



A RELEVÂNCIA DA GESTÃO DOS CUSTOS COMO ESTRATÉGIA PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDAS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA NO RAMO DE LATICÍNIOS DE MÉDIO PORTE

Dalila Késia da Silva
dalilassilva@yahoo.com.br
UNIPTAN

Carla Agostini
carla.agostini@uniptan.edu.br
UNIPTAN

Caio Rodrigues do Vale
caio.vale@uniptan.edu.br
UNIPTAN

Fábio Bruno da Silva
fabio.silva@uniptan.edu.br
UNIPTAN

Raianna Suellen da Silva Alencar
raianna.alencar@uniptan.edu.br
UNIPTAN

Resumo: A concorrência existente no meio empresarial e a relevância da formação de preços, são fatores diferenciais diante da competitividade, que podem levar as empresas a adotarem estratégias para se manterem atuantes no mercado. O presente artigo aborda sobre a importância da análise da gestão dos custos, como medidas gerenciais no processo de formação do preço de venda. Neste sentido a pesquisa foi baseada em um estudo de caso e contou como unidade empírica de análise, uma indústria. Teve como problema de pesquisa, analisar como a indústria Alfa utiliza a gestão de custos, como suporte gerencial para auxiliar na formação do preço de vendas dos seus produtos. E como objetivo principal analisar como são utilizados os custos no processo de formação de preços, em uma indústria de laticínios de médio porte, situada na cidade de São João del Rei, MG. No trabalho foi realizada uma pesquisa qualitativa, utilizando como técnica de coleta de dados uma entrevista aberta e pesquisa bibliográfica. Após a análise dos dados verificou-se que a empresa em questão tem considerável preocupação com a formação do preço de venda dos seus produtos, e utiliza do método de custeio por absorção, porém

contendo certo grau de arbitrariedade, uma vez que, por exemplo, a matéria-prima é rateada para todos os produtos. Os resultados dos estudos mostram que a indústria não possui um método de custeio específico para fins gerenciais, o que dificulta ter uma base sólida para formação do preço.

Palavras Chave: Gestão de custos - Formação de preço - indústria - tomada de decisão - método de custeio



1 INTRODUÇÃO

As empresas encontram-se inseridas em um mercado caracterizado pela competitividade e disputa acirrada por clientes, isso exige cada vez mais com que estas adotem estratégias para se manterem ou sobressaírem no mercado. Entre as várias estratégias que podem ser aderidas, uma que se destaca é a política adotada para a formação de preços.

Formar o preço de vendas pode ser uma tarefa bem complexa pelo fato de envolver vários fatores internos e externos à empresa. O gestor precisa conhecer a estrutura do mercado em que atua e identificar as exigências dos clientes, bem como, por outro lado, entender suas operações internas, conhecer seus custos e despesas e os recursos financeiros disponíveis.

Entretanto conhecendo as limitações em impor preço ao mercado as empresas necessitam direcionar esforços à gestão de sua eficiência operacional, no que se refere ao planejamento e controle do consumo dos recursos demandados e estimativa dos custos para realização de suas operações.

Assim a formação de preços se torna relevante para a empresa, por estar ligado à sua lucratividade, sobrevivência e seu posicionamento no mercado.

Nesse contexto o presente artigo tem como problema de pesquisa, a ser questionado: como a indústria Alfa utiliza a gestão de custos, como suporte gerencial para auxiliar na formação do preço de vendas dos seus produtos?

Assim tem-se como objetivo geral verificar como é gerenciado o processo de formação dos custos, para auxiliar na formação do preço de vendas na indústria de laticínios de médio porte, situada na cidade de São João del Rei, MG. Além dos seguintes objetivos específicos, realização de uma revisão literária da contabilidade de custos, compreensão da gestão de custos e o processo de formação de preços, e também a análise através de estudo de caso para verificar como a indústria Alfa utiliza a formação dos seus custos para adoção de medidas gerenciais.

Para alcançar o objetivo proposto no trabalho, realizou-se um estudo de caso. A metodologia adotada engloba a análise qualitativa com realização de entrevistas.

O trabalho está estruturado em cinco partes, sendo esta primeira a introdução. O segundo tópico refere-se ao referencial teórico, no qual é abordada a importância da gestão dos custos para tomada de decisão, a classificação dos custos quanto ao grau de identificação e a variabilidade, a importância do sistema de custeio, os principais métodos de custeio e o modo pelo qual ocorre o processo de formação do preço de venda. A terceira parte trata da metodologia utilizada para atingir os objetivos propostos. A quarta seção apresenta os principais resultados obtidos com o estudo. E por fim, o quinto tópico encerra o artigo com as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A GESTÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO

A Contabilidade de Custos surgiu com o advento da Revolução Industrial, no século XVIII, quando ocorreu de forma rápida à produção em grande escala e o surgimento de máquinas contrapondo-se à produção artesanal, e se desenvolveu em um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização (CREPALDI, 2010).



