prima, mão-de-obra e maquinário (depreciação).
Guimarães Neto (2012) ainda apresenta os conceitos de custos semifixos e semivariáveis:
- **Custos semifixos** são aqueles que estão fixos em determinado patamar, passando a ser variáveis quando esse patamar for excedido. São exemplo contas de água ou de energia, que possuem determinado valor até um consumo específico, após isso, terá seu valor variável;
- **Custos semivariáveis** são os custos variáveis que não acompanham o nível de atividade da empresa, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Por exemplo, a locação de uma copiadora, cujo valor é fixo até determinado número de cópias.

Os custos também podem ser classificados como pleno, de transformação ou marginal (BIAZEBETE et al., 2009; VELTER; MISSAGIA, 2012):

- **Custo pleno** é o método no qual os custos e despesas, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, são rateados entre os produtos fabricados. Alocam-se os custos de produção e todas as despesas da empresa a todos os produtos;
- **Custo de transformação** é a soma de todos os custos de produção, exceto

os adquiridos que não recebem transformação, como, por exemplo, as matérias-primas. Representa o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um produto;

- **Custo marginal** é o acréscimo dos custos totais de produção quando se aumenta a quantidade produzida em uma unidade.

4.2 CUSTOS

Segundo Martins (2001, p. 25), custo é o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. É um gasto, mas que recebe o nome de “custo” a partir da utilização dos fatores de produção na produção propriamente dita. Segundo Leone e Leone (2007), custos não existem por si só. São resultados das decisões e ações dos gestores nos diversos níveis hierárquicos das instituições.

Continuando, para Martins (2001), os custos têm duas funções consideradas relevantes. A primeira refere-se ao auxílio do controle da organização; a segunda trata do auxílio à tomada de decisões pela cúpula. Eles fornecem informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras previsões, permitindo que o controle e o acompanhamento sejam realizados. Quanto ao processo decisório, os custos contribuem com a alimentação de informações, tanto para o curto quanto para o longo prazo.

Conhecer os custos de uma organização é tarefa essencial para a sua sobrevivência. Por meio da análise de custos a administração pode alcançar otimização dos resultados, já que os dados servem de instrumento de avaliação de desempenho e para a tomada de decisões. Por meio as informações sobre os custos, comparando-se com o preço estabelecido, pode-se afirmar se a organização está tendo lucro ou prejuízo (MARTINS, 2001).

Só se pode atribuir os custos a um determinado processo, a partir da sua apuração. Por isso, para Schier (2006), é necessário identificar os custos da produção e o resultado de um determinado período, separando-se custos, gastos e despesas.

4.3 GESTÃO DE CUSTOS

A gestão de custos assumiu maior relevância a partir da década de 1990, representando a primeira estrutura para se relacionar a informação contábil de custos com a estratégia gerencial da empresa. É uma forma de gestão que vem ao encontro das exigências do processo de globalização, evolução tecnológica e das mudanças que esses fatores provocaram no ambiente empresarial (GARCIA, 1998).

Gestão de custo pode ser conceituada como a que "produz informações para usuários internos. Especificamente, a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto custa), planejamento, controle e tomada de decisão" (LEONE; LEONE, 2007, p. 19).

A gestão de custo, segundo Schier (2006), tem papel de destaque nas organizações em função das necessidades que essas instituições têm de otimizar seus resultados, inserir-se em novos mercados, desenvolver novos produtos, expandir seus negócios e, até mesmo, manterem-se ativas. Busca reduzir as deficiências na produção de informações de custos para tomada de decisões dentro do contexto, interno e externo, da organização, considerando-se sua posição competitiva.

Pode assumir diferentes níveis dentro de uma organização, ocorrendo no nível decisório, operacional, estratégico ou controlador, segundo decisão da empresa. Apesar de normalmente estar associada à produção fabril, deve existir em todas as atividades, independente do setor de atuação, se comércio, indústria ou prestação de serviço (SCHIER, 2006; LEONE; LEONE, 2007).

Inclusive, tem-se observado uma mudança de posicionamento da gestão de custos: enquanto a gestão tradicional busca, apenas, identificar o impacto financeiro das diferentes decisões administrativas, a nova gestão de custos, também chamada de gestão estratégica de custos, almeja um contexto mais amplo, no qual os elementos estratégicos são considerados na elaboração dos custos. Esses elementos buscam alcançar um posicionamento estratégico competitivo e facilitar as atividades de planejamento e implementação de uma estratégia de negócios (GARCIA, 1998).

A intensificação da concorrência exigiu que as empresas adotassem a gestão de custos de forma estratégica. Portanto, esse processo deve servir de

suporte para a geração de informações, focando a posição dos custos de uma empresa em relação ao seu mercado concorrente. Para isso, as análises devem ultrapassar as fronteiras da própria organização, chegando a toda sua cadeia de valor, desde as matérias primas, pessoal, recursos financeiros, até chegar ao consumidor final (BIAZEBETE et al., 2009).

Recursos são insumos caros, e até mesmo escassos. Portanto, precisam ser utilizados e gerenciados eficientemente. Não basta à organização aumentar seu faturamento, é preciso que os custos sejam racionais. Nesse sentido, cabe aos gestores que recebem as informações, de cunho monetário ou não, desenvolver o conjunto de atividades, que envolve o planejamento, o controle e a tomada de decisões sobre os custos (LEONE; LEONE, 2007).

Schier (2006, p. 21) aponta os principais objetivos da gestão de custo:

- Apurar os custos dos produtos e dos departamentos;
- Atender às exigências contábeis;
- Atender às exigências fiscais;
- Controlar os custos de produção;
- Melhorar os processos e eliminar os desperdícios;
- Auxiliar na tomada de decisões gerenciais;
- Otimizar os resultados.

De acordo com Souza e Borinelli (2012), para compreender o comportamento dos custos em uma organização é necessário entender quais são os elementos determinantes de tais custos, ou seja, quais elementos fazem o custo acontecer. A importância disso está no fato de que o processo de gestão de custo parte da identificação da origem dos custos. Portanto, entender a interação entre esses determinantes é fundamental para geri-los eficientemente.

Três são as aplicações principais relacionadas à gestão de custos. A primeira é calcular os custos dos produtos e serviços. A segunda é obter informações para o planejamento, controle e avaliação do desempenho. O terceiro trata da análise de informações relevantes para a tomada de decisões. Sendo assim, há um processo cíclico, que envolve a elaboração de orçamento e controle de custos, além do uso do retorno da informação para a tomada de decisões

(HORNGREN et al., 2003, citado por CRUZ, 2010).

4.4 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que produz informações de custos para alguém ou para uma organização, servindo de suporte para a gestão dessas informações, para o planejamento, controle e decisões estratégicas (LEONE; LEONE, 2007).

Berti (2007, p. 19) apresenta o seu conceito de contabilidade de custos:

É uma parte da contabilidade financeira voltada para a apuração dos gastos ocorridos, no sentido de apurar resultados em qualquer atividade física ou mental do homem, quer com seus recursos pessoais, quer mediante a utilização de outros meios. Utiliza os mesmos mecanismos da contabilidade financeira, porém dá ênfase aos problemas de classificação de custos, bem como ao seu controle.

