

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ANÍSIO ALVES DE MEDEIROS

**UMA ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO
NA FORMAÇÃO DE PREÇOS COM ENFOQUE
NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

São Paulo

2003

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO - UNIFECAP
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

ANÍSIO ALVES DE MEDEIROS

**UMA ANÁLISE DOS MÉTODOS DE CUSTEIO
NA FORMAÇÃO DE PREÇOS COM ENFOQUE
NAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

Dissertação apresentada ao Centro
Universitário Álvares Penteado –
UNIFECAP, como requisito parcial para a
obtenção do título de Mestre em
Controladoria e Contabilidade Estratégica.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Robles Jr.

UNIFECAP-BIBLIOTECA
AV. DA LIBERDADE, 532
ED

S
U
d
658.816
M488u
2003
Ex.2 BC U

N.Cham. d 658.816 M488u 2003
Autor: Medeiros, Anísio Alves de
Título: Uma análise dos métodos de cust



Ex.2 BC U

d 658.816
M488u
1112

47862

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO – UNIFECAP

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitor de Pós-Graduação: Profª Drª Maria Sylvania Macchione Saes

Coordenador do Mestrado em Administração de Empresas: Profº Dirceu da Silva

Coordenador do Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Profº Dr. João B. Segreti

FICHA CATALOGRÁFICA

M488u

Medeiros, Anísio Alves de
Uma análise dos métodos de custeio na formação de preços com enfoque
nas pequenas e médias empresas / Anísio Alves de Medeiros. - - São Paulo :
Unifecap, 2003
176p.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Robles Jr

Dissertação (mestrado) - Centro Universitário Álvares Penteado - Unifecap -
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

1. Formação de preço 2. Preços 3. Custeio

CDD 658.816

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO
CENTRO UNIVERSITARIO ÁLVARES PENTEADO
MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FOLHA DE APROVAÇÃO

Membros da Comissão Julgadora da Dissertação de Mestrado de ANÍSIO ALVES DE MEDEIROS, apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – UNIFECAP, em 08 de dezembro de 2003

COMISSÃO JULGADORA:



Prof. Dr. Walter Miyabara

Universidade Presbiteriana Mackenzie



Prof. Dr. Francisco Carlos Fernandes

Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP



Prof. Dr. Antônio Robles Jr.

Centro Universitário Álvares Penteado – UNIFECAP

Professor Orientador – Presidente da Banca Examinadora

AGRADECIMENTOS

Ao **SENHOR** meu **DEUS** e meu **PAI**, pela força, coragem em tudo o que me foi permitido para realização desse trabalho.

A minha família e, em especial, a minha esposa e companheira **Teresa**, e a minha filha **Andressa**, pela compreensão das horas de lazer onde tiveram que renunciar a muitos desejos.

Aos meus pais, **Henrique, Dionísia e Irmãos**, presenças vivas em minha vida.

Ao Prof. Dr. **Antônio Robles Júnior**, pela sua orientação e esclarecimento na escolha do tema e a especial contribuição dos dados primários da pesquisa de campo.

UNIFAI – Centro Universitário Assunção e **Huntsman Brasil Ltda.** pela motivação e ajuda financeira.

Aos **Amigos**, que contribuíram e ajudaram me nesta difícil caminhada.

DEUS NOSSO, PAI ETERNO, possa abençoar a todos.

RESUMO

Este trabalho procura contribuir para ampliar e diferenciar o entendimento sobre a fixação de preços de vendas dos produtos e serviços nas empresas, independente do seu tamanho, da natureza de seus produtos ou do setor econômico de sua atuação.

Diante desse contexto, o estudo tem como objetivo principal analisar e verificar a relação existente entre os métodos de custeio e a formação de preços das pequenas e médias empresas, frente ao ambiente competitivo decorrente da intensificação da globalização dos mercados e das constantes mudanças tecnológicas.

Sendo assim, este trabalho, inicialmente, aborda os principais aspectos mercadológicos e os aspectos tributários relevantes incidentes sobre os preços de vendas dos bens e serviços.

Em seguida efetua uma análise dos métodos de custeio e dos modelos de fixação de preços, que podem orientar o gestor do preço em suas decisões e ajudar as empresas a atingirem os seus diferentes objetivos tais como: manter e atrair clientes, manter o crescimento em longo prazo, desenvolver novos clientes, maximizar lucros e vencer a concorrência.

Com o intuito de enriquecer este estudo, no capítulo 6, foi desenvolvida uma pesquisa de campo alicerçada nas fontes primárias dos trabalhos de pesquisa de campo dos alunos da USP – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, para verificar a adequação dos métodos de custeio e das práticas de formação de preços utilizadas pelas pequenas e médias empresas.

Palavras-chave

Mercado, impostos, métodos de custeio, preço, formação de preço, decisão de preço e margem de contribuição.

ABSTRACT

This study aims to contribute to enlarge and differentiate the understanding of sales price fixing of products and services in companies, regardless of their sizes, the nature of their products or the economic sector of their performance.

Before this context the objective of this piece of work is to research and analyze the existing relationship between cost accounting techniques and price decisions in small and middle-sized companies, facing the competitive environment resulting from the intensification of the market globalization and the constant technological changes.

Therefore it initially approaches the main market and tributary aspects incidental to sales prices of goods and services.

Afterwards it analyses the cost accounting techniques and the price models which can orientate the person in charge of fixing prices towards decision-making as well as help companies reach different objectives such as: keeping growing in the long term, developing new customers, maximizing profits and gaining competitiveness and beating competitors.

For the purpose of contributing to a better understanding of the cost accounting techniques and price fixing practices used in small and middle-sized companies, a field research was developed in chapter 6, based on primary sources of a field research carried out by students from USP- University of São Paulo, College of Economy, Administration and Accounting.

Key-words

Market, tax, cost accounting techniques, cost, price, mark-up, price decisions and contribution margin

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura do Trabalho	22
Figura 2 - Ciclo de vida do produto.....	29
Figura 3 - Representação da oferta de um determinado produto.....	35
Figura 4 - Representação gráfica do equilíbrio entre a oferta e a procura	37
Figura 5 - Impostos cumulativos sobre vendas	42
Figura 6 - Impostos não cumulativos sobre vendas.	42
Figura 7 - Ilustra a não-cumulatividade do PIS.....	55
Figura 8 - Modelo estrutural de formação de preço pelo custeio por absorção....	78
Figura 9 - Modelo de formação de preço por custeio variável.....	81
Figura 10 - Modelo conceitual do custeio baseado em atividades	83
Figura 11 - Cinco níveis de produto.....	113
Figura 12 - Gráfico da localização das empresas pesquisadas	117
Figura 13 - Gráfico da classificação das empresas pesquisadas.....	118
Figura 14 - Gráfico da Integração da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Geral	120
Figura 15 - Gráfico de representação dos métodos de custeio utilizados pelas empresas pesquisadas	122
Figura 16 - Gráfico do critério de alocação dos custos indiretos praticado pelas empresas pesquisadas	124
Figura 17 - Gráfico Formação do preço de venda com base no custo.....	126
Figura 18 - Gráfico de representação da diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado.....	127

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Coeficiente de multiplicação para cálculo de produto sujeito ao ICMS e IPI.....	47
Tabela 2 - Imposto de Renda mensal.....	56
Tabela 3 - Fatores de multiplicação de juros.....	104

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	- Classificação de empresas por número de empregados.....	25
Quadro 2	- Classificação da Micro e Pequena Empresa segundo o faturamento bruto anual.....	25
Quadro 3	- Microempresas no Brasil: Tamanho médio, segundo o número de pessoas ocupadas.....	25
Quadro 4	- Classificação de empresas por financiamento, com base na receita operacional bruta.....	26
Quadro 5	- Características dos tipos de mercados.....	28
Quadro 6	- Ilustra cada fase do ciclo de vida do produto.....	31
Quadro 7	- Relação entre elasticidade-preço da demanda e receita total "alteração de preços".....	34
Quadro 8	- Preço com base na demanda.....	34
Quadro 9	- Principais alíquotas de ICMS.....	45
Quadro 10	- Incidência do IPI na base de cálculo do ICMS.....	45
Quadro 11	- Compra e venda de mercadoria de revenda com ICMS.....	46
Quadro 12	- Preço de venda de produto sem o ICMS.....	46
Quadro 13	- Produto sujeito ao ICMS e IPI.....	47
Quadro 14	- Elementos dos custos de importação.....	51
Quadro 15	- Nova sistemática de créditos em diferentes ramos de atividade.....	54
Quadro 16	- Faixa de tributação das Empresas.....	58
Quadro 17	- Características da produção por ordem e por processo.....	70
Quadro 18	- Método de formação de preços com base no custeio pleno.....	88
Quadro 19	- Comparação dos métodos baseados no custo pleno e no custo de transformação para a formação de preços dos produtos.....	89
Quadro 20	- Método de formação dos preços baseado no custo marginal.....	91
Quadro 21	- Comparação dos métodos de formação dos preços com base no custo marginal e no custo pleno.....	92

Quadro 22	- Método de preço com base no custeio direto	94
Quadro 23	- Formação de preços de venda com base no custo do produto	98
Quadro 24	- Cálculo do preço de venda do produto "A" com base na taxa de retorno desejada	101
Quadro 25	- Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa comercial	106
Quadro 26	- Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa prestadora de serviço	107
Quadro 27	- Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa industrial	109
Quadro 28	- Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa importadora	110
Quadro 29	- Empresas classificadas por número de empregados	119
Quadro 30	- Micro e Pequena Empresa classificada pelo faturamento bruto anual	119
Quadro 31	- Comparativo dos métodos de custeio	123

SUMÁRIO

1	CONSIDERAÇÕES GERAIS.....	14
1.1	Introdução.....	14
1.2	Caracterização do problema.....	16
1.3	Formulação de hipótese	17
1.4	Objetivo do trabalho.....	17
1.4.1	Tema	17
1.4.2	Delimitação do tema	17
1.4.3	Objetivo geral.....	18
1.4.4	Objetivos específicos.....	18
1.5	Justificativas	18
1.6	Metodologia da pesquisa.....	19
1.7	Estrutura do trabalho	20
2	ASPECTOS MERCADOLÓGICOS SOBRE PREÇOS	23
2.1	Introdução.....	23
2.2	Classificação das micros, pequenas e médias empresas	24
2.3	Fatores determinantes de preços	26
2.3.1	Estrutura do mercado	26
2.3.2	Ciclo de vida do produto	29
2.3.3	Abordagem de demanda	31
2.3.4	Abordagem da oferta	34
2.3.5	Equilíbrio da oferta e procura	36
2.4	Orientação e análise da concorrência	38
3	ASPECTOS TRIBUTÁRIOS SOBRE CUSTOS E PREÇOS	40
3.1	Introdução.....	40
3.2	Tributos cumulativos e não-cumulativos.....	41

3.3	Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de Transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS	44
3.4	Imposto sobre produtos industrializados – I.P.I.	49
3.5	Imposto de importação	49
3.6	Imposto sobre serviços – I.S.S.	52
3.7	Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS).....	53
3.8	Programa de integração social – PIS	53
3.9	Imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ.....	55
3.10	Contribuição social sobre o lucro – CSLL.....	57
3.11	Simplex.....	58
3.12	Análise crítica	60
4	CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO.....	61
4.1	Introdução.....	61
4.2	Estruturação conceitual	62
4.2.1	Natureza dos gastos, custos e despesas	62
4.2.2	Comportamento dos custos e despesas.....	64
4.2.3	Associação dos custos quanto ao objeto de custeio	65
4.2.4	Custos em relação à tomada de decisões.....	66
4.2.5	Sistemas de acumulação de custos	69
4.2.5.1	Sistema de acumulação de custos por ordens de produção	70
4.2.5.2	Sistema de acumulação de custos por processo	72
4.2.6	Métodos de custeio	74
4.2.6.1	Custeio pleno ou integral.....	74
4.2.6.2	Custeio por departamentos	75
4.2.6.3	Custeio por absorção.....	76
4.2.6.4	Custeio direto ou variável	78
4.2.6.5	Custeio baseado em atividades.....	81
4.2.6.6	Análise do uso do ABC.....	84
5	MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS.....	85
5.1	Introdução.....	85
5.2	Uso de custos na formação de preços	87
5.2.1	Método do preço com base no custo pleno	87

5.2.2	Método do preço com base no custo de transformação	89
5.2.3	Método do preço com base no custo marginal	90
5.2.4	Método do preço com base no custo direto.....	94
5.3	Aplicação do Mark-up na formação de preço	95
5.4	Preço de venda com base na margem de contribuição.....	98
5.5	Preço de venda com base na taxa de retorno alvo "Target-Return"	101
5.6	Cálculo de margem de contribuição a partir do preço de venda do mercado.....	103
5.7	Aspectos qualitativos do preço	111
5.7.1	Valor percebido.....	111
5.7.2	Vantagens competitivas.....	114
6	PESQUISA DE CAMPO	116
6.1	Introdução.....	116
6.2	Metodologia da pesquisa.....	117
6.3	Análise dos resultados.....	117
6.4	Conclusões.....	128
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	130
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	134
	APÊNDICE.....	138

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

1.1 Introdução

A presente dissertação sustenta-se na tese de que a sobrevivência e o crescimento auto-sustentado das empresas, tendo como fim a adequação destas a um universo caracterizado pela alta competitividade e pelas constantes mudanças tecnológicas, perpassam, compulsoriamente, pela **formação de preços**.