Quanto às funções da Contabilidade de Custos, na concepção de Bruni e Famá (2012) as funções devem atender a três razões primárias; a determinação do lucro; o controle das operações e tomada de decisões.

Logo Martins (2010, p. 21), reforça ao dizer “a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e ajuda à tomada de decisões”. No que diz respeito ao controle, seu objetivo é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão, e em seguida poder acompanhar os valores efetivamente acontecidos através de comparações. Quanto à decisão, consiste na alimentação de informações relevantes de curto e longo prazo, como adoção de medidas de corte de produtos ou introdução de novos, além da administração do preço de venda.

De acordo com Crepaldi (2010) a contabilidade de custos é uma técnica voltada para a análise dos gastos da entidade no decorrer de suas operações, utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Portanto a entidade deve ter uma contabilidade de custos bem estruturada, capaz de atender seus objetivos.

Dessa forma se faz necessária a exposição e diferenciação as terminologias utilizadas para que se tenha uma visão mais clara. “A área de custos possui terminologia própria que, entretanto, muitas vezes é utilizada de forma equivocada.” (PEREZ JR., *et al.* 2011, p. 7). “Gasto, desembolso, investimento, despesa, perda e custo são terminologias que se perdem no conceito quando mencionadas por leigos.” (REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, 2011, p. 49).

De acordo com Martins (2010) entender o significado das nomenclaturas utilizadas na contabilidade de custos contribui para o gerenciamento das organizações.

A seguir no Quadro 1 apresenta-se as terminologias utilizadas para a determinação dos custos e resultado da organização:

Quadro 1- Terminologias Aplicadas à Contabilidade de Custos

Gastos	“consumo genérico de bens e serviços para aplicação nos fatores de produção e de manutenção das atividades as empresa.”
Custos	“gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens e serviços.”
Despesas	São os gastos incorridos durante as operações de comercialização, ela é representada pelo consumo de bens e serviços em decorrência direta e indireta da obtenção de receitas.
Desembolso	“pagamento do bem ou serviço, independente de quando o produto foi ou será consumido.”
Investimentos	“representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.”
Perda	“São bens e serviços consumidos de formas anormais e involuntários. São gastos não intencionais decorrentes de fatores externos, fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.”

Fonte: Adaptado de Alves (2013, p.11); Perez Jr. *et al.*(2011, p.8); Dutra (2009, p.17); Bruni e Famá (2012, p.5); Crepaldi (2010, p.7).

A partir do exposto no Quadro 1 pode-se perceber que a diferenciação das terminologias existentes na contabilidade de custos favorece a empresa durante seu processo de produção a identificar e registrar todos os gastos de forma eficaz, e com isso obter dados precisos quanto à geração de informações.



Com base na correta segregação e definição dos gastos em seus diferentes conceitos, tornam-se importante a identificação destes quanto às variações no volume das atividades, quanto à forma e ao critério de identificação e apropriação aos diversos produtos e serviços. Tais aspectos são fundamentais para o correto gerenciamento das empresas (OLIVEIRA e PEREZ JR, 2009). Em seguida será apresentada, a classificação dos custos diretos indiretos, fixos e variáveis.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Além de várias classificações possíveis, muitos conceitos são utilizados para se diferenciarem os custos. Conforme ao seu grau de identificação os custos podem ser classificados em direto e indireto e quanto a sua variabilidade em fixos e variáveis (BORNIA, 2009).

De acordo com Martins (2010) são custos diretos, quando prontamente caracterizados no produto, em relação a sua composição física, seu processo de produção ou comercialização. São os custos que não necessitam de rateio para serem apropriados aos produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida. Assim são considerados todos os gastos com insumos, embalagens, salários da mão de obra direta, tributação, dentre outros.

Já como custos indiretos são considerados, aqueles que necessitam da utilização de algum critério de rateio para sua alocação, por não serem perfeitamente identificados nos produtos ou serviços. Assim podem ser considerados os custos com mão de obra direta, materiais indiretos e outros custos indiretos (OLIVEIRA e PEREZ JR, 2009).

No que diz respeito aos custos fixos Dutra (2009) apresenta que, independentem do nível de produção e vendas, são os custos de estrutura sem variações ou cujas variações não são consequências de alternâncias do volume de atividade. O autor cita como exemplos, a depreciação do capital imobilizado em máquinas, equipamentos, instalações; salários do pessoal indireto da produção; aluguel do imóvel ocupado por indústria. Tais custos tendem a permanecerem em torno de um determinado patamar, num certo período de tempo.