Essa forma de contabilidade busca solucionar os problemas de mensuração monetária dos estoques e dos resultados da organização, devendo ser encarada como um auxílio no desempenho da missão gerencial da contabilidade, que envolve tanto a contabilidade gerencial, como a gestão estratégica de custos (MARTINS, 2001).

Martins (2001) ainda aponta que são duas as principais funções da contabilidade de custos. A primeira trata do auxílio ao controle, e a segunda na tomada de decisões, já que fornece dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e num estágio seguinte, acompanha o que efetivamente aconteceu para comparar com os valores anteriormente estabelecidos.

Os princípios básicos da contabilidade de custos são basicamente os mesmos adotados pela contabilidade financeira, sendo eles (BERTI, 2007):

- a) **Princípio da realização da receita:** permite o reconhecimento contábil do resultado apenas quando da realização da receita, quando ocorre a transferência do bem ou serviço para terceiros;
- b) **Princípio da competência ou da confrontação entre despesas e receitas:** reconhecida a receita faz-se a dedução de todos os valores (despesas) relacionados à sua obtenção;
- c) **Princípio do custo histórico como base de valor:** trata que os ativos são

registrados na contabilidade por seu valor original de entrada;

- d) **Consistência ou uniformidade:** refere-se à adoção sempre de uma mesma alternativa de registro contábil dentre as várias opções permitidas pelos princípios de contabilidade;
- e) **Conservadorismo e prudência:** obriga a adoção da cautela, conservadorismo e prudência do contador no tratamento dos dados;
- f) **Materialidade ou relevância:** este princípio desobriga um determinado custo de ter um tratamento mais rigoroso em função de sua pequena importância financeira frente aos gastos totais;
- g) **Princípio da periodicidade:** trata que os exercícios contábeis devem ser de igual duração, permitindo a comparabilidade dos demonstrativos contábeis, avaliação da eficiência e eficácia da gestão.

5 FORMAS DE CUSTEIO: ASPECTOS RELEVANTES

É uma tarefa importante escolher qual a forma de custeio que será adotada por uma organização. Para isso, ela deverá avaliar qual melhor se adéqua à sua realidade, a sua capacidade de analisá-la, os gastos envolvidos com sua obtenção e, principalmente, o que será feito a partir dos dados encontrados.

5.1 A ESCOLHA DA FORMA DE CUSTEIO

Métodos ou formas de custeio são considerados por Abbas et al. (2012) como ferramentas que geram informações para a organização. E ainda:

São métodos utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeio; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar; e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos (ABBAS et al., 2012, p. 145).

Portanto, são ferramentas com variadas utilizações. Apesar disso, segundo entendimento de Leone e Leone (2007), não existe forma de custeio perfeita, nem capaz de solucionar todos os problemas de uma organização. Existem metodologias que podem favorecer à identificação dos custos de uma determinada entidade, mas elas não serão perfeitas, mesmo com os avanços consideráveis que vem ocorrendo na área de administração e controladoria, provocados pelo desenvolvimento da tecnologia.

O grande benefício, para Cruz (2010), é que as empresas que apropriam adequadamente seus custos têm vantagens sobre os concorrentes, pois conseguem oferecer preços bem planejados para seus produtos. Sendo assim, qualquer método deve ser embasado por dados confiáveis, já que estimativas distorcidas podem gerar preços que provoquem prejuízos ou perdas de vendas. Os métodos de custeio também têm importância no gerenciamento da empresa. Eles propiciam efetividade na mensuração do valor agregado ao longo da cadeia produtiva, como fundamento para as decisões estratégicas.

Mesmo para uma organização que já tenha instituído seu controle de custos por produto unitário, deve haver, como rotina, um processo de acompanhamento e

controle, de preços e quantidades. Em sua obra sobre custeio, Padoveze (2000, p.261) traz:

Entendemos o conceito de gasto como o mais importante. A empresa deve procurar gastar o mínimo possível e reduzir os seus desperdícios. Entendemos que o custo é uma consequência de administração da produção, do processo de fabricação, de gastos corretos e mínimos e eliminação de desperdícios fabris. O custo dos produtos é consequência da correta avaliação das necessidades de recursos para produção. Isso feito, o custo já está adequado, pois, em uma economia competitiva, o preço de venda é determinado pelo mercado, e não pelo critério de formação de custos.

Crepaldi (2006, p.25) discorre que um sistema de custos eficiente, seja ele qual for, deve permitir à empresa “avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes, e oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerentes e operadores”. As metodologias para identificação de custos não são estáticas, devem ser revistas periodicamente, para que seus resultados apresentem-se reais e verdadeiros. Custos e gastos num determinado período podem não corresponder à realidade após passadas algumas semanas ou meses.

5.1.1 Limitações das formas de custeio

Conforme já exposto por Leone e Leone (2007), as formas de custeio, por melhor que sejam aplicadas, não solucionam todos os problemas das organizações relacionados aos custos.

Nesse mesmo sentido, Martins (2001, p. 316) discute que há algum tempo, pela complexidade empresarial e dinamicidade do cenário e da concorrência, as formas de custeio não conseguem atender a todas as necessidades de informações dos gestores. Portanto, o autor apresenta as principais limitações das formas de custeio:

LIMITAÇÕES DAS FORMAS DE CUSTEIO

- Distorções no custeio dos produtos, provocados por rateios¹ arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;
- Não mensuração de custos da não qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- Não segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira mais conhecida por indicadores físicos de produtividade.

QUADRO 02 – Limitações das formas de custeio

FONTE: Martins (2001, p. 316).

Visando minimizar essas limitações, Silva (1999) aponta que é necessário praticar a gestão estratégica de custos, analisando a cadeia produtiva como um todo e verificando as possíveis distorções que as formas de custeio podem proporcionar. Dessa forma, estudos completos sobre a produção da organização devem ocorrer, garantindo estratégias coerentes e eficazes, que garantam a competitividade da organização.

5.2 FORMAS DE CUSTEIO

Foram identificados seis métodos de custeios, sendo os custeio por absorção, custeio variável e custeio padrão os mais importantes, conforme será descrito a seguir.

5.2.1 Custeio por absorção

Custo por absorção é conceituado por Marques (2009, p. 43):

O custeio por absorção é caracterizado pela inclusão de todos os custos, tanto fixo como variáveis, no cálculo do custo do produto. Com essa filosofia, cada produto, de acordo com alguns critérios de distribuição dos custos fixos, absorve uma parcela desses custos, além dos incidentes diretamente sobre os mesmos (variáveis).