No âmbito da economia brasileira, uma importante mudança, nos últimos anos, no que concerne à questão do preço, residiu e reside na intensificação da globalização dos mercados. O efeito mais direto de tal mudança pode-se perceber no aumento da concorrência, com pressão para a redução de preços e o aumento da qualidade dos produtos.

Nesta era de incertezas, muitas empresas estão buscando técnicas de formação de preços eficazes, a fim de que seus negócios tenham continuidade em longo prazo.

Dentro deste contexto, a fixação equivocada do preço de um produto ou de um serviço pode levar à ruína uma empresa. Daí a importância do preço de venda enquanto mecanismo de gestão resultado.

Para Sardinha (1995, p. 9), a decisão de preço constitui uma verdadeira arte do negócio, relacionada com o desejo do mercado consumidor versus demanda dos investidores. O mercado consumidor está condicionado a pagar o menor preço pelo produto adquirido, enquanto o investidor, por seu turno, aspira ao maior retorno, assumindo riscos os menores possíveis.

Assim, os preços de venda dos bens e serviços podem ser fixados visando a objetivos diferentes, tais como:

- **Manter e atrair** clientes;
- **Manter** o crescimento em longo prazo;

- **Desenvolver** novos clientes;
- **Maximizar** lucros;
- **Vencer** a concorrência.

Contudo, os gestores responsáveis pela formação de preços, nas grandes ou pequenas empresas, devem atentar para as demandas dos mercados concorrentes, bem como para as restrições impostas pelos custos, sobre qual o preço a ser cobrado para atender suas necessidades, como nível de investimento, de produção, de retorno do capital aplicado, de cobertura de seus custos.

Por outro lado, estes gestores têm, ainda, a incumbência de permanecerem atentos às constantes mudanças tributárias que influenciam os preços, assim como às leis e regras de fixação de preços impostas pelas autoridades administrativas.

Buscando um estudo crítico acerca da formação de preço para sustentação deste trabalho – fez-se mister resgatarem-se os conceitos de custos, que constituem as mais antigas das técnicas na formação de preço e que causou perplexidade a Vartanian (2000, p. 1-3), apud Gasparini (2001, p. 1), ao comentar que

após tomar conhecimento de várias pesquisas as quais indicaram que os métodos de custeio Pleno e por Absorção ainda são usados como formadores de preços pela maioria das empresas de países como Reino Unido, Estados Unidos da América, Suécia, Japão, Austrália e Bélgica.

Esta posição é evidenciada por Martins (2000, p. 249) ao dizer que o uso do antigo RKW, abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, caracterizado pelo custeio Pleno ou Integral, ou do moderno ABC, Activity Based Costing, caracterizado como Custeio Baseado em Atividade, ajuda no processo de fixação de preço de venda com base nos custos, desde que se trate de mercado de monopólio. Em um mercado competitivo, tais metodologias mostram-se falhas, tanto quanto o Custeio por Absorção.

Na hipótese de o preço de venda ser baseado tão somente em dados de custos, Kotler (1997, p. 525), apud Sardinha (1995, p. 72), assevera que:

a popularidade em definir o preço, com base nos custos, dá-se em decorrência das seguintes qualidades: simplicidade administrativa e justiça social. Aquela apóia-se na relação de fácil compreensão existente entre o preço e os custos, ao passo que esta traduz-se no sentimento de que a decisão de preço, considerados os custos, é mais justa, tanto para os compradores como para os vendedores, haja vista que estes não se

aproveitam dos compradores quanto a demanda do produto fica aquecida. Ainda assim os vendedores obtêm um retorno considerado razoável aos olhos dos investidores, ainda que seja reduzida a demanda.

Entretanto, o empresário, quer o grande, quer o pequeno, não deve se importar com a fórmula para computar os custos, seja ela sofisticada, como a de uma indústria, seja ela simples, como a de um varejista.

Ao final das contas, os procedimentos para definição da margem de lucro, entre as empresas, apresentam grande similaridade. Logo, a empresa deve optar por uma política de preços eficiente, que tenha como fim a continuidade operacional de seus negócios em longo prazo.

Além de explorar os conceitos de preços com base nos custos tradicionais, este trabalho abordará o conceito de contribuição marginal e de preço de mercado, mais coerente do que o custeio tradicional, sob o ponto de vista técnico.

1.2 Caracterização do problema

Para sobreviverem e competirem num mercado estimulado, com mudanças tecnológicas contínuas, as pequenas e médias empresas estão buscando conceitos e técnicas mais sofisticadas de formação de preços.

Portanto, é importante que os gestores de preços das pequenas e médias empresas estabeleçam preços certos, para obter lucro e garantir sua contínua sobrevivência e sua capacidade de expansão e de desenvolvimento.

Diante disso, a situação-problema da presente dissertação se expressa na seguinte questão:

Qual a relação existente entre os métodos de custeio e os instrumentos de fixação de preços de venda nas pequenas e médias empresas?

Segundo Rudio (1975, p. 75),

formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos defrontamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características.

Desta forma, o objetivo da formulação do problema exposto tornou-se imprescindível rever questões mercadológicas e tributárias, as características de custeio e a formação de preços usada, tendo como base o custo ou o mercado.

1.3 Formulação de hipótese

O presente trabalho constitui-se em um **estudo exploratório e descritivo** que tem por objetivo efetuar um diagnóstico geral sobre o assunto de formulação de preços, com enfoque nas pequenas e médias empresas, partindo-se da hipótese principal de que os métodos de custeio são instrumentos adequados para fixação de preços, e que os gestores das pequenas e médias empresas podem utilizá-los como ferramenta para precificar os seus produtos.

Desta forma, a proposta para resolução do problema dessa pesquisa se faz na tentativa de investigar os seguintes temas:

- a) os métodos de custeio e os efeitos tributários utilizados na formação de preço;
- b) os mecanismos de formação de custos e preços utilizados pelas pequenas e médias empresas, através da pesquisa feita pelos alunos da U.S.P – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade do Departamento de Administração da Disciplina E.C. 205 Contabilidade de Custo, orientado pelo Professor Titular Dr. Antônio Robles Júnior.

1.4 Objetivo do trabalho

1.4.1 Tema

A presente pesquisa pretende identificar e analisar a formulação de preços praticados pelas pequenas e médias empresas.

1.4.2 Delimitação do tema

O tema do presente trabalho está delimitado nas pequenas e médias empresas, cujo foco principal reside na identificação e análise de alguns aspectos: mercadológicos, tributários e métodos de custeio que exercem influência na formulação de preços nas pequenas e médias empresas.

1.4.3 Objetivo geral

O presente trabalho tem como objetivo principal analisar e verificar os modos de precificação utilizados no ambiente de negócio, das pequenas e médias empresas.

1.4.4 Objetivos específicos

- Identificar as influências dos impostos na formação de preço praticado pelas pequenas e médias empresas;
- Verificar como as pequenas e médias empresas utilizam os dados de custo na formação de preço;
- Identificar os procedimentos de formação de preços existentes nas pequenas e médias empresas.

1.5 Justificativas

Atualmente temos um contexto de mercado globalizado, onde as empresas de pequeno e médio porte se adaptam a este cenário cada vez mais competitivo.

Ao que tudo indica, as pequenas e médias empresas são as que mais arcam com as conseqüências provocadas por estas mudanças, principalmente no que tange à carga tributária por elas assumida, bem como, às constantes modificações tecnológicas, onde exigem grandes investimentos.

Talvez a melhor justificativa para esse assunto seja o fato das autoridades governamentais dispensarem, no que se refere aos incentivos fiscais e à linha de financiamentos a juros moderados, maior atenção às pequenas e médias empresas, uma vez que estas possuem uma representatividade relevante no cenário econômico brasileiro.

Como a tarefa de formar preço exige muita prudência, perspicácia e bom senso, este trabalho possibilitará verificar as diversas variáveis que integram na determinação do preço de venda.

Portanto, o estudo deste tema pode trazer relevante contribuição para o atual cenário econômico onde estão inseridas as pequenas e médias empresas.

1.6 Metodologia da pesquisa

A metodologia, segundo Lakatos e Marconi (1991, p. 66), “é como uma arma de busca, caçada aos problemas e destruição de erros, mostrando-nos como podemos detectar e eliminar o erro, criticando as teorias e as opiniões alheias e, ao mesmo tempo, as nossas próprias”.

Para atender os requisitos científicos basilares deste trabalho, a metodologia aplicada foi desenvolvida por meio da:

- **pesquisa descritiva**, a partir da qual o pesquisador deseja conhecer a natureza de seu estudo, sua composição e processos que o constituem ou nele se realizam. Como nos ensina Rudio (1978, p. 55).

A partir desta conceituação de pesquisa descritiva, os dados obtidos, a serem analisados e interpretados, podem ser de natureza:

- **qualitativa**: utilizam-se de palavras para descrever o fenômeno. Neste método, a informação coletada não é expressa em números, ou então, os números e as conclusões neles baseados representam um papel menor na análise;
- **quantitativa**: os dados se expressam mediante símbolos numéricos ou informações conversíveis em números que permitam verificar a ocorrência ou não das conseqüências, para, então, chegar-se à aceitação, provisória ou não, das hipóteses.

O presente trabalho desenvolver-se-á tendo, como pano de fundo, um estudo de campo descritivo, que, não obstante venha a se valer de dados qualitativos, busca o entendimento do fenômeno como um todo, estando, desse modo, alicerçado no processo e não no resultado. Outrossim, a opção pelo enfoque quantitativo é a que predominará.

As técnicas empregadas para realização deste trabalho foram:

- a) a **pesquisa bibliográfica**, buscando, selecionando, interpretando e analisando as diversas contribuições teóricas e científicas sobre o tema. Este estudo caracteriza-se pelas diferentes abordagens de determinação de preço de venda e explora suas estruturas conceituais, estudando suas limitações práticas;
- b) a **pesquisa de campo** baseia-se em fontes primárias de uma pesquisa realizada pelos alunos da U.S.P – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade do Departamento de Administração, da Disciplina E.A.C 205 Contabilidade de Custo, sob a orientação do Professor Titular Dr. Antônio Robles Júnior, que lançaram mão de questionários orientativos a fim de entrevistar os pequenos e médios empresários.

O autor desta dissertação elaborou um mapa de acompanhamento das pesquisas realizadas, apontando seus resultados qualitativos e quantitativos, os quais, por seu turno, serão anexados a este trabalho.

Cabe ressaltar que, nas citações transcritas de obras editadas em línguas diferentes da portuguesa, o autor optou pela tradução.

Todas as tabelas apresentadas foram construídas levando sempre em conta a máxima precisão possível de casas decimais. Os valores de cada tabela, todavia, foram automaticamente arredondados, de forma a facilitar a respectiva visualização. Os exemplos numéricos foram utilizados para melhor entendimento e visualização de aplicação dos conceitos.

1.7 Estrutura do trabalho

O **roteiro** utilizado na construção do presente estudo está estruturado em seis capítulos, além da conclusão final e da bibliografia.