Diferente dos custos fixos, os custos variáveis, são aqueles que têm uma relação direta com o volume de produção ou serviço e podem ser identificados com os produtos. Assim o total dos custos variáveis cresce à medida que o volume de atividade da empresa aumenta. Além de possuir o valor constante por unidade independentemente da quantidade produzida (OLIVEIRA e PEREZ JR, 2009).

A correta classificação dos custos é fundamental no processo de geração dos resultados, para que a contabilidade de custos possa fornecer informações que subsidie as atividades da administração na tomada de decisões. Diante disso as empresas necessitam de uma boa gestão de seus custos, para se tornarem bem-sucedidas, logo isto se faz possível através da implantação do sistema de custo e dos métodos de custeio.

2.3 SISTEMAS DE CUSTOS

Para Bornia (2009) o sistema de custos tem como princípios, avaliar o tipo de informação que a empresa necessita e em seguida verificar quais serão as informações importantes que ela terá que fornecer.

Sendo assim o sistema de custos deve estar em sintonia com o sistema de gestão para que as informações sejam transmitidas de forma segura para a administração (BORNIA, 2009).



Para a determinação da escolha do sistema de custos é necessário saber a princípio qual o objetivo da empresa, e qual o grau de informações por ela almejado, sendo assim definidos os objetivos, se torna possível determinar qual tipo de sistema e o seu nível de detalhamento a ser utilizado (MARTINS, 2010).

Logo a implantação do sistema de custos pode proporcionar flexibilidade aos processos produtivos, agilidade e clareza na tomada de decisões. Para Borna (2009) algumas vantagens do sistema de custos são: Informações gerenciais, auxílio à tomada de decisões, diminuição de rateios arbitrários, além de identificar os custos de cada atividade da empresa.

Assim para a implantação do sistema de custos é necessário saber qual o melhor método de custeio se aplica à empresa. A próxima seção apresenta os métodos de custos para a tomada de decisão.

2.4 MÉTODOS DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO

Os métodos de custeio são utilizados como fonte geradora de informações para a gestão da empresa. De fato, tais métodos contribuem no controle dos custos, auxiliando na tomada de decisões, existem vários métodos de custeio que podem ser adotados; custeio variável, custeio ABC, RKW, custeio por absorção, custeio por departamentalização. Porém neste trabalho terão destaque o Custeio por Absorção, Variável, ABC e Custeio por Departamentalização.

Para Crepaldi (2010, p. 229) o “custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal.” Neste método todos os custos de produção são alocados aos produtos ou serviços, independentes de serem diretos, indiretos, fixos ou variáveis. Sendo os custos variáveis alocados diretamente ao produto, enquanto os custos fixos necessitando de rateios.

De acordo com Martins (2010) no Brasil o custeio por absorção é contemplado no CPC 16, que trata sobre a valoração de estoques. Este sistema é válido para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados e na maioria dos países também é usado para Balanço e Lucros Fiscais.

Logo Alves (2013, p. 53) explica que:

A principal característica deste método é a distinção que se faz entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são atribuídas diretamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos são apropriados como gastos da produção.

Diante disto Crepaldi (2010) reforça ao dizer que o custeio por absorção por agrupar os custos de produção fixos e variáveis ao custo do produto para fins de custeio dos estoques e em seguida incluindo também todas as despesas fixas e variáveis, não é muito utilizado para tomada de decisões. Segundo Cardoso *et al.*, (2007) além de ser um método que tem como principal problema a arbitrariedade dos custos indiretos, o que faz gerar informações distorcidas no custo unitário total por produto.

Assim outro método utilizado é o custeio variável, que é aplicado pelas empresas como auxílio na tomada de decisões e tem como premissa básica conhecer qual a margem de contribuição de cada produto e posteriormente verificar a contribuição de cada um, para cobrir os gastos fixos da empresa e gerar lucro (MARTINS, 2010).

A margem de contribuição, segundo Dutra (2009) pode ser definida como sendo a diferença entre a receita, o custo e a despesa variável de cada produto é o valor que cada



unidade traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que acarretou o que permite ser imputado sem erro.

De acordo com Crepaldi (2010) no custeio variável consideram-se como custos de produção somente os custos variáveis. Neste método os custos fixos têm o mesmo tratamento das despesas, sendo considerado no período independente de os produtos terem sido vendidos ou não.

Logo Dutra (2009) destaca que a preocupação primeira do custeio variável, deve ser maximizar a margem de contribuição, que resulta na maior capacidade de absorção de custos e de despesas fixas e de geração de lucro. Num determinado momento em que os custos e despesas fixas são considerados como prejuízo, pois a empresa parada, não gerando receitas nem despesas variáveis, continuará apresentando gastos fixos em que ela terá que suprir.