Padoveze (2000, p.259) diz que “o custeio por absorção, por ser mais conservador, tende a deixar os empresários mais tranquilos, sabendo que todos os

¹ Rateio é um processo de divisão dos custos indiretos ou custos fixos de produção aos centros de custos, departamentos ou produto, observando critérios preestabelecidos para sua alocação. É uma forma ou maneira de distribuir ou alocar aos produtos o custo indireto ou custo fixo (BERTI, 2007).

custos foram apropriados, e, com isso, os parâmetros para formação de preços de vendas estariam mais bem embasados”. Destacam-se ainda as vantagens: inclui os custos fixos diretos, seguindo os princípios contábeis e oferecendo maior confiabilidade à avaliação do estoque; não está sujeita a distribuições de custos subjetivas; não subestima os custos fixos e está direcionado para o médio e longo prazo.

Contudo, para Cruz (2010), esse método apresenta muita subjetividade, já que é um indivíduo que analisará e proporá os critérios de rateio a serem utilizados. Apesar disso, é o método legalmente aceito no Brasil para fins de avaliação dos estoques para elaboração do balanço patrimonial e demonstrativos de resultados.

Pompermayer (2004, citado por CRUZ, 2010) aponta que essa metodologia é inadequada, porque considera que os custos fixos tendem a diminuir na medida em que a quantidade produzida aumenta.

A distribuição dos custos, segundo Marques (2009) deve obedecer a algum critério pré-definido, sendo os mais comuns: rateio em função do volume dos produtos vendidos no período; rateio em função da quantidade dos produtos fabricados no período; rateio em função das horas trabalhadas no período; rateio em função de uma relação entre custos diretos e indiretos.

5.2.2 Custeio variável ou direto

Segundo Padoveze (2000), o custeio direto, também chamado de custeio variável, é aquele que trabalha apenas com os custos e despesas diretamente relacionadas ao produto. Nesta metodologia os custos fixos indiretos são tratados como despesas do período.

Sendo assim, para Cruz (2010), esse método tem a vantagem de minimizar a subjetividade da apropriação dos custos fixos ao produto. Com essa metodologia é possível identificar imediatamente o conceito de margem de contribuição, obter informações mais confiáveis para a administração, que proporcionaram resultados mais confiáveis. Permite, ainda, que quando houver distorções, elas sejam encontradas mais facilmente. Entretanto, apesar dessas vantagens, o custeio variável não é admitido nas demonstrações contábeis.

Nesse sistema de custeio, a diferença entre o preço líquido de venda e o

custo unitário variável é chamado de margem de contribuição, que deve contribuir tanto para o lucro da organização, quanto para a absorção dos custos fixos. Essa análise é realizada com base na contribuição que cada um pode oferecer tanto para os custos fixos quanto para o lucro. Sua utilização força uma política de análise global de resultados e a análise das causas desses resultados (MARQUES, 2009).

5.2.3 Custeio padrão

Essa forma de custeio foi desenvolvida para ser a metodologia ideal para identificação dos custos, mas está em desuso, por considerar a excelência na produção, tanto em relação a mão-de-obra, quando ao uso de insumos, o que se mostrou pouco aplicável na prática (MARQUES, 2009).

Schier (2006, p. 18) conceitua o custeio padrão como:

Custo padrão ou standard é aquele determinado como sendo o custo normal de um produto. É elaborado considerando-se um cenário de bom desempenho operacional, porém, levando em conta eventuais deficiências existentes nos materiais e insumos de produção.

Essa forma de custeio tem duas principais vantagens. São elas: oferecer oportunidades de melhor entrosamento entre todos os setores da empresa, uma vez que sua implantação exige a participação de todos, fazendo com que haja maior consciência sobre os custos; é um instrumento para a tomada de decisão, quanto ao preço de venda e política de produção. Entretanto, também tem desvantagens, sendo elas: é pouco prático para empresa com linha de produção variada; necessita de avaliação frequente em ambiente de inflação (MARQUES, 2009).

5.2.4 Custeio ABC

Segundo Padoveze (2000), o custeio ABC, ou *Activity Basead Costing*, ou Custeio Baseado em Atividade, refere-se à metodologia que busca reduzir possíveis distorções provocadas pelo rateio arbitrário, ocorrido em algumas formas de custeio. Nela é possível melhor visualizar os custos por meio da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas relações com os produtos.

Essa forma de custeio incorpora os mais recentes avanços na contabilidade de custos. Seu propósito é atingir estimativas mais precisas dos recursos consumidos. O método fornece informações de apoio à decisão para as três variáveis: mix de tratamento, custo dos recursos e consumo dos recursos. Tem duas principais vantagens: refletir o consumo de recursos com maior precisão em nível de tratamento e identificar mais precisamente o consumo de recursos por objetivo de custo (LIMA, 2005).

Para Cogan (1999), o custeio ABC se difere com enfoque tradicional de custeio pela forma como os custos são acumulados. O sistema tradicional utiliza um modelo de acumulação de dois estágios. Primeiro os custos são acumulados por função ou departamento e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição. Já o ABC tem como foco os recursos e as atividades como geradores de custos, enquanto que o custeio tradicional focaliza os produtos como geradores de custos.

Já Catelli e Guerreiro (1993) aponta uma fraqueza desse método, que diz respeito à distribuição de custos fixos aos produtos, não modificando o comportamento intrínseco de parte substancial dos custos das atividades de apoio, que é de natureza fixa.

5.2.5 Custeio GECON

O custeio GECON, ou Modelo de Gestão Econômica, também é chamado de *Grid Economics and Business Models Work*. Esse modelo tem sido desenvolvido desde a década de 1970/1980 pela Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, especialmente pelos alunos dos cursos de mestrado e doutorado (CATELLI; GUERREIRO, 1993).

Nesse sistema é incorporado o conceito de custo de oportunidade para “mensuração do resultado econômico e do custo de capital da empresa; seleção de alternativas de investimento; estudo de preços de vendas; avaliação de desempenhos das áreas e de resultados dos produtos/serviços gerados internamente” (OLIVEIRA; PEREIRA, 2005, p. 02).

5.2.6 Custo meta

O custo meta também pode ser chamado de custeio alvo ou *target costing*.

De acordo com Sakurai (1997, citado por BIAZEBETE et al., 2009, p. 47):

É um método abrangente de gerenciamento estratégico de custos que envolve a redução de custos durante todo o ciclo de sua ocorrência, em especial na fase de planejamento e desenho do produto. Para que essa redução de custos seja concretizada, é necessário o envolvimento de todos os departamentos da empresa, desde os produtivos até os de marketing e administrativos.

Nessa forma de custeio, ainda segundo Biazebete et al. (2009), é o consumidor quem orienta todo o processo, já que é sua opinião que definirá o que poderá ser excluído do processo, sem perder a qualidade desejada. Para identificar onde mexer é necessário desenvolver pesquisas de marketing junto aos consumidores.

De acordo com Colauto et al. (2004), essa forma de custeio prioriza a formação de preços baseada no valor percebido pelo cliente. Segundo os autores, os consumidores não querem saber quais são os custos das organizações, querem um produto de qualidade que atenda suas necessidades. Gerir os custos é atribuição das empresas.

6 FORMAÇÃO DE PREÇOS

Dentre inúmeras decisões gerenciais que devem ser tomadas dentro de uma organização está a formação do preço. Ela é vital para a sobrevivência da organização, pois impactará diretamente no volume de recursos financeiros que entrará na empresa pela venda de seus produtos e/ou serviços.