Pode-se observar, na figura 1, um resumo do conteúdo de cada capítulo.

O capítulo 1 caracteriza o objeto de investigação deste estudo, bem como seus objetivos e contribuições, a metodologia de pesquisa utilizada e a estrutura do trabalho.

Já o capítulo 2 trata dos principais conceitos mercadológicos, nos quais são abordadas as funções e a atuação do sistema econômico.

O capítulo 3, por sua vez, aborda conceitos dos principais tributos e os aspetos tributários sobre o preço de custo e venda.

Cabe ao capítulo 4 analisar aspectos relacionados aos conceitos e métodos de custeio.

Enquanto o capítulo 5 relata a aplicação dos métodos de cálculo na formação de preço de forma analítica.

No capítulo 6, far-se-ão o tabelamento e as análises dos resultados da pesquisa de campo, o que permitirá verificar a solução proposta ao longo do trabalho. Nesse bojo, são levados em conta, igualmente, a conclusão final e a bibliografia utilizada na confecção do trabalho.

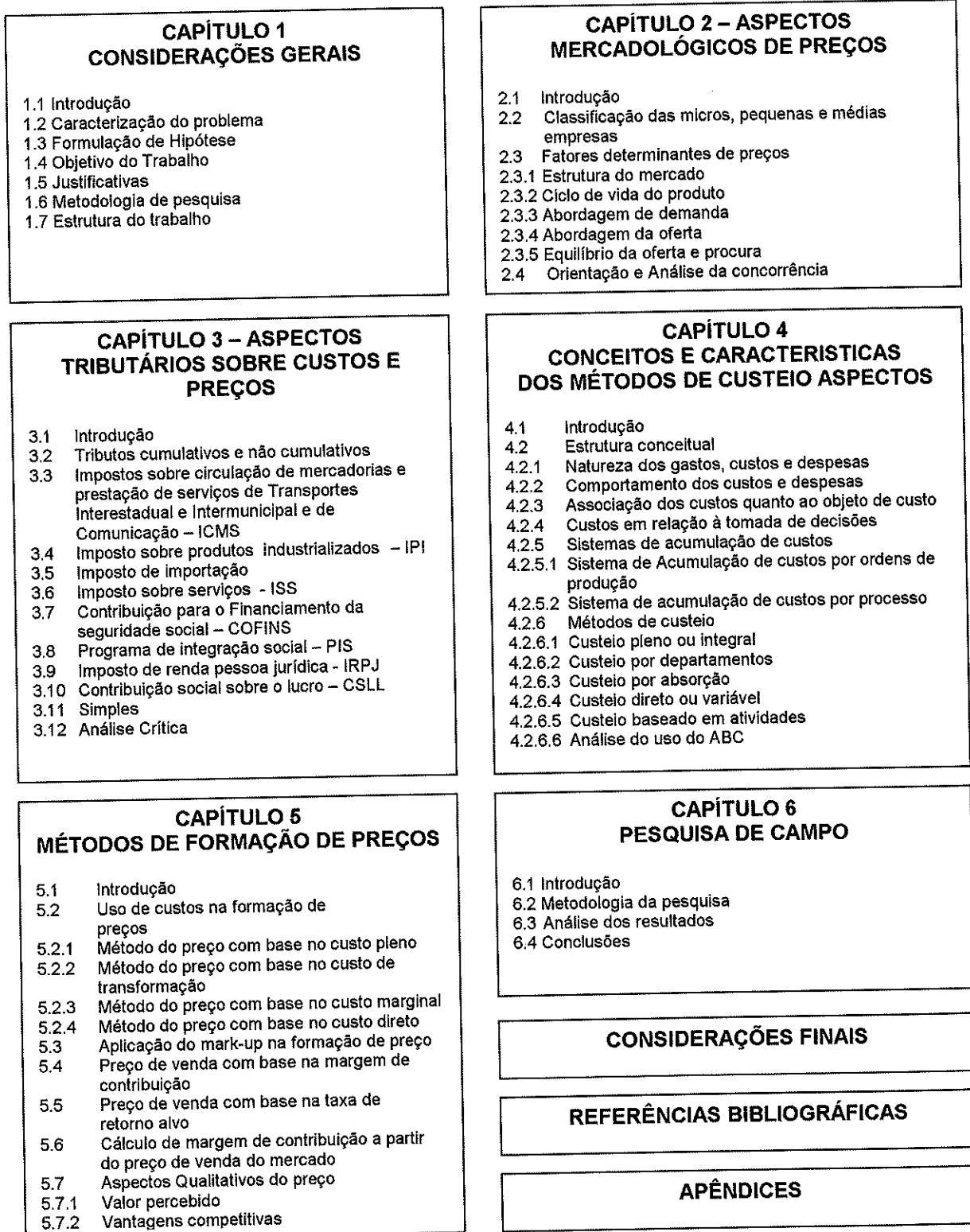


Figura 1 – Estrutura do Trabalho

2 ASPECTOS MERCADOLÓGICOS SOBRE PREÇOS

2.1 Introdução

Constitui objetivo deste intróito identificar os principais conceitos mercadológicos que influenciam na formação de preços, por ser esta uma questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento auto-sustentado das empresas.

A fixação de preço é considerada a decisão mais importante que as empresas devem tomar. Para Lere (1979, p. 1-2), o preço estabelecido por uma empresa pode ser determinado pelos seguintes fatores: **psicológico, sociológico, jurídico, econômico e de custo.**

Psicológico

É perceptível no instante em que as empresas julgam mais prático diminuir o tamanho do produto em vez de aumentar seu preço. Outras influências conhecidas são a marcação de preço terminado em 9, por exemplo. No lugar de atribuir a um produto um valor de R\$ 2,00, pode-se escolher R\$ 1,99.

Sociológico

Neste contexto as empresas definem preços diferenciados, em modelo mais caro, em sua linha de produtos. Os modelos mais caros, freqüentemente, elevam o 'status' de toda a linha do produto.

Tais preços são definidos por diferentes classes sociais, que esperam pagar preços distintos por um produto. Os fabricantes de automóveis, por exemplo, têm preços diferenciados, de modelos mais caros, para atender a grupos sociais de padrão de vida mais elevado, e, por outro lado, preços mais baixos, a fim de atender a outros grupos sociais, cujo padrão de vida é mediano.

Jurídico

Ocorre quando da fixação de preços artificiais aplicados por um grupo econômico dominante. Uma vez verificados preços abusivos, as empresas vinculadas a este grupo são enquadradas na lei conhecida como antitruste.

Econômico

As influências econômicas sobre a determinação dos preços surgem, basicamente, com os tipos de decisões sobre os preços com que se defrontam as empresas, cujas decisões têm de ser conhecidas antes de fixado o preço do produto.

As vezes que uma empresa altera seus preços, de alguma forma, está estabelecendo hipóteses daquilo que acontecerá em decorrência de seus atos, que pode ser explicado pela Teoria Econômica tradicional, onde só haveria alteração de preços caso a empresa achasse que não provocaria diminuição no volume e na receita total de vendas Lere (1979, p. 7).

Custo

É tratado como o conjunto de dados usados para a determinação de preços, uma vez que é fim da empresa obter lucro, traduzido, classicamente, na superação das receitas em relação aos gastos (despesas).

2.2 Classificação das micros, pequenas e médias empresas

O objetivo desse estudo é o de contribuir para a formação de preços nas micros, pequenas e médias empresas. Para que entendêssemos como elas estão classificadas, no referido cenário econômico brasileiro, tomamos por fundamento o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, e a Lei Federal nº 9.841, datada de 05.10.1999, que regulamenta o Estatuto da Micro e Pequena Empresa.

Porte	Empregados
Microempresa	No comércio e serviço: até 09 empregados Na indústria: até 19 empregados
Empresa de Pequeno Porte	No comércio e serviço: de 10 a 49 empregados Na indústria: de 20 a 99 empregados
Empresa de Médio Porte	No Comércio e serviço: de 50 a 99 empregados Na indústria: de 100 a 499 empregados
Empresas de Grande Porte	No Comércio e serviço: até 99 empregados Na indústria: mais de 499 empregados

Quadro 1 - Classificação de empresas por número de empregados
Fonte: Sebrae (estudos e das pesquisas realizadas pelo Sebrae)

A Lei Federal nº 9.841, de 05.10.1999, que regulamenta o Estatuto da Micro e Pequena Empresa, para fins societários e mercadológicos, classifica a Micro e Pequena empresa mediante seu faturamento. Isso se ilustra no quadro 2.

Porte	Faturamento Bruto Anual
Microempresa	Até R\$ 244.000,00
Empresa de Pequeno Porte	Entre R\$ 244.001 e R\$ 1.200.000,00

Quadro 2 - Classificação da Micro e Pequena Empresa segundo o faturamento bruto anual
Fonte: Lei Federal nº 9.841, de 05.10.99 (Estatuto da Micro e Pequena Empresa)

Rossetti (2002, p. 163) coloca que o tamanho das empresas é estabelecido por unidades que vão das microorganizações individuais às grandes corporações, conforme se pode perceber no quadro 3, que traz um levantamento das microempresas no Brasil: tamanho médio, segundo o número de pessoas ocupadas.

Pessoas empregadas	Número de empresas	% sobre o total
Apenas 1 pessoa	237.275	23,6
2 pessoas	400.250	39,7
3 pessoas	182.114	18,1
4 pessoas	83.444	8,3
5 a 9 pessoas	92.040	9,1
10 pessoas ou mais	12.410	1,2
Total	1.007.833	100,0

Quadro 3 - Microempresas no Brasil: Tamanho médio, segundo o número de pessoas ocupadas

Fonte: GONÇALVES, A e KOPROWSKI S. O. *Pequena empresa no Brasil*, São Paulo; Edusp, apud ROSSETTI (2000, 164).

O **BNDES** – Banco Nacional de Desenvolvimento, tendo em vista o financiamento, adota outro critério, quantitativo, baseado na receita operacional bruta anual (ver quadro 4).

- **Microempresas:** receita operacional bruta anual * ou anualizada até R\$ 900 mil (novecentos mil reais).
- **Pequenas Empresas:** receita operacional bruta anual * ou anualizada superior a R\$ 900 mil (novecentos mil reais) e inferior ou igual a R\$ 7.875 (sete milhões e oitocentos e setenta e cinco mil reais).
- **Médias Empresas:** receita operacional bruta anual * ou anualizada superior a R\$ 7.875 (sete milhões e oitocentos e setenta e cinco mil reais) e inferior ou igual a R\$ 45 milhões (quarenta e cinco milhões de reais).
- **Grandes Empresas:** receita operacional bruta anual * ou anualizada superior a R\$ 45 milhões (quarenta e cinco milhões de reais).

() Considera-se receita operacional bruta anual como a receita auferida no ano-calendário, como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

Na hipótese de início de atividades no próprio ano-calendário, os limites acima referidos serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica ou firma individual houver exercício-atividade, desconsiderada a projeção anual de vendas utilizada no empreendimento, levando-se em conta a capacidade total instalada.

Quando a empresa for controlada por outra empresa, ou pertencer a um grupo econômico, a classificação do porte se dará considerando-se a receita operacional bruta consolidada.

Quadro 4 - Classificação de empresas por financiamento, com base na receita operacional bruta
Fonte: BNDES

2.3 Fatores determinantes de preços

2.3.1 Estrutura do mercado

O mercado é o local onde se encontram os vendedores e compradores de determinados bens e serviços. Pode ser classificado em quatro estruturas de referência, segundo Rossetti (2000, p. 400):

- **Concorrência perfeita;**
- **Monopólio;**
- **Oligopólios;**
- **Concorrência monopolista.**

Incluem-se aos itens acima citados os **fatores comportamentais**, as **características dos recursos e produtos**, o **controle dos participantes** sobre o preço, **as possibilidades de concorrência extrapreço**.

São as seguintes as características de cada uma das quatro estruturas de referência:

Mercados de concorrência perfeita

Caracterizam-se por uma quantidade enorme de fornecedores e de compradores sem qualquer distinção, assim como os concorrentes. Trata-se, sumariamente, de mercados que ofertam produtos homogêneos, conhecidos como 'commodities' - produtos típicos da agricultura, pecuária ou mineração.

Os preços dos produtos para as empresas são, portanto, o preço de mercado.