Como características fundamentais o método de custeio variável; não faz distinção entre custos e despesas; atribui aos produtos apenas custos que se alteram com o volume produzido; possibilita a comparação dos custos em bases unitárias independentemente do volume de produção; facilita o desenvolvimento da relação custo/volume/lucro; além de possibilitar a determinação e o controle de padrões (DUTRA, 2009).

Mediante o exposto Crepaldi (2010, p. 233) conclui que “este método de custeio não segue os princípios fundamentais de contabilidade do regime de competência e confrontação, por isto não é reconhecido para efeitos fiscais”. No entanto, é uma ferramenta importante para análise de custos e é de grande auxílio na tomada de decisões.

Logo com o aumento do número de itens de mercadorias existentes em uma mesma organização, é consequente a complexidade de identificação de direcionadores adequados aos custos (SANTOS *et al.*, 2015). Assim o Custeio ABC é um método que “visa eliminar as limitações impostas pelos métodos tradicionais de custeio (Custeio por Absorção), criados em uma época em que a mão de obra direta era a parcela mais significativa na estrutura dos custos dos produtos.” (CARDOSO *et al.*, 2007, p. 97).

O ABC conforme Crepaldi (2010, p. 323) “é um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividades e depois para os produtos conforme o uso das atividades de cada produto. Produtos consomem atividades e atividades consomem recursos”.

Assim o Custeio ABC possui um conceito mais amplo para uso em fins gerenciais uma vez em que “permite uma melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.” (MARTINS, 2010, p. 96). Outra grande vantagem do ABC é permitir ao gestor conhecer quanto custa para a empresa não produzir a sua capacidade instalada (CARDOSO *et al.*, 2007).

Outro método também utilizado que visa facilitar o controle dos custos incorridos é o Custeio por Departamentos, em que os custos são alocados aos departamentos da entidade. Onde departamento corresponde a uma unidade operacional representado por um conjunto de pessoas, desenvolvendo atividades homogêneas dentro da mesma área (BRUNI e FAMÁ, 2012).

Desta forma os custos indiretos são distribuídos de acordo com os departamentos responsáveis, devendo-se respeitar a proporcionalidade de utilização de cada departamento. Assim reduz a probabilidade de erros e a alocação indevida de custos indiretos de um produto para outro (PEREZ JR. *et al.*, 2011).

Quanto às vantagens do Custeio por Departamentos, Alves (2013) cita: que facilita o controle dos custos incorridos em cada uma das fases do processo produtivo; além de poder



avaliar a eficiência de cada um dos departamentos e permite ter uma visão de possíveis desperdícios ou uso indevido dos recursos, em cada fase de produção. E que permite ter uma visão de medidas a serem tomadas, caso necessário.

Visto a importância e amplitude de informações que os métodos de custeio oferecem as empresas, e levando em consideração a competitividade do mercado, as empresas devem adotar como auxílio à tomada de decisões, o método de custeio que lhes permitiram ter um controle gerencial sobre os custos dos seus produtos, podendo assim formar o correto preço de venda e ganhar espaço no mercado. Em seguida será retratado sobre a formação do preço de vendas.

2.5 FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDAS

A determinação do preço de vendas é uma das tarefas mais importantes e complexas das empresas. Logo para que o preço de vendas seja formado em bases sólidas, torna-se relevante conhecer o custo dos produtos, saber sobre o grau de elasticidade da demanda, conhecer os preços dos concorrentes, os preços dos produtos substitutos e analisar estratégia de marketing da empresa. Levando em consideração o tipo de mercado que a empresa atua (MARTINS, 2010).

Em sentido amplo o preço é considerado por Crepaldi (2010, p. 358) “um dos principais indicadores do valor monetário dos benefícios que a empresa acredita que seus produtos ou serviços trazem para seus clientes”.

Logo Crepaldi (2010) também afirma que o preço é responsável por transmitir as informações sobre as empresas, capaz de definir no mercado a quem se dirigem seus produtos e como a empresa se coloca em relação aos seus produtos ou serviços diante de seus concorrentes. Logo o autor acredita que é importante estabelecer objetivos ou políticas de preços antes de tentar fixar um preço para seus produtos.

De acordo Santos (2009) a formação do preço de venda envolve uma série de fatores, que vão além das considerações e objetivos mercadológicos, devendo orientar-se economicamente e do ponto de vista interno da organização, através da maximização dos lucros, do retorno do investimento e a partir dos preços baseados nos custos.