6.1 PREÇO E SUA FORMAÇÃO

Preço é aquilo que se paga, geralmente em dinheiro, para obter uma satisfação, que se apresentará sob a forma de produto ou serviço. No trabalho de Spinelli (2006) foram apresentados alguns conceitos para preço, que serão aproveitados nesta pesquisa:

- É o que é cobrado por algo, mesmo que esteja avaliado de forma incorreta;
- É a expressão monetária de algum bem ou serviço;
- É a quantidade de dinheiro, bens ou serviços que deve ser dada para adquirir a propriedade ou uso de um produto.

Formar preços refere-se a uma sequência de atividades que é concluída na definição de preço, representando uma das atividades mais importantes da organização. Esse processo está relacionado com fatores internos e externos à empresa, sendo seu limite inferior a soma dos custos da organização com o produto; e seu limite superior o valor máximo percebido pelo mercado. Contudo, o preço é visto de forma diferente por clientes e organização, sendo que essa visão desdobra-se em duas formas de definir o preço: a partir dos custos ou a partir do valor (CRUZ, 2010).

Uma vez que custos já foram conceituados neste trabalho, agora será conceituado o valor. Kotler e Keller (2006) consideram que valor reflete os benefícios e os custos tangíveis e intangíveis percebidos pelo consumidor. Representa uma combinação de qualidade, serviço, preço, que também pode ser chamada de tríade do valor para o cliente. Esse conceito é fundamental para o marketing, já que essa disciplina pode ser vista como o processo de identificação, criação, comunicação,

entrega e monitoramento de valor para o cliente. Ainda sobre o conceito de valor, pode-se afirmar que o consumidor está disposto a pagar um preço maior em função das facilidades e serviços complementares oferecidos.

O preço, portanto, não é algo aleatório ou uma quantia monetária atribuída pela organização. Ele demonstra o posicionamento estratégico em relação ao público-alvo, ao mix de produtos e ainda em relação à concorrência (KOTLER; KELLER, 2006).

Segundo Lima (2009), o processo de formação de preços é uma dos mais relevantes para o sucesso organizacional. É por meio dele que se obtém o volume de receitas que suportará os custos, remunerará os fatores de produção e os investimentos alocados na empresa. Mas esta não é uma decisão fácil, em virtude dos inúmeros fatores envolvidos.

Ainda para Spinelli (2006), para formar preços devem ser considerados os aspectos internos e externos à organização. Os internos referem-se aos custos e à rentabilidade, aspectos essenciais para a sobrevivência da entidade. Os aspectos externos tratam da força do mercado consumidor, que demanda os produtos oferecidos, e o preço da concorrência.

Para Santos (1995, citado por CUNHA et al., 2000, p. 03):

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

6.2 PRINCIPAIS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS

Foram identificados dois principais métodos para a formação dos preços: o preço baseado nos custos e o preço baseado no valor.

6.2.1 Preço baseado nos custos

Preço baseado nos custos considera a visão da organização sobre o produto. Para Souza e Borinelli (2012), nessa visão de custos os preços são

calculados de dentro para fora, considerando-se como ponto de partida o custo do bem ou do serviço que foi apurado segundo um método de custeio selecionado. Sobre esse custo acrescenta-se uma margem, denominada de *mark-up*, responsável por cobrir os gastos que não foram incluídos no custo, como tributação, comissões e o lucro, dentre outros desejados pelos gestores.

Essa metodologia para formação de preço foi a mais utilizada pelas organizações nas décadas passadas e continua exercendo grande influência no dia-a-dia das empresas. Contudo, esse método, de acordo com Martins (2001), apresenta algumas deficiências, sendo as duas principais: não considera as condições relevantes do mercado consumidor e concorrente; além de fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária.

Czinkota (2001, citado por SPINELLI, 2006) considera que os custos são uma das principais variáveis a serem consideradas na definição dos preços. Mas não pode ser a única, pois assim haveria uma precificação sem considerar se o cliente está disposto ou não a pagar pela quantia definida pela organização.

A Figura 01 ilustra como esse processo ocorre:

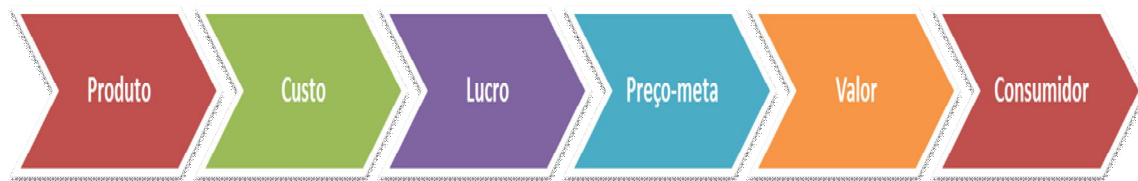


FIGURA 01 – Preço baseado no custo
FONTE: Baseado em Coelho (2009, p. 08).

Pela figura observa-se que a partir de um determinado produto, faz-se a identificação de seu custo, utilizando-se uma forma de custeio. A esse resultado é incorporado o lucro desejado pela organização, atingindo-se o preço-meta, que definirá o valor a ser cobrado do consumidor.

Para Lima (2009, p. 41), existem algumas regras para elaboração dos preços baseados em custos: 1) determinar os custos do produto; 2) determinar o percentual de margem a ser usado; 3) multiplicar o percentual de margem pelo custo do produto para obter a margem em unidade monetária; 4) somar a margem monetária ao custo do produto para determinar o preço.

6.2.2 Preço baseado no valor

De acordo com Spinelli (2006), essa forma de precificação surgiu quando a estabilidade econômica da década de 1960 começou a ruir. Grandes empresas viram seus clientes consumindo produtos de seus concorrentes, mesmo que a preços mais altos. Nasce, então, a percepção de que o preço deve ser cuidadosamente elaborado, considerando-se um ambiente agressivo e de múltipla concorrência.

Para Lima (2011, p. 24), preço representa o quanto o consumidor está disposto a pagar por algo que lhe proporcione prazer ou a solução de algo, conforme tratado na citação abaixo:

Para os consumidores, preço é algo que estão dispostos a pagar em troca de um produto (...). De forma complementar, preço é um fator decisivo na escolha de um produto e para a decisão de compra. Na atualidade, tal importância acentuou-se principalmente pelo aumento da oferta, pelo grau de exigência, pelo aumento do poder de barganha do consumidor e, principalmente, pela disponibilidade de informação.

Dessa forma, preço baseado no valor considera a visão do cliente sobre o produto, pois seu limite máximo é o valor monetário definido pelo consumidor. Representa, assim, uma visão diferente daquela que estabelece preços baseado em custos, exclusivamente, pois analisar se o consumidor está disposto ou não a pagar a quantia desejada pela organização (CRUZ, 2010).