Mercados de concorrência monopolista

Estes mercados, onde o ingresso de novas firmas é ilimitado, caracterizam-se pela existência de grande número de empresas fornecedoras e de consumidores compradores; diferem, todavia, da concorrência perfeita pelo fato de existirem produtos e preços diferenciados da concorrência, seja por meio da marca, seja por meio da versão de um mesmo produto-base. Nesse sentido, tem-se por finalidade a diferenciação em termos de qualidade, formato e tradição.

Entretanto, no mercado de concorrência monopolista, cada empresa dependerá de sua habilidade em diferenciar o seu produto dos demais concorrentes, na busca de valorizar determinados itens que possam ser expressos em preços mais lucrativos.

Mercados de concorrência oligopolista

Com maior liberdade na política de fixação de preços, caracterizam-se pela atuação de poucos ofertantes e muitos compradores.

As empresas que atuam neste mercado reconhecem o seu relacionamento econômico e estratégico.

Normalmente, os setores que dependem de enormes e constantes investimentos – leia-se capital intensivo – são a indústria de cimento, companhias aéreas, montadoras de veículos, dentre outros.

Mercados monopolísticos

São representados por apenas uma empresa, cujos bens oferecidos não possuem substitutos satisfatórios no mercado.

Uma empresa em regime de monopólio exerce considerável influência sobre o preço de mercado dos produtos. Com esta particularidade, a empresa está conceituada como mercado estatal e, portanto, os preços dos produtos por ela produzidos são definidos pelo governo, que os estabelece de acordo com critérios técnicos-políticos, tais como o refino de petróleo, as tarifas públicas, o transporte coletivo e as comunicações.

Pelas características de mercado apresentadas neste trabalho, tudo indica que as pequenas e médias empresas enquadram-se no mercado de concorrência monopolista, onde o acompanhamento dos preços e condições comerciais é obrigatório e a possibilidade de impor preços ao mercado é muito limitada, até por conta da diferenciação de preços e produtos que se caracterizam pela qualidade, marca ('grife'), padrão de acabamento, existência ou não de assistência técnica. Exemplos de alguns mercados de concorrência monopolística das pequenas e médias empresas são as lojas de confecções e os restaurantes. Nestes, o produto principal – alimento - é diferenciado pela natureza (comida chinesa, japonesa, alemã, italiana, brasileira típica, árabe), qualidade (boa, regular, ruim), pelas instalações (luxuosa, simples, médias) e por fatores outros.

As principais características dos tipos de mercado estão resumidas no quadro 5.

Características	Concorrência Perfeita	Concorrência Monopolista	Concorrência Oligopolista	Monopólio
Empresas	Muitas	Muitas	Poucas	Uma
Produtos	Commodities	Diversos	Capital Intensivo	Serviços Públicos
Preço	Mercado	Mercado e Valor Percebido	Cartel	Governo

Quadro 5 - Características dos tipos de mercados

Fonte: Assef (1997, p.11)

2.3.2 Ciclo de vida do produto

O conceito de ciclo de vida do produto ou serviço foi desenvolvido tomando-se por base a observação do ciclo vital dos organismos vivos, os quais passam por quatro estágios principais durante a existência:

- **Nascimento;**
- **Crescimento;**
- **Maturidade;**
- **Morte.**

O ciclo de vida dos produtos exerce um papel importante no processo de decisões de preços a serem atribuídos a bens e serviços. Nos dizeres de Sardinha (1995, p. 43), "durante o tempo em que um produto é comercializado, este passa por quatro estágios, em cada um dos quais a estrutura dos mercados, o perfil e o nível da demanda, o domínio da tecnologia e, por consequência, a política de preços da firma têm contornos bastante característicos".

Analogamente, as vendas e a existência de um produto ou serviço passam por quatro estágios (Ilustrado na figura 2), conforme afirma Sardinha (1995, p. 42-43):

- **Introdução;**
- **Crescimento;**
- **Maturidade;**
- **Declínio.**



Figura 2 – Ciclo de vida do produto
Fonte : Assef (1997, p. 5)

Introdução

Nesta fase do ciclo de vida do produto, quase não há competidores, os investimentos em desenvolvimento, 'marketing' e pesquisa são muito grandes, e, conseqüentemente, os preços, neste ciclo de vida, tendem à elevação.

Em face dos elevados investimentos e baixos volumes de vendas, os resultados financeiros, neste ambiente, para as empresas, mostram-se negativos.

Crescimento

Nesta fase a demanda pelo produto aumenta em volume, à proporção que os consumidores aderem ao seu uso com maior freqüência. A competição intensifica-se, visto que novas empresas são atraídas pelo fortalecimento da demanda e pelos lucros.

Maturidade

Fase em que o volume de vendas é mais constante e atinge os maiores patamares históricos. É, pois, o estágio de maior lucratividade para a empresa, posto que os investimentos no desenvolvimento do produto são mínimos e os preços deste já atingiram o patamar máximo permitido pelo mercado, tendendo a declinar em face da concorrência. O aumento da demanda é observado por fenômenos econômicos, tais como população e renda.

Declínio

O índice de vendas de um produto, nesta fase do seu ciclo de vida, declina vertiginosamente, dadas as recentes inovações, ou ainda, à mudança das preferências e padrões de compra dos consumidores, o que torna este produto obsoleto.

É o momento em que as margens de lucro das empresas são negativas, tornando-se, assim, desinteressante quaisquer investimentos, o que causa, por parte das empresas, o abandono do mercado.

Estágio	Investimentos	Vendas	Preços	Retorno
Introdução	Altos	Baixas	Altos	Negativo
Crescimento	Moderados	Crescentes	Altos	Crescente
Maturidade	Baixos	Altas	Menores	Elevado
Declínio	Zero	Queda	Baixos	Mínimo

Quadro 6 - Ilustra cada fase do ciclo de vida do produto
 Fonte: Assef (1997, p. 8)

Em poucas palavras, o ciclo de vida, a partir do qual se faz possível estabelecer a duração de determinado produto ou serviço no mercado, é um fator determinante de medida, em unidade de tempo.

Tal duração depende de vários fatores, entre os quais, o avanço tecnológico, o modismo e as concorrências direta e indireta.

Bruni e Famá (2002, p. 361) afirma que

a evolução das vendas dá-se em função dos custos fixos e variáveis. É possível que um produto, na fase de introdução, seja deficitário. Na medida em que avança para outras fases, com o aumento das vendas, pode tornar-se lucrativo.

Do ponto de vista da geração de lucro e da geração de caixa, produtos, nas fases de maturidade e declínio, por não necessitarem de novos investimentos e apresentarem níveis de custos fixos relativamente baixos, podem ser boas fontes geradoras de lucro e de caixa.

Pergunta-se, então: **Para os pequenos e médios empresários, qual é, afinal, a importância do ciclo de vida na formação de preços de venda?** A resposta é muito simples. É muito utilizada pelos profissionais de 'marketing' esta ferramenta, visto que ela permite aos gestores ou empresários das pequenas e médias empresas avaliarem melhor a estratégia de preços e, conseqüentemente, seus resultados e o retorno do investimento no menor prazo possível.

2.3.3 Abordagem de demanda

Viceconti (1996, p. 26) afirma que a determinação da demanda de um produto depende de uma série de fatores como:

◆ O preço do bem

Trata-se da variável mais importante para que o consumidor decida a quantidade de unidades que adquirirá daquele produto (bem).

Sendo o produto barato, segundo o juízo do pretense adquirente, provavelmente, este adquirirá mais unidades.

◆ A renda do consumidor

Variável que influi na decisão de consumo, afinal, este será efetuado tendo-se em conta a renda disponível do consumidor em um determinado período de tempo.

◆ O preço de outros bens

É a variável de opção do consumidor. Se o consumidor, hipoteticamente, deseja adquirir manteiga, observará não somente o preço desta, mas o de bens substitutos, no caso, da margarina.

◆ Os hábitos e gostos dos consumidores

Esta é uma das variáveis mais importantes porque, mesmo quando os preços de um bem X estejam adequados, inclusive se comparados aos de bens substitutos e o consumidor possua renda para adquiri-lo, muitas vezes deixa de fazê-lo por não estar condicionado ao seu consumo.

Sardinha (1995, p. 40) esclarece que “as necessidades que movem a demanda estão expressas nas próprias dimensões do produto, que, por sua vez, induzem os ofertantes a se organizarem sob certas condições estruturais”.

Entretanto, o gestor do negócio, antes de decidir sobre o aumento do preço do produto, deverá predizer se este causará uma retratação proporcionalmente maior ou menor na demanda.

Outro aspecto importante a se analisar é a elasticidade-preço da demanda de um determinado produto e o seu relacionamento com a receita total gerada pela sua venda. Dependendo de sua elasticidade, uma redução de preço poderá ocasionar substanciais aumentos ou diminuições na receita total.

Um determinado produto, por exemplo, custa R\$ 5,00 e tem uma demanda de 100 (cem) unidades. Os administradores querem aumentar o preço do produto em 10%, contudo, a expectativa de demanda é de 80 (oitenta) unidades. Se computarmos as receitas antes e depois do aumento projetado, teremos:

Receita antes do aumento: R\$ 5,00 x 100 unidades = R\$ 500,00

Receita depois do aumento: R\$ 5,50 x 80 unidades = R\$ 440,00

A receita reduzirá em R\$ 60,00 em virtude da demanda ser elástica, ou seja, a demanda reduziu em 20% para um aumento de preço na ordem de 10%.

Se reduzir o preço em 10%, a expectativa da demanda será de 120 (cento e vinte) unidades. Computando as receitas antes e depois da diminuição teremos:

Receita antes da redução: R\$ 5,00 x 100 unidades = R\$ 500,00

Receita após a redução: R\$ 4,50 x 120 unidades = R\$ 540,00

A receita total aumentará em R\$ 40,00 devido à redução de preço na ordem de 10%, com uma demanda aumentada em 20%.

Em tal caso, observa-se que em certos mercados a demanda é facilmente atraída a qualquer produtor que ofereça seus produtos a preços inferiores, pois o consumidor não perceberá quaisquer diferenças de qualidade entre os produtos oferecidos pelos vários produtores.

Suponha, agora, que o preço esteja em R\$ 5,50, mas a demanda do produto esteja projetada para 95 (noventa e cinco) unidades. Tem-se um caso típico de demanda inelástica, onde a receita total será superior: o preço aumentará em 10%, mas a demanda se reduzirá em 5%.

Se forem computadas as receitas antes e depois do aumento projetado têm-se:

Receita antes do aumento: R\$ 5,00 x 100 unidades = R\$ 500,00

Receita depois do aumento: R\$ 5,50 x 95 unidades = R\$ 522,50

Neste caso, pode-se estabelecer relação com mercados de monopólios, representados por apenas uma empresa, a qual oferece bens que não possuem produtos substitutos e cativam uma demanda de grande insensibilidade às variações de preços. Estas condições são consideradas em empresas estatais e podem determinar preços elevados, restando ao consumidor a opção de adaptar-se a esta realidade ou de exercer algum tipo de pressão "extra-econômica".

Natureza da demanda	Elevação de preços	Redução de preços
Demanda elástica	Diminuição da receita total	Aumento da receita total
Demanda inelástica	Aumento da receita total	Diminuição da receita total
Demanda unitária Elástica	Nenhuma variação na Receita	Nenhuma variação na Receita

Quadro 7 - Relação entre elasticidade-preço da demanda e receita total "alteração de preços"

O quadro 8 ilustra a precificação com base na demanda que pode ocorrer em algum segmento de mercado, fixando preços diferenciados em relação à demanda intensa ou demanda fraca.

Demanda Intensa	Preço alto
Demanda fraca	Preço baixo



Os custos podem ser idênticos em determinadas situações.

Quadro 8 - Preço com base na demanda

A diferenciação de preço pode ser definida quando um mesmo produto apresenta mais do que um preço.

São exemplos de alguns segmentos de mercados, tradicionalmente conhecidos, que aplicam preços diferenciados:

- ◆ Local de assento em teatro;
- ◆ Tarifas telefônicas de dia ou noite, feriados;
- ◆ Tipo de acomodação em hotel.