No conceito de Crepaldi (2010) há três critérios essenciais como base para fixação de preços, através dos custos; demanda e concorrência. Onde o preço baseado em custos é representado por um acréscimo de uma margem sobre o custo empregado. Embora simples este método, ignora os fatores do mercado como, a sensibilidade dos consumidores ao preço, os preços da concorrência e os produtos similares. Já os critérios de demanda e concorrência se baseiam primeiro para fora da empresa, voltando-se para o que o mercado está disposto a pagar e às práticas da concorrência.

Assim a formação de preço com base em custos, ou seja, onde os preços ocorreram de dentro para fora, tendo como ponto inicial o custo do bem ou serviço apurado de acordo com o método de custeio utilizado pela empresa. E sobre esse custo é agregado uma margem de lucro (*markup*), que deve ser estimada para cobrir os gastos que não foram inclusos nos custos, além dos tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado (MARTINS, 2010).

Santos (2009) corrobora ao afirmar que “*markup* é um índice aplicado sobre os custos de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”, ou seja, é baseado no preço margem, que consiste em somar os custos dos produtos, despesas, impostos e a uma margem de lucro.



Logo Alves (2013) ressalta que o *markup* não deve ser confundido à margem de lucro que a empresa almeja alcançar com a venda do produto, pois além da lucratividade pretendida o *markup* traz outros gastos que foram adicionados ao custo para a formação do índice e para formação do preço de venda do produto.

Em contrapartida Bornia (2009) acredita que no mercado a competição está cada vez mais acirrada, e assim os preços são forçados a praticamente diminuírem, e isto faz com que a formação de preço esteja cada vez mais dependente do mercado. Neste caso, o lucro é função do preço de venda fixado pelo mercado e o custo que a empresa consegue atingir.

Sabendo de tais condições o empresário conhecendo detalhadamente seus custos e o mercado, terá que analisar como alternativas; aumentar as quantidades vendidas, ter uma nova linha de produtos ou oferecer uma prestação de serviços diferenciados (OLIVEIRA e PEREZ JR, 2009).

Assim as decisões sobre formação de preços são fundamentais para que a empresa atinja seus objetivos. Levando-se em consideração diversos aspectos, desde a natureza dos produtos até o posicionamento perante o mercado, sendo fatores cruciais na formação do preço.

3 METODOLOGIA

De acordo com Gil (2010, p. 1) pesquisa é o “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. E podem ser classificadas de diferentes maneiras.

Essa pesquisa será descritiva porque “tem objetivo a descrição das características de determinada população e podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis” (GIL, 2010, p. 27).

Quanto aos meios ela é um estudo de caso, que segundo Marconi e Lakatos (2011, p. 269) “refere-se ao levantamento com mais profundidade de determinado caso ou grupo humano sob todos os seus aspectos. Entretanto é limitado, pois se restringe ao caso que se estuda”.

Pela necessidade de coletar informações, utilizou-se uma metodologia qualitativa, a qual “fornece uma análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamentos e coleta de dados” (MARCONI e LAKATOS, 2011, p. 269).

A empresa objeto desse estudo é uma indústria de laticínios de médio porte, localizada em São João del Rei, MG, e atua no mercado há 48 anos. A mesma será tratada neste artigo como indústria Alfa por questões de sigilo. Esta possui o seguinte *mix* de produtos em sua linha: Queijo tipo Gouda, Queijo Minas Padrão, Queijo Prato Lanche e o Mini-lanche, Queijo Minas Frescal, Queijo Tipo Reino, ricota e demais derivados.

Assim com o objetivo de identificar a percepção dos gestores da indústria quanto à utilização da gestão dos custos para a formação do preço de vendas, utilizou-se a entrevista. De acordo Marconi e Lakatos (2013) entrevista é uma técnica que proporciona ao entrevistador, através de uma conversação face a face e de forma verbal, obter as informações necessárias. Através da entrevista foram aplicados questionários abertos, onde envolveu argumentos dos três setores responsáveis pela gestão dos custos. Assim informações obtidas com esta entrevista seguem descritas ao longo deste trabalho.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Sabendo-se da importância dada aos custos como base para tomada de decisões e precificação dos produtos no mercado, foi elaborado um questionário e aplicado aos setores



envolvidos no processo da gestão dos custos com intuito de elencar como a indústria Alfa utiliza a gestão dos custos para formar o preço de vendas de seus produtos.

O instrumento de coleta de dados procurou levantar se existe uma unidade exclusivamente responsável pela gestão dos custos na indústria, e os respondentes afirmaram que as responsabilidades são divididas em três setores, o setor contábil, financeiro e administração. Assim foram entrevistados o Contador, o Sócio Administrador e a Gerente do setor Financeiro que também é sócia, os quais declararam estar na faixa de 44 a 50 anos e de 12 a 28 anos nos cargos. Cabe apontar a respeito do entendimento sobre gestão de custos, que o contador possui maior conhecimento na área, o qual também possui um nível maior de formação, por ser especialista em controladoria e finanças.