Segundo Coelho (2009), os cálculos são feitos de trás para frente: primeiro identifica-se o valor que o cliente está disposto a pagar pelo produto; depois estabelece-se a margem de lucro desejada pela organização. A partir desses valores obtém-se o custo-meta, ou seja, o custo máximo que o produto poderá ter, conforme está demonstrado na Figura 02:

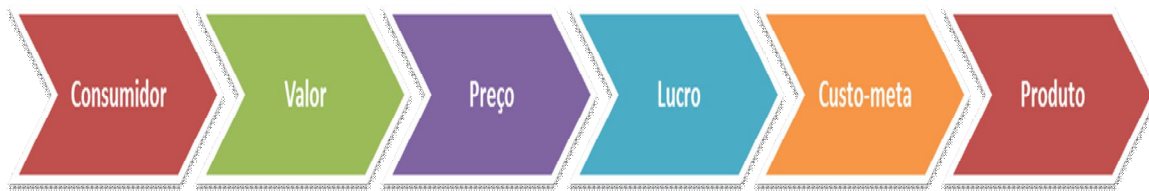


FIGURA 02 – Preço baseado no valor

FONTE: Baseado em Coelho (2009, p. 08).

Essa figura revela que é o mercado que limita o preço a ser cobrado, e é esse limite que norteará a gestão de custos. Portanto, enquanto na formação do preço baseado no custo não há limitação para essa quantia, essa variável fica bastante clara nessa metodologia, o que, implicitamente, exige maior eficiência da organização.

Para Lima (2009), a formação de preços poderá sofrer divergências em função do método escolhido, se baseado no custo ou no valor. Portanto, o processo deve ser continuamente aprimorado, tanto para minimizar as distorções, quanto para melhorar sua competitividade.

6.3 PRINCIPAIS VARIÁVEIS QUE INTERFEREM NA FORMAÇÃO DO PREÇO

A formação de preços adequada deve envolver as diversas áreas da organização, já que este é um processo que tem como alvo estabelecer um preço que o cliente reconheça como justo e traga rentabilidade para a organização. Essa situação envolve, portanto, diversas variáveis (REBELLATO, 2004; KOTLER; KELLER, 2006; LIMA; 2009):

- a) **Ciclo de vida do produto:** refere-se a uma sequência de estágios, que geralmente começa com a introdução (baixo crescimento de vendas), seguida pelo crescimento (rápida aceitação do produto), maturidade (baixo crescimento de vendas) e declínio (queda vertiginosa das vendas, com cessação dos lucros);
- b) **Variações demográficas:** referem-se variáveis básicas de segmentação do mercado, como idade, tamanho da família; sexo, renda, ocupação, grau de instrução; religião, raça, geração, nacionalidade e classe social;
- c) **Variáveis psicológicas dos clientes:** esses aspectos estão ligados a aspectos do indivíduo como seu estilo de vida, personalidade, motivos de compras, conhecimento e utilização do produto;
- d) **Elasticidade do preço:** é a variação percentual na quantidade demandada, dada uma variação percentual no preço do bem.

7 IMPACTO DO CUSTO NA FORMAÇÃO DO PREÇO

As organizações só conseguirão sobreviver se tiverem uma vantagem competitiva e atender satisfatoriamente seu público-alvo. Além de qualidade e prazo, os consumidores desejam pagar um preço adequado pelos produtos e serviços que consomem. Devido à intensa concorrência e à economia aberta e globalizada que marca a maioria dos países na atualidade, eles não aceitam que a empresa repasse sua ineficiência e custos acima da média sob a forma de preços altos e desproporcionais.

7.1 IMPORTÂNCIA DA FORMAÇÃO DO PREÇO ADEQUADO

Os pesquisadores reconhecem: o preço é importante dentro do sistema econômico, mas precisam ser justos e moderados. Ao longo da história o preço sempre exerceu seu poder, e atualmente, além de regular a atividade econômica, também regula o emprego dos fatores de produção. Ele pode determinar, ou não, a escolha de um produto pelo cliente, alavancando ou inibindo a evolução das vendas de uma determinada instituição. Tem também grande impacto nos lucros organizacionais e exerce influência sobre a percepção que os consumidores têm em relação à qualidade de um produto ou serviço, pois é um dos primeiros atributos com os quais o consumidor tem contato (SPINELLI, 2006).

Para Miqueletto (2008), no mercado atual formar preços de venda pode se transformar numa vantagem competitiva, já que num modelo econômico aberto, o preço é regulador de oferta e demanda. A formação do preço não refere-se, exclusivamente, à mais uma ação dentro da empresa. Deve ser tratada como uma política estratégica, inclusive de posicionamento no mercado, já que ao não atingir o equilíbrio operacional está comprometendo sua sobrevivência.

De acordo com Bruni (2010, p.241),

A formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio. Embora discussões e dúvidas permaneçam sobre o fato de ser arte ou ciência, existe a certeza de que, sob a Óptica da empresa, o preço deve ser superior aos custos plenos incorridos, aí incluindo os tributos. Da diferença entre os preços e os custos plenos e impostos nascem o conceito de lucro e a manutenção das atividades empresariais. Porém, sob o ponto de vista do consumidor, o preço praticado deve ser inferior ao valor

percebido por quem compra o produto ou serviço. A decisão de comprar baseia-se na obtenção de benefícios extras – diferença existente entre o valor percebido e o preço praticado.

Bruni e Famá (2008) trazem à reflexão o fato de a formação de preços de vendas dos seus produtos tornarem-se um grande desafio por três problemas: 1º) o preço é baseado nos custos; 2º) ele relaciona-se com o mercado consumidor, visto que esse é quem determina, naturalmente, o preço do produto; 3º) faz-se por meio da análise da concorrência. Deve-se contabilizar o custo e analisar o preço de mercado, avaliando se a lucratividade é a desejada ou não. Considera-se, além disso, a demanda e os níveis de concorrência.

Para o empresário, há uma série de pontos que devem ser levados em conta, por exemplo, o preço pode conter a demanda se a empresa não tem uma capacidade produtiva grande, na visão de Bruni e Famá (2008, p.268).

(...) A formação de preços deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor. A existência de produtos substitutos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos, o controle de preços imposto pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

E ainda, o preço pode não ser o único responsável pelo sucesso da organização, mas se for equivocado pode representar o fracasso.

O assunto formação de preços tem sido bastante debatido, especialmente por ser um tema complexo, que pode ser abordado a partir de várias perspectivas, como a econômica, de marketing, social, contabilidade ou administração financeira. Entretanto, apesar das várias abordagens possíveis, é por meio dos resultados obtidos com as vendas dos produtos e seus custos, que as empresas se sustentam, ou não (CALLADO et al., 2005).

7.2 IMPORTÂNCIA DO CUSTO NA FORMAÇÃO ADEQUADA DE PREÇOS

Conhecer os custos de uma organização é assunto de extrema importância, já que essas informações serão utilizadas no processo decisório e para atingir o nível adequado de rentabilidade. A ausência de informação de custo ameaça a

estabilidade empresarial e o seu crescimento. Da mesma forma, ter as informações adequadas, mas sem as análises e decisões adequadas, também é fator para o insucesso (MARQUES, 2009).