2.3.4 Abordagem da oferta

Os conceitos relacionados à oferta são semelhantes aos da procura, sendo caracterizados por duas variáveis: preço e quantidade oferecidos. Enquanto a relação da **demanda** descreve o comportamento dos **compradores**, a **oferta** representa o comportamento dos **vendedores**, mostrando as várias quantidades de determinado bem ou serviço que os produtores estão dispostos e aptos a oferecer no mercado, em função de vários níveis possíveis de preços, em dado período de tempo (ROSSETI: 2000, p. 420).

Para Leftwich (1983, p. 33), “a oferta de um bem é definida como as várias quantidades desse bem que os vendedores colocam no mercado, a todos os preços alternativos, enquanto as outras coisas permanecem constantes”.

Assumindo-se a condição **Ceteris Paribus** - expressão segundo a qual as demais condições permanecem constantes - pode-se postular que, normalmente, a quantidade ofertada de um produto varia na relação direta de seu preço.

Assim sendo, a função oferta pode ser representada pelas variáveis preço (P) e quantidade ofertada (Q), consideradas dentro de um determinado período. Pode ser visualizada graficamente por meio do exemplo numérico, na figura 3.

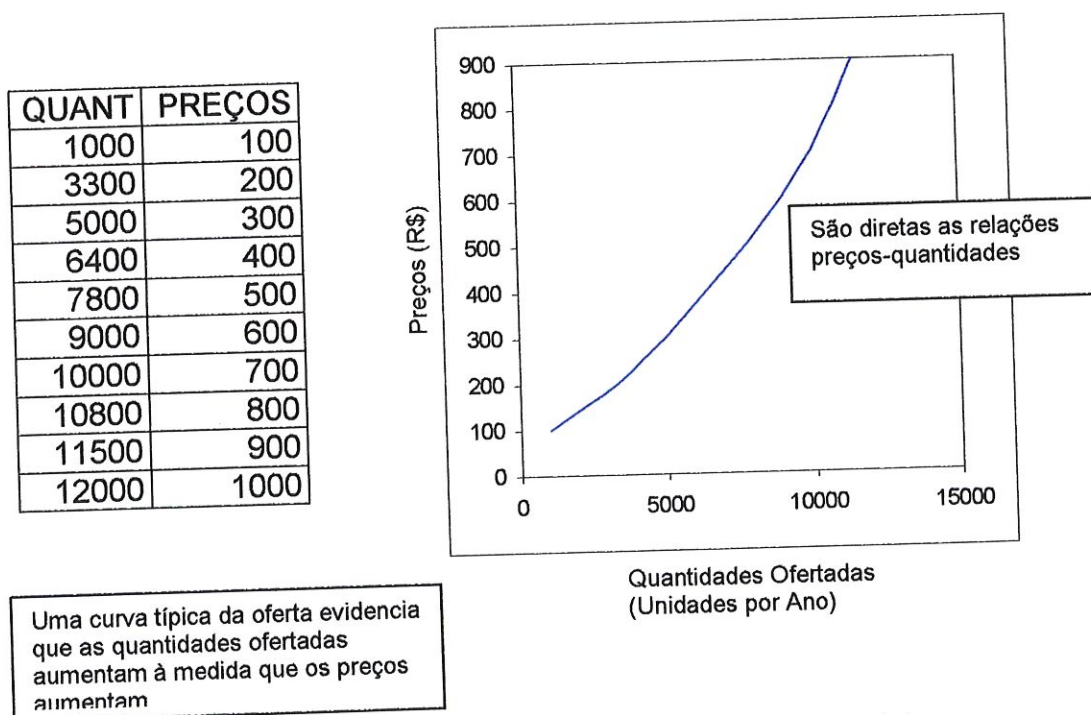


Figura 3 - Representação da oferta de um determinado produto

Para Leftwich (1983, p. 33),

“este comportamento padrão, ascendente da curva da oferta, geralmente decorre de um preço mais alto e induz os vendedores a colocarem maior quantidade do produto no mercado, podendo induzir, ainda, novos vendedores a entrarem no mercado”.

Segundo o exemplo citado por Santos (1995, p. 91), um preço mais alto poderá possibilitar que empresas existentes expandam suas taxas anuais de produção:

- a) em curto prazo, por meio da contratação de trabalhadores adicionais ou, então, por meio de horas-extras trabalhadas pelos funcionários existentes, o que pode representar um custo mais alto para as empresas;
- b) em longo prazo. Isto poderá acontecer por meio da expansão de novos investimentos nas suas fábricas.

2.3.5 Equilíbrio da oferta e procura

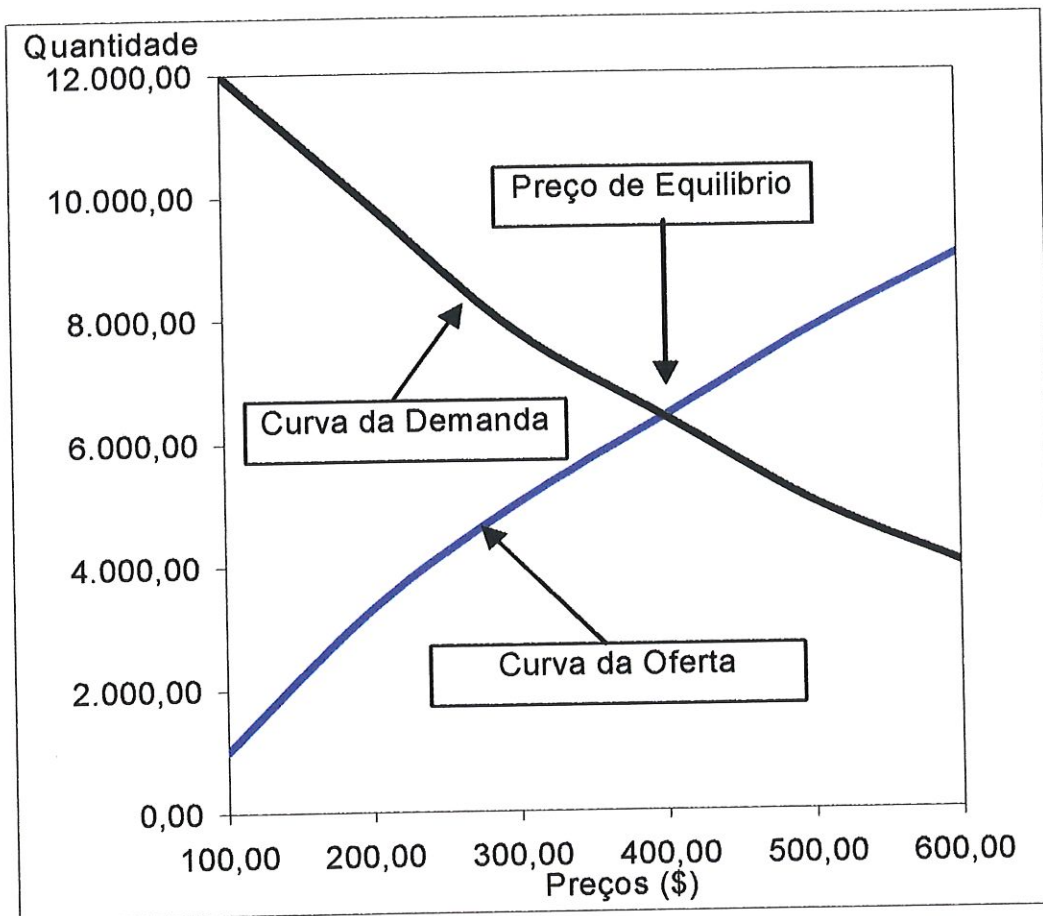
No âmbito do cenário econômico, os economistas consideram a Lei da Demanda e a Lei da Oferta de um determinado produto. Em determinado mercado haverá uma tendência de que estas forças estabeleçam um preço de equilíbrio que satisfaça tanto às entidades econômicas consumidoras quanto às entidades econômicas vendedoras.

Segundo Montoro F^o (1982, p. 116-7), apud Santos (1995, p. 92),

existem mecanismos auto-regulatórios de mercado que atuam em situações de excesso de demanda ou de excesso de oferta de produtos:

- 1) quando existir excesso de procura, surgirão pressões no sentido de os preços subirem, pois:
 - a) os compradores, incapazes de comprar tudo o que desejam ao preço existente, passam a pagar mais pelo mesmo produto;
 - b) os vendedores vêem a escassez e percebem que podem elevar os preços sem queda em suas vendas.
- 2) Enquanto existir excesso de oferta, surgirão pressões para os preços caírem, pois:
 - a) os vendedores percebem que não podem vender tudo quanto desejam. Nesse sentido, seus estoques aumentam e, assim, passam a serem oferecidos por preços inferiores.
 - b) os compradores notam a fartura e passam a questionar o preço.

A figura 4 ilustra o preço e a quantidade de equilíbrio para um dado produto, bem como o excesso de procura e de oferta possível em um determinado mercado.



preços	Quantidades	
	ofertadas	procuradas
100	1000	12000
200	3300	9900
300	5000	7800
400	6400	6400
500	7800	5000
600	9000	4000

O preço do equilíbrio é determinado pela intersecção das curvas da demanda e da oferta. É o preço que concilia os interesses conflitantes dos agentes econômicos produtores e dos consumidores.

Observação: Classicamente na teoria econômica, esta representação gráfica tem no eixo do X as quantidades procuradas e ofertadas e no eixo do Y os preços. Neste caso, foram investidas, para melhor visualizar-se, a relação de dependências das variáveis envolvidas.

Figura 4 - Representação gráfica do equilíbrio entre a oferta e a procura

Entretanto, o preço superior pode provocar um excesso de oferta, a partir do qual os vendedores, com estoques não-planejados, têm de diminuir seus preços por conta da escassez de consumidores.

Por outro lado, havendo excesso na demanda, os consumidores vêm-se impelidos a pagar um preço mais elevado pela escassez do produto. Esta tendência natural percebe o equilíbrio de mercado, onde não haverá pressões de alterações de preços.

2.4 Orientação e análise da concorrência

Em qualquer atividade empresarial, é essencial uma análise por meio de acompanhamentos constantes das estratégias da concorrência, tanto nos aspectos financeiro e mercadológico, quanto nas forças competitivas e sua influência na formação de preços.

Uma dificuldade enfrentada pela análise da concorrência é a necessidade de se obter uma série de dados que, na maioria dos casos, não estão disponíveis de forma objetiva, para identificar e avaliar quem são os concorrentes diretos e indiretos.

Normalmente, as empresas coletam informações sobre seus concorrentes por intermédio de dados secundários, tais como a experiência dos gerentes, as publicações em geral, as revistas técnicas especializadas, as pesquisas públicas. Todavia, as empresas podem recorrer a pesquisas objetivas, junto a vendedores, clientes e fornecedores, a fim de identificar e avaliar determinados atributos, que podem ser:

- ◆ Os preços e qualidades dos concorrentes;
- ◆ Os principais produtos comercializados pelos concorrentes;
- ◆ Os aspectos mercadológicos aplicados pelos concorrentes, como distribuição e promoções;
- ◆ Uma análise criteriosa de preços que permita à empresa avaliar os concorrentes quanto às dificuldades de caixa momentâneas, às negociações especiais com fornecedores comuns, à eliminação de produtos para formar estoques em novas linhas, entre outros.

Para enfrentar as turbulências de mercados, inúmeras empresas brasileiras adotam a política de preços diferenciados para clientes de grande potencialidade de compras, com isso conseguem preços menores.

Neste contexto, pergunta-se: **Como os pequenos e médios empresários podem enfrentar esta política de preço?** A resposta pode ser dada da seguinte forma: Os pequenos e médios empresários, como têm poucas chances de barganha na obtenção de maior quantidade de produto a preço menor, podem constituir cooperativas para comprar produtos em grande quantidade a preços menores e repassar esses benefícios aos seu cooperados.

3 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS SOBRE CUSTOS E PREÇOS

3.1 Introdução

É objetivo deste capítulo é caracterizar, de forma introdutória, os principais tributos existentes no Brasil e seu efeito sobre a formação de custos e preços. Será analisada somente a relevância dos impostos diretamente correlacionados aos preços de custo e vendas.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional – C.T.N., Lei 5.172, de 25-10-1966, diz que “**Tributo** é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda corrente ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Tributos diretos e indiretos

No Brasil, são espécies de **tributos** os **impostos**, as **taxas** e as **contribuições de melhoria**, além das **contribuições para a Seguridade Social**. Os **tributos** agrupam-se em duas categorias: **Diretos** e **Indiretos**.