Em seguida foi explicado pelo contador que seu setor elabora os custos voltados para exigências fiscais, porém não é considerado muito eficaz para auxílio à tomada de decisões, por conter arbitrariedades. O método adotado na indústria é o custeio por absorção, o qual é praticado em média de 15 a 20 anos e utilizam informações que migram da contabilidade financeira como, o custo da matéria-prima, embalagem, mão de obra, energia elétrica, manutenção, dentre outros e utilizam-se também as informações repassadas pelo gerente de produção, quanto ao volume e a quantidade de matéria-prima e ingredientes que são consumidos. Em seguida esses dados são lançados há uma planilha de *Excel*, tendo como base de rateio a matéria-prima e por fim são formados os custos de cada produto.

Tomando conhecimento da dimensão das informações que são utilizadas para formar o custo na indústria, foi questionado sobre a existência de um *software* específico para calcular os custos e operacionalizar o método de custeio. E o contador diz estarem em processo de desenvolvimento, onde estão introduzindo o volume de produção ao sistema *Dataproduct*, o qual está sendo implantado para controlar a produção e seus custos, e em seguida será adaptado também à quantidade e valor, além do almoxarifado e demais custos. Já o sócio administrador refere-se a um programa em formato de *Excel* chamado *RET VIT* o qual foi implantado por volta de 15 anos e fica sob controle da gerente financeira, segundo o sócio o programa foi desenvolvido em uma época em que era escasso o controle no gerenciamento dos custos, e assim este foi criado especificamente para esta indústria sob forma de atender todas suas necessidades.

Em seguida o sócio administrador explica sobre a execução do programa *RET VIT* o qual foi implantado para ser alimentado mensalmente por informações repassadas pelos setores de vendas, compras, departamento de pessoal e contábil, englobando todos os custos de produção, e a partir disto formar o custo final dos produtos, o mesmo utiliza como base de rateio a matéria-prima, e também gera informações como o ponto de equilíbrio, margem de contribuição, além de mostrar quais produtos trazem maior retorno para a empresa. Porém com o tempo deixou de ser tão útil, devido à ausência de um suporte para sua manutenção, e diz que o mesmo se encontra, em parte, desatualizado, mas que ainda assim utilizam-se das informações como, a margem contribuição de cada produto para se basear no processo de formação dos preços.

Ainda a respeito do programa a gerente financeira refere-se ao mesmo, por ela administrado, informando que é calculada a produção diária, e que as informações de custos repassadas pelos demais setores, são atualizadas mensalmente. Esta também informa que o programa atende a todas suas necessidades básicas e ressalta que poderiam ser acrescentados os custos de produção referente a cada produto, pois o programa só demonstra informações sobre o custo final, também relata a ausência de um suporte de manutenção para o mesmo.

Percebe-se que o programa foi desenvolvido para ser utilizado como ferramenta gerencial, auxiliando na formação dos preços de vendas, porém não funciona como esperado



pelo sócio administrador, quando este considera que o programa está em parte desatualizado, e que as informações geradas não lhes são repassadas em tempo hábil, o que o impede de utilizar informações baseadas nos custos em tempo real, para tomada de decisões. Em relação ao tempo em que as informações são elaboradas e repassadas ao sócio administrador, o qual é o responsável pela formação do preço de vendas. A gerente financeira diz finalizar o processo de formação dos custos por volta do dia 15 do mês subsequente e ressalta que é inviável repassar as informações antes desta data por depender de fechamentos e relatórios de outros setores para ter todas as informações pertinentes sobre a formação dos custos.

É importante destacar que o sócio administrador utiliza metas de custos para os produtos, baseando-se na margem de contribuição, na pesquisa de mercado, e no preço médio por quilograma (kg) de cada produto produzido. Assim relata que a quantidade fabricada de cada produto é feita com base no preço da matéria-prima (leite), e no preço do mercado, então dependendo do retorno previsto para o produto, se necessário este é retirado de linha pelo menos neste período.

Ainda observando o critério da análise dos custos para controle, o sócio administrador diz que a empresa faz análise parcial das variações dos materiais diretos, onde cita a matéria-prima que corresponde de 50 a 60% dos custos da indústria, mostrando que há certa dificuldade de controle por ser um produto (leite) sazonal em que há uma grande variação de preços, em períodos de safras e entressafras. Sendo assim a empresa se vê obrigada a estipular o preço pago pela matéria-prima com base no que os concorrentes pagam para evitar a perda dos fornecedores.