Esse pensamento também é defendido por Guimarães Neto (2012). Conhecer os custos unitários de um produto é de suma importância para o processo decisório, para valorar os estoques, para determinar o lucro e para formar o preço. Portanto, sem conhecer os custos é impossível determinar o preço adequado de vendas.

Segundo Bernardi (1996, citado por MIQUELETTO, 2008, p. 16):

Um sistema de formação de preços relaciona-se diretamente com informações de custo e delas depende. Para que o sistema de formação de preços seja desenvolvido, há a necessidade de informações precisas, detalhadas e em tempo do custo, seus elementos, composição e tratamento, para que as diversas variáveis de ordem econômica sejam corretamente consideradas e a decisão seja de boa qualidade.

O autor destaca nesse trecho que, para conduzir adequadamente a gestão do custo, sua identificação e a formação de preços, os gestores precisam ter informações confiáveis, em qualidade e em quantidade suficiente, para basear suas decisões. Nesse momento, os dados obtidos a partir do sistema de custeio adotado têm grande valia e auxilia no controle, na tomada de decisão e no planejamento da empresa (MIQUELETTO, 2008).

Segundo Cruz (2010), a apropriação adequada dos custos promove vantagem da empresa sobre a concorrência, independentemente do método escolhido, mas desde que os dados sejam confiáveis. Estimativas distorcidas geram resultados ruins, que serão refletidos sob a forma de preços distorcidos, para cima ou para baixo.

Callado et al. (2005) abordam que, sendo o lucro da organização a diferença entre o preço de vendas e seus custos, e considerando que o consumidor atual tem informações e várias ofertas, e portanto, não aceita qualquer preço, para aumentar o lucro é necessário reduzir seus custos e despesas. É a racionalização das atividades, a eficiência dos insumos.

Segundo Padoveze (2000, p. 309), o pressuposto básico que rege a formação de preços a partir de custos é:

O mercado está disposto a absorver os preços de vendas determinados pela empresa, que, por sua vez, são calculados em cima de seus custos

reais ou orçados. Sabemos que, na verdade, isso nem sempre pode acontecer, ficando, então, eventualmente, invalidado tal processo. De qualquer forma, é necessário um cálculo em cima dos custos, tendo em vista que, através dele, podemos pelo menos ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas.

Segundo o autor, pode-se analisar que apesar de os custos não serem as únicas variáveis que uma organização deve considerar na formação do seu preço, eles são essenciais e norteadores, pois apontam o valor mínimo necessário para a sobrevivência da organização.

Kotler e Keller (2006) que imprimem uma visão do marketing sobre a formação do preço também coadunam com a visão dos diversos autores ligados à área contábil, de custos e controladoria. É a demanda que estabelece um teto para o preço a ser cobrado do cliente; já os custos determinam qual é o piso desse preço, que deverá cobrir os custos de produção, distribuição e venda do produto, incluindo um retorno justo por seu esforço e risco.

Sartori (2004) também discute que são inúmeras as variáveis que influenciam a formação de preços, inclusive externas à organização. Elas são interdependentes, se afetando mutuamente, tais como o volume de produção, que costuma reduzir o custo fixo atribuído a cada produto; o volume de vendas, que depende da demanda. De qualquer forma, conhecer o custo do produto é essencial para conseguir chegar ao preço mais justo possível, para todos os envolvidos.

Para Lima (2009), é fundamental que os gestores tenham conhecimentos da estrutura de custo da empresa para a adoção de políticas adequadas de formação de preço condizente com o mercado de atuação e, principalmente com os objetivos organizacionais. Caso a empresa deseje adotar uma estratégia de preço, ofertando a seus clientes os preços mais baixos do mercado, deverá ter uma estrutura operacional enxuta, já que não é possível oferecer baixos preços com custos operacionais elevados. Também não adianta a empresa ter preços semelhantes aos da concorrência, tendo uma estrutura de custos superior à de seus pares. Assim, o preço praticado resultará num lucro menor que o obtido pela concorrência, que pode ser insuficiente para manter a estrutura da empresa.

Das análises desses autores pode-se inferir que:

1. Existe um preço máximo que o consumidor está disposto a pagar. Se a empresa praticar esse preço no limite, poderá atuar para reduzir seus custos e obter maior lucratividade;
2. Existe um preço mínimo que a empresa deve cobrar de seus clientes para continuar sobrevivendo. Preços abaixo desse mínimo provocaram prejuízos, que podem levar à falência da organização;
3. Caso a empresa pratique preços que sejam considerados altos pelos clientes, por não proporcionar os valores que eles desejam, pode atuar na redução de seus custos para alcançar o novo patamar desejado;
4. O custo torna-se elemento gerencial, que pode ser utilizado pela organização para posicionar-se perante o mercado;
5. Por essa razão, seja qual for a posição da empresa em relação a seus preços, os custos são elementos norteadores de sua política de preços, não sendo possível, num ambiente altamente competitivo, desconsiderá-los.

Os custos em qualquer empresa devem ser permanentemente acompanhados. “As empresas devem procurar gastar o mínimo possível e reduzir seus desperdícios. Os custos corretos dos produtos é consequência da correta avaliação das necessidades de recursos para a produção” (PADOVEZE, 2000, p.261).

Segundo Spinelli (2006), a política de formação de preços deve estar orientada para o consumidor, mas tem que cobrir os custos da empresa e ainda gerar lucros. De nada adianta a empresa fixar um preço se o consumidor não estiver disposto a pagar por ele. Tão pouco, estabelecer um valor que propicie prejuízos contínuos à organização.

Nesse mesmo pensamento, Crepaldi (2006) trata que a formação de preço de venda de produtos é um trabalho técnico e um fator determinante de sobrevivência. Apesar de alguns pesquisadores defenderem que o preço deve ser estabelecido em função do mercado, isso é um risco, já que o mercado não é nem deve ser o único caminho para a definição de preços. É preciso ter preços compatíveis com o mercado, mas é fundamental conhecer os custos. Isso porque, se propor um preço muito superior, perderá participação de mercado; se propor um

preço baixo, que não cubra seus custos, comprometerá a sobrevivência do negócio.

Mas nesse cenário, Crepaldi (2006) defende que o valor observado pelo cliente não deve ser desprezado. Deve servir de parâmetro para a organização e a partir dele definir seus custos-limites. Em alguns casos a saída não será reduzir custos, mas aumentá-los agregando maior valor ao produto, mais evoluídos e melhores que os da concorrência.

Para Marques (2009), os custos devem ser considerados no cálculo dos preços, para que estes sejam maiores que os custos esperados, fornecendo algum lucro para a organização. Sempre que a empresa desejar basear seus preços nos custos há a necessidade de efetuar estimativas sobre a quantidade a ser vendida em determinado período. Quanto mais alta for esta estimativa, menores poderão ser os preços. Este fato vem de encontro às necessidades do mercado. Normalmente a demanda de mercado cresce com a diminuição dos preços.

Para Cunha et al. (2000), conhecer os custos de uma organização é extremamente relevante, pois é informação para a tomada de decisão dentro da empresa, além de informar se determinado produto é rentável ou não, e se é possível diminuir ou minimizar os custos. Esse conhecimento também proporciona, a longo prazo, maior lucro para a organização; permite maximizar a participação no mercado e maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais.