Os Tributos **Indiretos** são aqueles que incidem sobre a produção, a venda, a circulação ou o consumo de bens e serviços. Entre os tributos indiretos mais conhecidos, temos:

- ◆ IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados);
- ◆ ICMS (Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços);
- ◆ ISS (Imposto sobre Serviços);
- ◆ IOF (Impostos sobre Operações Financeiras);
- ◆ II (Impostos sobre a Importação);
- ◆ IE (Imposto sobre a Exportação).

Os **Tributos Diretos** incidem sobre a renda e o patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas. Nesta categoria, os impostos mais conhecidos são:

- ◆ IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza);
- ◆ IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores);
- ◆ IPTU e ITR (respectivamente, Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana e Imposto Territorial Rural).

Como regra geral, as contribuições, no Brasil, enquadram-se na categoria dos Tributos Diretos. Dentre as mais conhecidas temos:

- ◆ PIS (Programa de Integração Social);
- ◆ COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social);
- ◆ PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público);
- ◆ CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido);
- ◆ SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte).

Mais adiante faremos um breve relato dos tributos incidentes nos preços de custos e na formação do preço, analisando, isoladamente, seus fatos geradores, suas bases de cobrança, alíquota, finalidades, bem como as principais características.

3.2 Tributos cumulativos e não-cumulativos

No Brasil, um dos principais aspectos a serem analisados na formação de custos e no processo de fixação de preços consiste na análise dos impostos incidentes nas operações de elaboração e venda, bem como na distinção entre tributos cumulativos e não-cumulativos.

Os **tributos cumulativos**, também conhecidos na linguagem fiscal e contábil como impostos sem direito da manutenção do crédito fiscal, não permitem a dedução posterior do desembolso, com o tributo. Neste caso, o imposto é incorporado ao custo do produto.

Por outro lado, os **não-cumulativos**, conhecidos como impostos com direito da manutenção do crédito fiscal, permitem o aproveitamento posterior do imposto pago, não devendo ser incorporados ao custo dos produtos.

Para compreensão do efeito da cumulatividade ou não-cumulatividade, demonstramos quatro segmentos: Indústria, Distribuidor, Varejista e Consumidor final, com uma mesma alíquota de imposto de vendas (I.V) – 18%, vigente durante todas as operações.

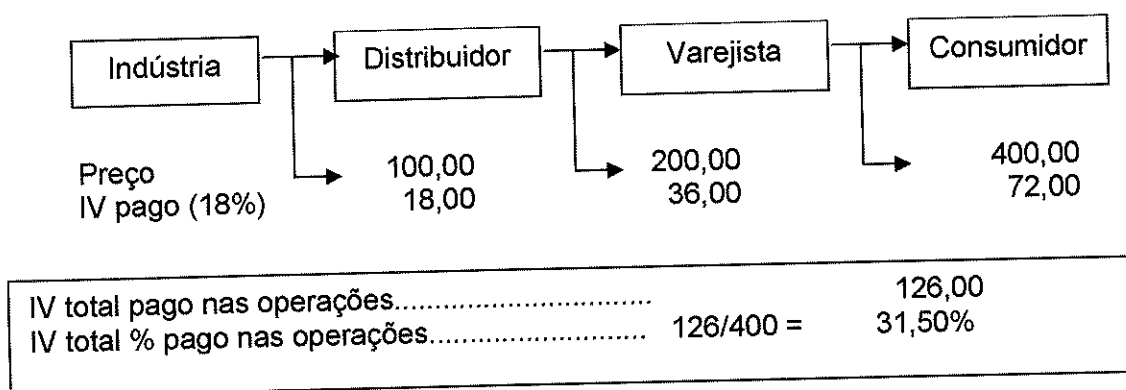


Figura 5 – Impostos cumulativos sobre vendas
Fonte: BRUMI (2002, 290)

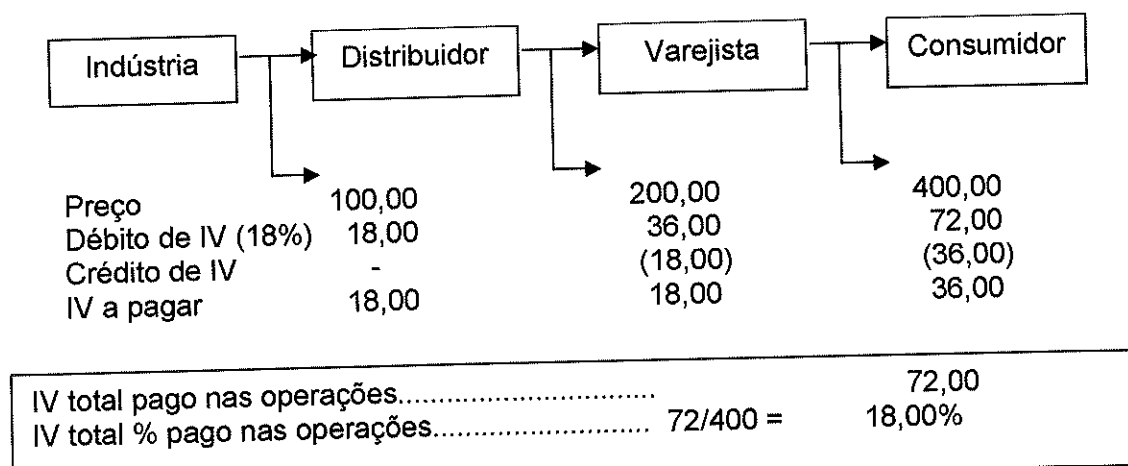


Figura 6 - Impostos não cumulativos sobre vendas.
Fonte: BRUMI E FAMÁ (2002, p.291)

No imposto **cumulativo**, sem direito à manutenção do crédito fiscal ou ao aproveitamento, pago em etapas anteriores, o total recolhido seria equivalente a R\$ 126,00, o que corresponderia a 31,5% do preço final da operação.

No imposto **não-cumulativo**, cada débito do imposto na operação anterior permitirá um crédito na operação posterior, sendo, assim, mantido o crédito fiscal.

Os dois principais tributos não-cumulativos, no Brasil, são o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - I.C.M.S. e o Imposto sobre Produtos Industrializados – I.P.I.

Em 01/12/2002 surgiu, por meio da publicação da Lei 10.637/2002, o terceiro tributo não-cumulativo - PIS/PASEP, cuja não-cumulatividade se aplica somente à pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

Os principais tipos de tributos cumulativos são os que seguem:

- ◆ Imposto sobre Serviços (ISS);
- ◆ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);
- ◆ Imposto sobre a Importação (II);
- ◆ Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ).

Na literatura pesquisada sobre formação de preços, observou-se que muitos dos autores não mencionam a relevância das influências dos impostos na formação do custo e do preço, sobretudo dos tributos diretamente vinculados ao produto ou à mercadoria.

A carga tributária, no Brasil, é muito elevada em relação a outros países, porém, tal situação está sendo paulatinamente modificada, conquanto se encontre em discussão, no Congresso Nacional, em processo moroso, a reforma tributária tão aspirada pela classe empresarial.

O empresariado brasileiro entende que, para o Brasil crescer e ser competitivo, uma ampla reforma tributária deverá ser efetuada, a fim de que não se afete a cadeia produtiva.

Entretanto, algumas minireformas já foram introduzidas por dispositivos legais, dentre os quais podemos citar o SIMPES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, criado em 1996. Trata-se de uma Substituição Tributária em alguns segmentos da produção, da área federal ou estadual, com o fim de se evitar a sonegação.

Em dezembro de 2002, criou-se a não-cumulatividade do PIS/PASEP para as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real. Em seqüência, apresentamos alguns impostos relativos aos principais tributos incidentes sobre o preço existentes no Brasil.

3.3 Imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações – ICMS

O **I.C.M.S.**, tributo de competência privativa do Estado-membro, é conhecido como **imposto indireto** ou diferencial, isto é, provoca um valor a recolher pelo valor obtido através da diferença entre os preços de venda e os preços de compra das mercadorias ou produtos. Trata-se, em termos de receitas correntes, do principal tributo estadual, sendo cobrado **por dentro** e considerado um imposto que integra a base de cálculo de formação de preço.

Isto significa que, no preço do produto, já se encontra incluso o valor do I.C.M.S. incidente.

O fato gerador do imposto em voga decorre:

- Da **venda** de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor;
- Da **entrada**, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior;
- Do **fornecimento** de alimentação, bebidas e outras mercadorias em restaurantes, bares e estabelecimentos similares;
- Da **prestação** de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações;
- Da **entrada** de bens do ativo imobilizado, oriundos de outros estados ou Distrito Federal e que sejam utilizados na atividade produtiva;
- Da **entrada**, a partir de janeiro de 2002, de bens de consumo. Alguns estados já consideravam tal possibilidade em 1999.

Portanto, o I.C.M.S. é um tributo proporcional não-cumulativo, e isso se traduz na possibilidade de aproveitamento dos créditos gerados em cada etapa da comercialização pela entrada da mercadoria ou serviço. A base de cálculo do imposto resume-se ao valor agregado da operação mercantil que decorrer da saída da mercadoria.

Origem	Destino	Alíquota %
Estado A	Estado A	18% (para São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro ou Paraná) e 17% (para os demais estados)
Sul, Sudeste	Sul, Sudeste	12%
Sul, Sudeste	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	7%
Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	Sul, Sudeste	12%
Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo	7%
Exportação		0%

Quadro 9 - Principais alíquotas de ICMS
Fonte: Assef (1997, p. 17)

Para Assef (1997, p. 17),

alguns produtos têm alíquotas diferenciadas, seja por motivos econômicos, de interesse para o cálculo do custo de vida, seja para os considerados não-essenciais, tais como bebidas alcoólicas, fumo, veículos especiais, armas ou que permitam maior tributação, como gasolina, serviços de comunicação e energia elétrica, cujas alíquotas estão entre 25%, 30%, 35%, 36%.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – I.P.I. - pode ou não entrar na base de cálculo do ICMS, conforme destacado no quadro 10.

Destino e destinatário do produto	Remetente	IPI na base de cálculo do ICMS
Para industrialização ou comercialização por contribuinte de IPI e/ou ICMS	Contribuinte de IPI e/ou ICMS	Não integra a base de cálculo do ICMS
Para uso ou consumidor por contribuinte de IPI e/ou ICMS	Contribuinte ou não de IPI ou ICMS	Integra a base de cálculo do ICMS

Quadro 10 - Incidência do IPI na base de cálculo do ICMS
Fonte: Bruni e Famá (2202, p. 295)

Vislumbremos, adiante, uma simples ilustração para cálculo do I.C.M.S. devido, numa operação dentro do próprio estado, com o produto sujeito à alíquota de 18%.

Compra e venda de mercadoria de revenda	R\$	R\$
Preço de venda	150,00	
Preço de compra	50,00	
Débito do ICMS (R\$150 x 18%) =		27,00
Crédito do ICMS (R\$50 x 18%) =		9,00
Saldo do ICMS a recolher		18,00

Quadro 11 – Compra e venda de mercadoria de revenda com ICMS

A fim de que entendamos como estas hipóteses se influenciam na formação de preço de vendas (P.V.), consideramos duas situações: a **primeira, com preço de venda**, sem ICMS e IPI, e a **segunda**, quando a parcela do IPI se inclui na base de cálculo do ICMS.