Em seguida foi questionado se a empresa analisa as variações dos custos indiretos de produção, e o contador diz que não é feita esta análise, mas reconhece que deveria. Já a gerente financeira afirma que são feitas reuniões entre o setor financeiro e administração para esta análise e o sócio administrador diz que esta análise é feita de forma parcial, reconhecendo que poderia ser feita uma nova cotação de fornecedores a cada compra de materiais indiretos, com exceção dos insumos, pois como a empresa trabalha no ramo alimentício é priorizada a qualidade dos produtos.

Quanto à utilização do controle dos custos atrelado ao orçamento e ao planejamento estratégico foi mencionado pelo contador e pela gerente financeira que a análise é feita através do mercado e dos recursos próprios, pois as compras são efetuadas de acordo com as necessidades da indústria. Para o sócio administrador o controle é feito, porém de forma fragmentada, relatando que se baseiam somente na receita da empresa onde 50% desta são delegados para os custos com matéria-prima.

Logo considerando as informações geradas pela margem de contribuição, foi verificado se a indústria utiliza desta para resolver dificuldades na produção, e os respondentes disseram que dependendo da situação esta não é muito eficiente como exemplo, o considerável aumento na oferta da matéria-prima (período de safra) e o fato da empresa não suportar o volume, portanto não podendo reduzir as compras. Sendo assim a empresa tem que adotar medidas como aluguel de container ou até mesmo a venda da matéria-prima excedente para outra indústria do ramo.

Em relação à fase da formação do preço de vendas foi questionado, em quais fatores a indústria se baseia para formar seu preço final. Assim apontado somente pelo sócio administrador, que os custos são analisados de forma geral, sendo feitas estatísticas, mas quem dita o preço é o mercado, levando em consideração a concorrência e observando o nível de qualidade dos produtos comparados, uma vez que a marca é reconhecida no mercado há 48 anos.



Levando em consideração a análise do custo/volume/lucro foi verificado se a empresa calcula o ponto de equilíbrio para determinar o volume mínimo de vendas necessário para honrar com seus compromissos e ainda obter o resultado desejado, e em consenso os respondentes disseram que é calculado o ponto de equilíbrio, porém de maneira informal com a inexistência de dados quantitativos, e sim feito com base na experiência e no mercado.

A terceira parte do questionário refere-se ao grau de satisfação da empresa quanto aos métodos de custeio adotados, onde há um consenso dos sócios administrador e gerente financeira quando classificam em um nível intermediário os métodos utilizados, para atender a questões gerenciais. Assim a mesma resposta também foi dada quando às informações geradas são tratadas para auxílio no controle dos estoques, onde os sócios relataram que há dificuldades no controle do estoque sendo que o físico não se iguala com o estoque lançado no sistema, sendo necessárias várias revisões. Já considerando o método por absorção voltado para exigências fiscais o contador considera-se como totalmente satisfeito.

Na análise do questionário aplicado verifica-se, que os três respondentes envolvidos no processo de gestão dos custos consideram que as informações geradas são muito úteis para medidas fiscais, porém ainda não é muito eficaz para auxiliar medidas gerenciais. Uma vez que os dois critérios envolvem arbitrariedades, devido aos rateios utilizados. E com isso a empresa não consegue ter uma base confiável para se necessário mexer no preço de vendas de forma a não prejudicar seu lucro. Também citado pela gerente financeira que como não há um setor específico pela gestão, os responsáveis por este processo não detêm de tempo destinado a esta finalidade, o que pode tornar esta atividade pouco produtiva.

Nesse sentido é analisado que se trata de uma indústria estável, a qual vem mantendo sua marca no mercado, tendo como vantagem uma visão estratégica de negócios, onde envolve conhecimento de mercado e experiência do sócio administrador que ao formar o preço de vendas de seus produtos, corrobora com as ideias apresentadas pelo autor Bornia (2009) que com a competição cada vez mais acirrada, os preços tendem a ser cada vez mais dependentes do mercado.

Outro ponto verificado é a adoção do método de custeio por absorção. Visto que o mesmo pode trazer informações um pouco distorcidas, pelo fato de conter arbitrariedade, o que confirma o conceito exposto por Crepaldi (2010, p. 229) que este método é adotado pela legislação comercial e fiscal. E que por agrupar todos os custos diretos, indiretos fixos e variáveis não é muito utilizado para tomada de decisão.