Para Zorzal (2008, citado por GUIMARÃES NETO, 2012, p. 130), a análise das receitas de vendas e o custo, que permitem identificar o ponto de equilíbrio² de uma organização, são também indispensáveis para o apoio gerencial. Tem como objetivo auxiliar a organização nas funções de planejamento e decisão. A partir da análise do ponto de equilíbrio os gerentes podem desenvolver modelos de planejamento para avaliar alternativas mais rentáveis, bem como mudanças nos níveis de produção e vendas. O ponto de equilíbrio ajuda, ainda, a identificar o nível mínimo de atividade da empresa, ou de cada departamento.

Verificou-se, segundo Coelho (2009) e Sartori (2004), que não é estrategicamente saudável para a organização basear seu preço exclusivamente

² O ponto de equilíbrio evidencia, em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir ou vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem necessariamente que incorrer para fabricar/vender o produto. No ponto de equilíbrio não há lucro ou prejuízo (PADOVEZE, 2000).

nos critérios de custos. É preciso incorporar análises de outras variáveis, externas às organizações, e principalmente, a visão do marketing sobre o preço, que deve considerar que o cliente deve estar disposto a pagar aquela quantia para obter determinada satisfação, ou seja, ele deseja obter valor.

Finalizando, Crepaldi (2006) afirma, independente da forma de custeio utilizado ou do método de formação de preço adotado, o custo de produção é uma variável fundamental na definição do preço final, já que, com exceção de situações especiais, nenhuma empresa poder comercializar seus produtos com preços abaixo de seus custos.

Buscando sintetizar a importância que o custo tem sobre a formação de preços foi elaborado o Quadro 03, a seguir:

IMPORTÂNCIA DO CUSTO NA FORMAÇÃO DE PREÇOS

- O custo é considerado variável essencial para a formação do preço, independente de ser preço baseado no custo ou preço baseado no valor;
- O custo de um produto ou serviço estabelece o valor mínimo que a empresa deve cobrar de seu consumidor;
- Empresas que cobram de seus clientes preços superiores a seus custos tem lucro, e tendem a sobreviver e ter sucesso;
- Empresas que cobram de seus clientes preços inferiores a seus custos tem prejuízos e tendem a desaparecer no médio e longo prazo;
- Empresas que não conhecem seus custos não conseguem identificar seus resultados e estão sujeitas ao fracasso;
- Empresas com custos extremamente elevados, em relação à concorrência, tendem a formar preços altos e, conseqüentemente, perder mercado;
- Custos implicam diretamente no preço, que resultam em melhor ou pior desempenho financeiro;
- Custos e formação de preço são assuntos estratégicos para a organização, e precisam ser geridos eficientemente;
- Custos, preços e resultado podem servir de ferramentas para avaliar a eficiência da organização na produção e gestão;
- Se os custos forem reduzidos e mantidos o preço de vendas, haverá aumento no lucro da organização. Se os custos aumentarem e o preço de vendas ficar estável, haverá redução no lucro da organização.

QUADRO 03 – Importância do custo na formação de preços

FONTE: Elaborado pelo autor com base nos dados da pesquisa.

Da mesma forma que conhecer os custos organizacionais e o impacto na formação do preço é importante, desconhecê-lo é um problema que pode trazer uma série de prejuízos para a empresa. Marques (2009, p. 03) aponta, no Quadro 04 a seguir, as principais conseqüências da ausência de informações adequadas sobre o

custo em uma organização.

PRINCIPAIS CONSEQUÊNCIAS DA AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES ADEQUADAS SOBRE O CUSTO EM UMA ORGANIZAÇÃO

- Desconhecimento do lucro por produto;
- Preços fixados sem base, de acordo com a concorrência ou tabelamento;
- Desconhecimento de custos das atividades da empresa;
- Venda de produtos que não dão lucro suficiente;
- Esforço de vendas não orientadas para produtos com lucratividade;
- Preço muito alto;
- Preço muito baixo;
- Dificuldades para identificar ou fixar ações para rendimento de custo;
- Capital de giro mal aplicado;
- Uso da capacidade de venda e produção de produtos pouco rentáveis em detrimento de outros mais lucrativos;
- Capital de giro aplicado a clientes pouco rentáveis;
- Perda de vendas;
- Redução da lucratividade;
- A empresa provavelmente opera com custos mais altos do que deveria;
- Menor lucro, menor rentabilidade;
- Ameaça à estabilidade econômico-financeira da empresa;
- Ameaça ao crescimento da empresa.

QUADRO 04 – principais consequências da ausência de informações adequadas sobre o custo em uma organização

FONTE: Marques (2009, p. 03).

Não há dúvidas, portanto, que conhecer os custos relacionados a uma atividade ou produto é importante e as consequências advindas de sua ausência.

7.3 OS CUSTOS COMO MEDIDA DE EFICIÊNCIA

Concluída a análise de que os custos são fundamentais para a definição do preço por representar o nível mínimo que a organização deve cobrar para manter saudável financeiramente, surge outra questão: se esse custo é maior que o preço cobrado pela concorrência, como tornar-se competitivo? A resposta é o aumento da eficiência.

Gomes (2008) discutiu esse assunto em sua pesquisa, ao apontar que nem sempre o aporte de recursos é suficiente para garantir que algo será produzido com melhor qualidade. É preciso valorizar a eficiência, o controle, a racionalidade dos

processos e da gestão, além, é claro gerir com profissionalismo.

É intrínseca ao conceito de eficiência a máxima produção a partir de uma dada combinação de insumos. Outra interpretação trata se a empresa está utilizando em seu processo produtivo o menor custo possível. Para alcançar esse resultado, que envolve a maior produtividade e o menor custo, a organização pode decidir por fabricar ela própria determinado insumo, comprar de terceiros o que eles produzem com maior qualidade e menor preço, dentre outras possibilidades (McCALL, 2003).

Para realizar essa análise, a empresa deve utilizar-se da gestão estratégica de custos, identificando-os e classificando-os, além de verificar de que forma cada um deles pode ser reduzido sem impactar na qualidade do produto final. Para isso não devem ser considerados apenas os insumos produtivos, mas toda a cadeia de valor, que envolve desde os fornecedores, os profissionais envolvidos em todo o processo, incluindo a parte administrativa e a sua capacitação para tais fins, tecnologia e o consumidor final (CARARETO et al., 2006).

Para Carareto et al. (2006), somente assim, com um estudo sobre toda a cadeia produtiva é que poderão ser apontadas oportunidades de redução de custos e aumento da produtividade e da eficiência. Esse posicionamento retira a gestão de custos do setor contábil e a atribui a todos os setores da organização, já essas oportunidades podem estar ligadas a outras áreas, como por exemplo, melhor capacitação de pessoal que normalmente está ligado ao setor de recursos humanos. Pessoas mais capacitadas podem produzir mais. A adoção de novas tecnologias pode reestruturar por completo a forma de produção, com a adoção de novos maquinários ou mesmo com nova organização do fluxo produtivo.