Os cálculos que envolvem preços de vendas - IPI e ICMS - podem ser feitos mediante as fórmulas apresentadas:

Quando o IPI não integra a base de cálculo

$$\text{Preço de venda (PV)} = \text{PV sem ICMS} / (1 - \% \text{ ICMS} - s / \text{preço})$$

Para se determinar o preço de venda (base de cálculo com ICMS incluído), basta aplicar a fórmula, conforme exemplo:

Preço de venda de produto sem o ICMS Embutido = R\$ 200,00	R\$
Alíquota do ICMS: 18%	
Preço de venda com ICMS: (R\$ 200/0,82)	243,90
(+) IPI alíquota da operação de 10% (243,90 x 0,10)	24,39
(=) Total da operação	268,29
Valor do ICMS destacado no documento fiscal (18% x R\$243,90)	43,90

Quadro 12 - Preço de venda de produto sem o ICMS

Quando o IPI integra a base de cálculo do ICMS:

$$\text{Preço de venda (PV)} = \text{PV sem ICMS} / \{1 - [\% \text{ ICMS} \times (1 + \% \text{ IPI})]\}$$

Para se determinar o preço de venda (base de cálculo com ICMS incluído, calculado, inclusive, sobre o montante do IPI), basta aplicar a fórmula, conforme exemplo:

	R\$	R\$
Produto sujeito a ICMS de 18% e a 10% de IPI		
Preço de venda sem o ICMS embutido	1.000,00	
Preço com ICMS embutido R\$ 1.000/[1 - (0,18 x 1,10)]=		1.246,88
(+) IPI de 10%		124,69
(=) Total da operação		1.371,57
Valor do ICMS destacado no documento fiscal (18% x R\$ 1.371,57)		246,88

Quadro 13 - Produto sujeito ao ICMS e IPI

Os valores conjugados de ICMS e IPI podem ser mais facilmente apurados, bastando que se multiplique o preço sem ICMS e IPI pelo fator respectivo de tributação a que o produto estiver sujeito e encontrar o preço de venda com ICMS, como podemos observar na tabela 1, de coeficientes de multiplicação.

Tabela 1 - Coeficiente de multiplicação para cálculo de produto sujeito ao ICMS e IPI

IPI	7%	12%	17%	18%
3%	1,0777	1,1410	1,2123	1,2276
4%	1,0785	1,1426	1,2148	1,2303
5%	1,0793	1,1442	1,2173	1,2330
6%	1,0801	1,1457	1,2198	1,2358
8%	1,0818	1,1489	1,2249	1,2413
10%	1,0834	1,1512	1,2300	1,2469
12%	1,0851	1,1553	1,2352	1,2525
15%	1,0875	1,1601	1,2430	1,2610
20%	1,0917	1,1682	1,2563	1,2755
30%	1,1001	1,1848	1,2837	1,3055

Fonte: Assef (1997, p. 21)

É fundamental entender as necessidades dessa análise, a fim de estipular corretamente o efeito do IPI sobre a base de cálculo do ICMS e de que modo as margens dos produtos podem ser oneradas, caso não se apliquem as regras acima mencionadas.

Outra regra essencial é o entendimento correto do efeito do cálculo do ICMS sobre o preço de venda que deve ser calculado **por dentro**. Sendo o cálculo, todavia, feito **por fora**, a empresa terá um resultado menor e, conseqüentemente, uma perda financeira.

O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações – **ICMS** – poderá ser

incluso no regime simplificado de impostos **SIMPLES**, contanto que a Unidade Federada em que esteja estabelecida a empresa adira a este, mediante convênio.

Substituição tributária - ICMS

Constitui-se finalidade da substituição tributária **simplificar** a cobrança e a fiscalização, **não prejudicar** a arrecadação e **inibir** a sonegação fiscal. Em tal regime, o governo determina que algumas atividades terão o I.C.M.S. recolhido por um agente específico da cadeia produtiva, geralmente, o fabricante de produtos monofásicos.

Podem-se citar, a título de exemplo, os combustíveis, em que as refinarias substituem as distribuidoras e os postos de serviços, e as indústrias de cigarro, que recolhem os tributos pelos bares e restaurantes.

Citemos um exemplo em que se faz notar a metodologia do cálculo da **substituição tributária**. O preço estipulado pelo fabricante ao varejista - sem o ICMS - é de R\$ 1,00, a margem de lucro estabelecida pelo governo é de 30%, a alíquota do ICMS, 35% e o preço ao consumidor final é de R\$ 1,40.

Procedamos aos cálculos:

Preço de venda do fabricante (sem o ICMS) = R\$ 1,00

Margem de lucro presumida = 30%

Alíquota do ICMS = 35%, coeficiente divisor $(1 - 0,35) = 0,65$;

Base de cálculo do ICMS do varejista: $(1,0 \times 1,30)/0,65 = R\$ 2,00$;

Valor do ICMS $(2,00 \times 35\%) = R\$ 0,70$;

Preço de venda no varejo = $1,00 + 0,70 + (1,00 \times 30\%) = R\$ 2,00$

Por meio da substituição tributária, o governo estima o preço a ser pago pelo consumidor final do produto, cobrado com base na diferença estabelecida no momento da venda.

Assim, as empresas substituídas neste regime de tributação deverão precaver-se, visto que não sofrem a incidência direta de ICMS na venda, não tendo, pois, o direito da manutenção do crédito fiscal em suas compras.

A substituição tributária incide, também, nas operações interestaduais, sendo que a diferença de alíquota resultante deve ser completada pela empresa que efetuou a venda ao Estado de destino da mercadoria.

3.4 Imposto sobre produtos industrializados – I.P.I.

O imposto sobre produtos industrializados – **I.P.I.** - tributo de competência privativa da União, tem, enquanto **fato gerador**, o desembaraço aduaneiro de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial.

Considera-se industrialização a operação que modifique a natureza, o funcionamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo.

O I.P.I. é um imposto destacado no documento fiscal e calculado **por fora**, exercendo à empresa industrial ou equiparada a esta papel de agente arrecadador.

Tem como fato gerador a saída, por transferência, do produto do estabelecimento do contribuinte, por realização de venda, consignação, transferência, entre outros fatores. Sua base de cálculo é o valor da operação mercantil de que decorrer a saída do produto industrializado ou equiparado, e as alíquotas variam em conformidade com os códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), conhecida como **TIPI**.

O **direito de manutenção** do crédito fiscal deste imposto dar-se-á por ocasião da compra de produto, desde que este seja utilizado no processo de fabricação ou equiparação. Caso o produto se destine a imobilizado ou consumo final, não se precede o crédito fiscal. Assim sendo, o produto é contabilizado como **custo**.

A alíquota do IPI, para a empresa contribuinte deste imposto e optante pelo regime simplificado de impostos – **SIMPLES** – fixar-se-á em 0,5%, o que confere a esta empresa o direito de manutenção do crédito fiscal nas operações anteriores de compra de insumos.

3.5 Imposto de importação

É um tributo de competência privativa da União e tem como fato gerador o desembaraço aduaneiro de produtos de procedência estrangeira, cuja incidência do imposto é calculado sobre o valor CIF, sigla derivada do termo inglês **Cost, Insurance, Freight**, isto é, o somatório do custo negociado na transferência do

produto importado -*Transfer Pricing*, conhecido como valor **FOB, sigla, em inglês,** de **Free on Board**, adicionando-se os valores de seguro e frete.

As alíquotas aplicadas são variáveis por produto, de acordo com sua classificação fiscal. O Imposto sobre a Importação não gera o direito de crédito, portanto, constitui-se **custo**.

Os impostos indiretos - **ICMS e IPI**, pagos no desembaraço do produto, dão direito à manutenção do crédito fiscal, contanto que o produto importado seja utilizado no processo de fabricação ou comercialização. Estes impostos não são inclusos na composição de custo, por serem recuperáveis na entrada e, a posteriori, compensados financeiramente quando da realização da venda do produto.

Caso o produto se destine a imobilizado ou consumo final, as parcelas do ICMS e IPI não gerarão direito a créditos, logo, constituir-se-ão **custos**. O quadro 14 ilustra a composição do custo da importação.

Os custos da Importação	
Preço FOB	Preço de fábrica (exportador), acrescido de todas as despesas, até o ponto do efetivo embarque.
Frete	Taxa variável, conforme o ponto de origem ou destino, natureza da mercadoria e tipo de embalagem, calculada sobre a metragem cúbica ou de tonelada.
Seguro	Os índices para cálculo do prêmio de seguro são estabelecidos pelo Instituto de Resseguros do Brasil, mais as taxas fixas de apólice e o Imposto de Operações Financeiras. Obrigatoriamente constituído no Brasil.
Preço CIF	É a soma do (preço FOB + seguros + frete). Servirá para base de cálculo do Imposto sobre a Importação.
Imposto sobre a Importação	Percentual sobre o valor soma do (preço FOB, Seguro e Frete); a alíquota é variável de acordo com a classificação fiscal do produto, pela TEC – Tarifa Externa Comum Mercosul.
Despesas alfandegárias	
Adicional do frete	Taxa cobrada de 25% sobre o valor do frete como AFRMM – Adicional para a Renovação da Marinha Mercante.
Capatazias	Tarifas tabeladas, por volume e peso, relativas aos serviços de movimentação da carga nas docas.
Armazenagem	Taxa cobrada pelas empresas concessionárias dos serviços portuários, com base no volume e valor das mercadorias.
Despesas com despachantes	Taxa efetivamente paga pelos serviços prestados e contratados para acompanhamento do desembaraço da mercadoria.
Transporte	Frete do transporte da mercadoria da alfândega até o armazém do importador.
Custo da importação	Composição do custo do produto importado/(estoque); é o somatório do CIF acrescido dos demais custos alfandegários.
IPI	Alíquota variável conforme a classificação fiscal do produto. É calculada sobre o total do valor CIF acrescido do Imposto sobre a Importação.
ICMS	Taxa aplicada para cada Estado, incide sobre o resultado da soma do valor CIF, Imposto sobre a Importação e o IPI.
Total do custo da importação	É a composição do custo da importação (estoque), acrescida dos impostos IPI e ICMS.

Quadro 14 - Elementos dos custos de importação

Este modelo de composição de custo de importação possibilita às pequenas e médias empresas, utilizarem-se para registrar o produto importado que, por ventura, venham a importar para uso no processo de fabricação ou comercialização, e comporem, corretamente, o custo de sua importação, identificando, sobretudo, os impostos que constituem custos e os sujeitos ao direito da manutenção de crédito fiscal.

3.6 Imposto sobre serviços – I.S.S.

No Imposto sobre Serviços – ISS, de domínio da esfera municipal, o fato gerador decorre da prestação de serviços de qualquer natureza. A incidência do imposto ocorre sobre o preço de venda total do serviço prestado.

Sua alíquota, geralmente, equivale a 5%, podendo variar de município para município, de acordo com os interesses destes no desenvolvimento de determinadas atividades.

Para evitar problemas com a evasão fiscal, em decorrência da guerra fiscal entre os municípios, fortalece a defesa da tese de que o ISS deve ser pago no local onde o serviço for realizado, independentemente da origem do estabelecimento fiscal da empresa prestadora de serviço.

Trata-se de um imposto que não gera direito a crédito fiscal, sendo calculado **por fora**. Na legislação sobre o regime simplificado de impostos para as microempresas ou empresas de pequeno porte, existe a abertura para que os municípios adotem um convênio com a unidade federada e a união, cujos percentuais dos referidos impostos serão acrescidos a título de pagamento do ISS. Desde que os municípios adotem um convênio com a União, os percentuais referidos serão acrescidos a título de pagamento do ISS, observando-se o disposto no respectivo convênio:

- a) em relação à microempresa contribuinte exclusivamente do ISS, de até 1 (um) ponto percentual;
- b) em relação à microempresa contribuinte exclusivamente do ISS e do ICMS, de até 0,5 (meio) ponto percentual;
- c) em relação às empresas de pequeno porte, contribuintes exclusivamente do ISS, de até 2,5 (dois e meio) pontos percentuais;
- d) em relação às empresas de pequeno porte, contribuintes exclusivamente do ISS e do ICMS, de até 0,5 (meio) ponto percentual.

3.7 Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS)

Trata-se de tributo de competência privativa da União, apresentando como características:

- a) Incidência sobre a operação mercantil bruta, excluída do IPI;
- b) Integração na formação de preço;
- c) Alíquota alterada de 2% para 3%, a partir de fev/99, o que refletiu uma antecipação da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL). Com isso, o aumento de 1% pode ser compensado no pagamento da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).
- d) Não gera créditos, mas há isenção nas vendas mercantis referentes às exportações;
- d) Todas as empresas, independentemente do porte, sujeitam-se ao COFINS.
- e) À empresa optante pelo regime de tributação simplificada - SIMPLES - a parcela do COFINS já estará embutida na alíquota devida.