Percebe-se que a indústria em questão, tem grande preocupação com seus preços, e procura sempre fazer análise das variâncias do ambiente ao seu redor, e com isso adotar medidas para se manter no mercado. Logo estas medidas contam com grande influencia das estratégias de vendas compartilhadas pelo sócio administrador, o que contribui de forma favorável para o crescimento da indústria. Portanto levando em consideração os métodos de custeio adotados, entende-se que a mesma usufrui parcialmente dos benefícios da gestão dos custos, para favorecer na formação dos preços. Assim pode-se verificar a necessidade de controles mais precisos que tragam informações mais exatas sobre os custos dos produtos, favorecendo o controle gerencial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A formação do preço de vendas, frente a um mercado competitivo pode ser considerada uma estratégia para que as empresas consigam manter atuantes. Neste contexto demonstra que a utilização da gestão dos custos permite que as empresas tenham controle



sobre seus produtos, além de poder minimizar os gastos, o que tornará sua margem de contribuição maior e como consequência poder garantir maior flexibilidade ao formar seus preços.

Esta pesquisa permite aludir à importância da formação dos preços, que na indústria Alfa é analisado através da aplicação de questionários aos setores responsáveis pela gestão dos custos e possibilita verificar algumas dificuldades e ao mesmo tempo a preocupação da mesma ao formar seu preço de vendas.

Analisando o processo de formação dos custos, onde a responsabilidade é dividida entre três setores, percebe-se algumas falhas na gestão dos mesmos. Os respondentes tratam dos itens custos voltados ao fisco de forma eficaz, e é observável a insatisfação dos mesmos quando se referem à precisão em que as informações são repassadas para medidas de processos gerenciais.

Se tratando do método de custeio pode-se verificar que é utilizado o custeio por absorção para fins fiscais e que também se utiliza um programa adaptado especificamente para uso interno da indústria. Porém os dois critérios contêm arbitrariedade, por utilizar de rateios, podendo assim distorcer o custo real de cada produto. Logo é destacado também pelo sócio administrador que com o método adotado para medidas gerenciais ele só consegue ter bases para o mês seguinte, já que as informações não lhes são repassadas em tempo hábil.

Outro fator que talvez possa influenciar no processo de gestão dos custos, conforme citado pela gerente financeira é a ausência de um planejamento voltado a este processo. Talvez existam falhas por se tratar de uma indústria familiar, onde às vezes certas medidas de controle interno são deixadas para segundo plano.

Mas de algum modo a experiência do sócio administrador, o qual é o responsável pela formação do preço e pelas estratégias de vendas, permite a empresa estar próxima de completar cinco décadas de sobrevivência no mercado. Seu conhecimento é formado em cima de pesquisas de mercado, concorrência, além de poder contar com a sua visão estratégica. Porém cabe um alerta de que em algum momento possa haver necessidade de informações mais precisas quanto aos custos para tomada de decisões, em um período em que a empresa se sentir sufocada pelo mercado.

Observando a importância e ao mesmo tempo a dificuldade encontrada na formação dos preços de vendas, e o peso da gestão dos custos nesse processo, é analisado que a indústria não tem uma gestão de custos voltada para tomada de decisões gerenciais, assim deixa-se como sugestão que a empresa analisada verifique a viabilidade de implantação do método de custeio variável, tendo em vista que o mesmo se caracteriza como importante ferramenta para fins gerenciais e de precificação, o qual irá evidenciar de forma mais clara e detalhada os custos e despesas incorridos, permitindo ter uma análise mais exata quanto ao custo final, apuração da margem de contribuição de cada produto e como consequência o aumento da sua lucratividade.

Este trabalho teve como limitações a análise de apenas uma indústria no ramo de laticínios, onde foram questionados somente três setores, portanto para dar prosseguimento a esta pesquisa pode-se buscar outras empresas do mesmo setor, assim este resultado só é válido para a empresa analisada. Dessa forma deixa-se como proposta verificar a viabilidade de implantação do método de custeio variável na empresa analisada e a mesma possibilidade de implantação para os demais laticínios que não fazem o uso da contabilidade para controle gerencial, sabendo de tal importância como suporte à tomada de decisão.



6 REFERÊNCIAS

- ALVES, Revson Vasconcelos. **Contabilidade gerencial**: livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas. São Paulo: Atlas, 2013.
- BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2012–(Série Finanças na Prática).
- CARDOSO, Ricardo L.; MÁRIO C. Poueri do.; AQUINO A. C. Busanelli de. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. 1.ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- JUNIOR, José Hernandez Perez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**: textos e testes com as respostas. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7.ed. 8. reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.
- LIMA, Antonio Aparecido de. Sistema de custeio *Activity Based Costing* (ABC): ferramenta ideal para controle do resultado primário na administração pública municipal. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Ed. n. 189, p.45-49, maio/ jun. 2011.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; PINHEIRO Paulo Roberto; NUNES, Marcelo Santos. **Manual de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2015.
- SANTOS, Joel José **Contabilidade e análise de custos**: modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sobre salários. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2009.