8 CONCLUSÃO

Esta pesquisa bibliográfica objetivou esclarecer a importância do custo na formação de preço.

A formação de preços ocorre, de forma predominante, a partir do custo ou a partir do valor. No primeiro caso, levantado o custo do produto, a empresa acrescenta o lucro desejado e o resultado dessa soma se transforma no preço final ao consumidor. Já a formação de preços a partir do valor percebido pelo cliente considera que a partir dessa quantia pré-estabelecida a empresa subtrai o lucro desejado. O resultado é o limite máximo aceitável para o custo. Nesse segundo método, inclusive, é considerada a visão do mercado sobre o produto oferecido pela empresa, enquanto no primeiro predomina a visão empresarial.

Verificou-se que o custo, independentemente da metodologia utilizada, é elemento essencial para a formação do preço, já que representa o nível mínimo que a organização deverá cobrar para manter-se sustentável. Se a empresa cobrar um preço inferior a seus custos, terá prejuízos e dificilmente conseguirá se sustentar ao longo dos anos.

Também foi detectado que o mercado consumidor, frente às inúmeras opções de oferta, determina qual é o preço máximo aceitável, que coincide com o valor percebido, ou seja, o quanto aquele produto ou serviço agrega de satisfação para o cliente e, portanto, vale.

Sob essa vertente, o custo também assume papel relevante, já que não pode ser maior do que o valor percebido pelo mercado. Desse cenário, a empresa vê-se sem lucros, o que podem comprometer sua continuidade.

Nesse contexto, a gestão de custos assume posição estratégica, pois é por meio dela que são gerenciados os custos organizacionais identificados pela contabilidade de custos. As formas de custeio existentes, que contribuem para a identificação mais correta e precisa dos custos individuais dos produtos também são importantes, apesar de não conseguirem solucionar todos os problemas relacionados à alocação ou rateio de despesas que não se referem aos custos diretos.

Identificou-se ainda que as organizações podem atuar sobre seus custos, buscando maximizar a eficiência de seus insumos e recurso, que são artigos caros e

até escassos. Com isso, a produção poderia ser aumentada e/ou os custos diminuídos, situações que poderiam reposicionar o preço final e até a mesmo a organização no mercado.

Dessa forma, atingiram-se os objetivos propostos para esta pesquisa. Contudo, frente à riqueza desse tema para as organizações e para a sociedade, novas pesquisas devem ser desenvolvidas no sentido de aprofundar, especialmente, de que forma a eficiência pode contribuir para a maximização da produção e a redução dos custos, e como isso impactaria nos preços e no mercado consumidor.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. **Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.** *ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- BERTI, A. **Contabilidade e análise de custos.** 2 ed. Curitiba: Juruá, 2007.
- BIAZEBETE, C. M.; BORINELLI, M. L.; CAMACHO, R. R. Análise da aplicação do custeio alvo e do custeio pleno em indústria de confecções: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade e Organizações da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 03, n. 05, p. 44-61, jan./abr. 2009.
- BRUNI, Adriano Leal. **Administração de Custos, preços e lucros.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008
- CALLADO, A. L. C.; MACHADO, M. R.; CALLADO, A. A. C.; MACHADO, M. A. V. Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindustriais paraibanas. In: SEMINÁRIOS DE ADMINISTRAÇÃO, 7. São Paulo: **Artigo...** São Paulo: Universidade de São Paulo, 2005.
- CARARETO, E. .S.; JAYME, G.; TAVARES, M. P. Z.; VALE, V. P. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da Universidade Estadual de Goiás**, Anápolis, v. 02, n. 02, jul./dez. 2006.
- CATELLI, A.; GUERREIRO, R. Mensuração de atividades: comparando ABC X GECON. **Caderno de Estudos**, São Paulo, n. 08, abr. 1993.
- COELHO, F. S. **Formação estratégica de precificação: como maximizar o resultado das empresas.** São Paulo: Atlas, 2009.
- COGAN, S. **Custos e preços: formação e análise.** São Paulo: Pioneira Thomson, 1999.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M.; ROCHA, W. **O custeio variável e o custeio alvo como suportes às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos.** 2004. Disponível em: <www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos42004/25.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2013.
- CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CRUZ, J. B. **Proposta de modelo de formação de preços em indústria de bens de capital sob encomenda.** 2010. 176f. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

CUNHA, M. C. F.; FERNANDES, M. S. A. A utilização da contabilidade de custos na formação do preço de vendas. In: ENCONTRO DE INICIAÇÃO À DOCÊNCIA, 10., 2000. **Artigo...** Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa.

FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008

GARCIA, L. M. B. **Uma análise sobre a adequação da gestão estratégica de custos na formação e gerência de empresas virtuais.** 1998. 149f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos da Universidade de São Paulo, São Paulo.

GOMES, E. G. M. **Gestão por resultados e eficiência na Administração Pública:** uma análise à luz da experiência de Minas Gerais. 2008. 187f. Tese (Doutorado em Administração Pública e Governo) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo.

GUIMARÃES NETO, O. **Análise de custos.** Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de marketing.** 12 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, G. S. G.; LEONE, R. J. G. **Os 12 mandamentos da gestão de custo.** Rio de Janeiro: FGV, 2007.

LIMA, C. R. M. **Administração da assistência suplementar.** Rio de Janeiro: E-papers, 2005.

LIMA, N. C. **A formação dos preços do etanol hidratado no mercado brasileiro de combustíveis.** 2011. 226f. Dissertação (Doutorado em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo.

LIMA, R. O. C. **Processos de formação de preços.** Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

MARQUES, W. L. **Implantação de custos:** o sucesso para as empresas. São Paulo: E-books, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos** – inclui o ABC. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

McCALL, M. W. **Desenvolvimento de executivos globais.** São Paulo: Artmed, 2003

MIQUELETTO, E. M. **Formação do preço de venda:** uma análise do processo de formação de preço em empresas madeireiras de grande porte de Curitiba e região metropolitana. 2008. 102f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 2000.

REBELLATO, D. **Projeto de investimento**. Barueri/SP: Manole, 2004.

RESNIK, Paul. **A bíblia da pequena e média empresa**. São Paulo : Makron Books, 1991.

SANTOS, N. J.. **Análise do uso da informação contábil para fins gerenciais**: o caso da avaliação econômico-financeira da Gerasul. 1999. s/n. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SARTORI, E. **Gestão de preços**. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHIER, C. U. C. **Gestão de custos**. Curitiba: IBPEX, 2006.

SILVA, C. L. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **Revista da Faculdade de Administração e Economia (FAE)**, Curitiba, v. 02, n. 02, p. 17-26, maio/ago. 1999.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. **Controladoria**. Curitiba: IESDE Brasil, 2012.

SPINELLI, P. B. **Análise da formação de preços de produtos**: um estudo multicasos em supermercados. 2006. 166f. Dissertação (Mestrado em Administração de Organizações) – Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

VELTER, F.; MISSAGIA, L. R. **Contabilidade de custos e análise dos demonstrativos contábeis**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 2012.