3.8 Programa de integração social – PIS

É tributo de competência privativa da União, tendo sido instituído com base na MP (Medida Provisória) nº 1.249, de 14 de dezembro de 1995.

As empresas que comercializam mercadorias e prestam serviços de qualquer natureza estão sujeitas à contribuição para o PIS, na modalidade **faturamento**. O valor do tributo é obtido mediante a aplicação de alíquota de 0,65 sobre a receita bruta mensal, excluída do IPI, para as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado.

A partir de primeiro de dezembro de 2002 foi constituída a Lei nº 10.737/2002, especificamente no que diz respeito à não-cumulatividade dessa contribuição, aplicada somente para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro contribuinte do PIS que passaram a calcular a referida contribuição, pela nova sistemática, à alíquota de 1,65%.

O tributo que antes da publicação da nova Lei era considerado tributo cumulativo não gera créditos, entretanto, com a nova modalidade de cálculo, o PIS passou a ser não-cumulativo, o que vale dizer que se solidifica a possibilidade de aproveitamento dos créditos gerados em cada etapa da comercialização.

O cálculo do débito do PIS-Faturamento incidirá sobre a receita bruta mensal, excluindo-se as parcelas referentes ao IPI, e permitindo-se o aproveitamento dos créditos de acordo com a nova sistemática de créditos, em diferentes ramos de atividade. Para melhor posicionamento, indicamos, **no quadro 15**, com a palavra "SIM", as modalidades que possibilitam o aproveitamento dos créditos, e com a palavra "NÃO" aquelas que não geram créditos fiscais do PIS.

O quadro 15 ilustra a nova sistemática de créditos em diferentes ramos de atividade.

Crédito	Atividade	
	Serviço	Industria
Aquisição de bens para revenda	NÃO	SIM
Aquisição de bens utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes.	NÃO	SIM
Aquisição de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços ou na produção.	SIM	SIM
Despesas com energia elétrica.	SIM	SIM
Despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoas jurídicas.	SIM	SIM
Despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica.	SIM	SIM
Depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado	NÃO	SIM
Amortização de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, suportado pela locatária.	SIM	SIM
Bens recebidos em devolução.	NÃO	SIM
Mão-de-obra de pessoa física	NÃO	NÃO

Quadro 15 - Nova sistemática de créditos em diferentes ramos de atividade

Deve-se observar atentamente que os créditos oriundos de compras feitas junto a pessoas jurídicas estrangeiras, produtos de empresas sujeitas à substituição tributária e de empresas optantes pelos SIMPLES, não geram o direito a créditos, mas há isenção nas vendas referentes às exportações.

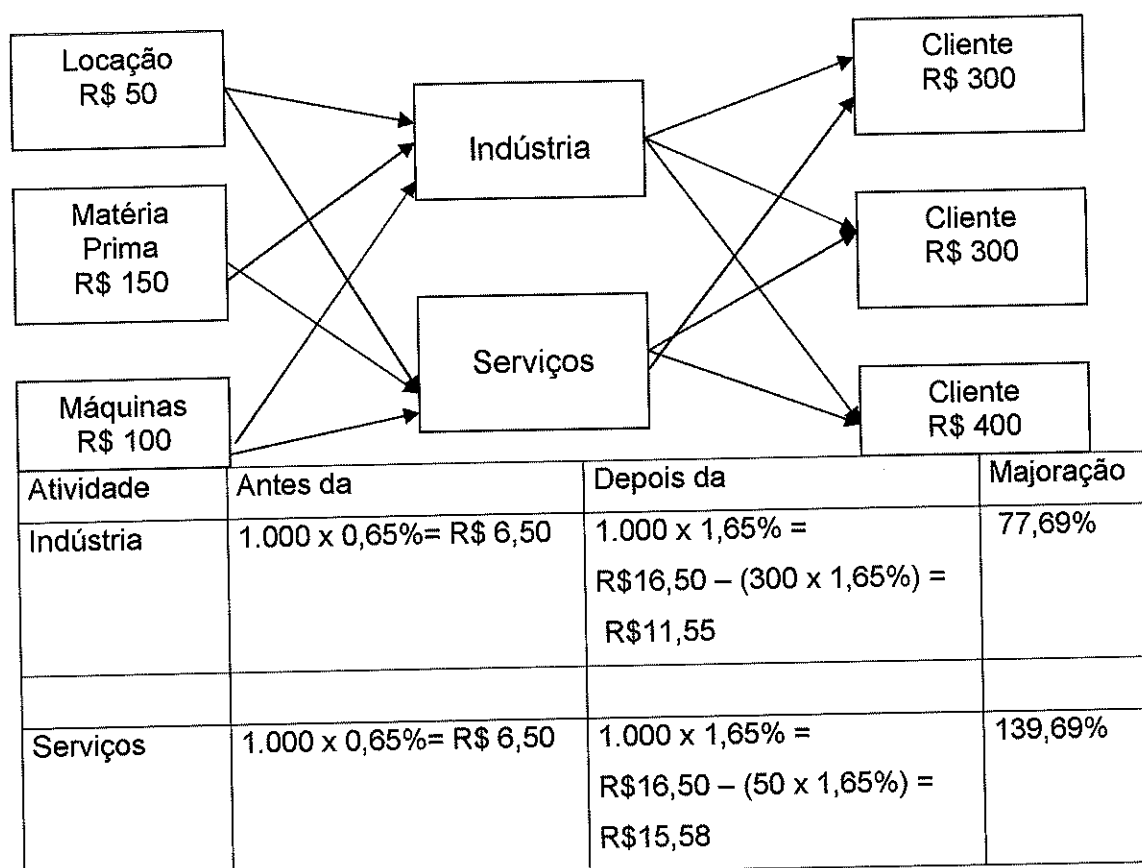


Figura 7 - Ilustra a não-cumulatividade do PIS

Com esta nova metodologia de cálculo do PIS e sua classificação como tributo não-cumulativo, pode-se observar que as atividades relacionadas a serviços foram as mais prejudicadas quanto à majoração de imposto, na razão de 139,69%, enquanto que as indústrias, na razão de 77,69%. Tal evento deve provocar, no primeiro instante, um aumento na formação de preço do produto e do serviço.

3.9 Imposto de renda pessoa jurídica – IRPJ

É um imposto direto, de domínio da esfera federal. Seu fato gerador é a obtenção de lucro das empresas em decorrência de suas operações industriais, mercantis e de prestação de serviços que venha a efetuar.

A legislação federal considera três possibilidades de **lucro**: o **real**, o **presumido** ou o **arbitrado**, os quais são tributados de maneiras distintas. A alíquota básica do Imposto sobre a Renda de pessoas jurídicas é de 15%, afóra a incidência

de um adicional de 10% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado - apurado trimestralmente - que exceda a R\$ 60.000,00.

Segundo a legislação fiscal vigente, as diferentes possibilidades de obtenção do lucro podem ser:

Lucro presumido

Modalidade optativa de apuração do lucro, a partir do qual o fisco presume margem de lucro e estabelece a base de cálculo do imposto devido. Nesta modalidade podem ser enquadradas empresas que auferirem uma receita bruta anual inferior a R\$ 24 milhões, desde que não desenvolvam atividades de natureza essencialmente financeira, de seguros e 'factoring', entre outras.

As empresas optantes pelo lucro presumido obtêm algumas vantagens, tais como a redução da carga tributária e a dispensa da escrituração contábil, exceto a do Livro Registro de Inventário e do Livro Caixa.

A margem presumida, para a maioria das atividades de venda de mercadorias, costuma ser de 8% da receita bruta, entendida como faturamento, e a alíquota de 15%, o que representa 1,2% do preço de venda. Para as demais atividades, as alíquotas variam entre 16% a 32%. Conclui-se que, neste regime de tributação, os impostos são considerados custos variáveis, pois incidem diretamente sobre os preços de venda dos produtos e serviços comercializados.

A tabela 2 ilustra as bases de incidência do Imposto de Renda mensal.

Tabela 2 - Imposto de Renda mensal

Atividades	Base (%)	Percentual de IRPJ
Vendas de mercadorias	8	1,2
Revenda de combustíveis	1,6	0,24
Serviços hospitalares	8	1,2
Transporte de carga	8	1,2
Serviços de transporte	16	2,4
Prestação de serviços	32	4,8
Prestação de serviços até R\$120.000,00 de receita bruta anual	16	2,4

Fonte: Assef (1997, p.27)

Lucro arbitrado

O fisco pode enquadrar determinadas empresas neste regime de apuração em função do não-preenchimento de alguns pré-requisitos contábeis, como não manter escrituração nas formas das leis comerciais ou fiscais ou negligenciar revelações evidentes de indícios de fraude, vícios e erros na escrituração contábil, entre outros.

O lucro arbitrado, cujas bases de cálculo são similares às do lucro presumido, resultará da aplicação da receita bruta conhecida, acrescido do percentual de 20%.

Lucro real

Enquadram-se neste regime de tributação as empresas que auferirem uma receita bruta anual superior a R\$ 24 milhões. A apuração do lucro real ocorre após o fechamento periódico do balanço, recolhendo-se o Imposto de Renda devido, de acordo com a alíquota vigente.

Como o lucro real está relacionado aos resultados auferidos pelo total das operações das empresas, independentemente de cada produto vendido ou preço de venda estipulado, o Imposto de Renda, nesta modalidade, não deve ser tratado enquanto gasto variável, ou seja, não pertence ao componente do preço de vendas, segundo Assef (1999, p. 28).

3.10 Contribuição social sobre o lucro – CSLL

Tributo de competência federal, tem, como fato gerador, a receita bruta ou lucro líquido. Sua alíquota, a partir de fevereiro de 2001, é de 9% sobre a base de cálculo de 12% da Receita Bruta, para as empresas que optarem pelos regimes de lucro presumido ou arbitrado, o que representa 1,08% do preço de venda de produtos ou serviços.

Para as empresas que optarem pelo regime de lucro real, a alíquota será de 9% sobre o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação fiscal. Nas empresas optantes pelo regime simplificado de impostos – SIMPLES, a parcela da Contribuição Social já estará embutida na alíquota devida.

3.11 Simples

Tributo da esfera federal, que consiste no pagamento mensal unificado dos seguintes impostos:

- Imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ);
- PIS;
- Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL);
- COFINS;
- Contribuições previdenciárias (INSS empregados);
- IPI, numa única alíquota e documento.

Tem seu fato gerador regulamentado pela Lei 9.317/96, que criou o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Para que se formalize a adesão ao SIMPLES, fazem-se necessárias algumas alterações cadastrais bastante simples. Sua incidência recai sobre a receita bruta mensal das empresas, resultante da venda de bens e serviços, descontadas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

O quadro 16 demonstra a faixa de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte.

Faturamento (R\$/ano)	Classificação	Alíquota (%)
até 60.000	Microempresa	3,0
de 60.001 a 90.000	Microempresa	4,0
de 90.001 a 120.000	Microempresa	5,0
de 120.001 a 240.000	Pequeno porte	5,4
de 240.001 a 360.000	Pequeno porte	5,8
de 360.001 a 480.000	Pequeno porte	6,2
de 480.001 a 600.000	Pequeno porte	6,6
de 600.001 a 720.000	Pequeno porte	7,0
de 720.001 a 840.000	Pequeno porte	7,4
de 840.001 a 960.000	Pequeno porte	7,8
de 960,001 a 1.080.000	Pequeno porte	8,2
de 1.080.001 a 1.200.000	Pequeno porte	8,6

Quadro 16 - Faixa de tributação das Empresas
Fonte: Assef (1997, p.14)

Para as empresas industriais, contribuintes do I.P.I. e, portanto, sujeitas ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados, deve-se acrescentar, para todas as faixas, o percentual de 0,5% para a cobertura desse imposto.

Além destes tributos e contribuições federais, instituídos no SIMPLES, a Lei previu também cobertura do ICMS - da esfera estadual - e do ISS - da esfera municipal. Nestes casos, existe a dependência de os estados-membros e municípios firmarem convênios concordando com a redução das alíquotas dos impostos.

Havendo concordância, as alíquotas variam entre 0 e 2,5% para a cobertura de ambos os tributos.

Existem, porém, algumas restrições quanto ao enquadramento, que vedam as pessoas jurídicas:

- a) Constituídas sob a forma de sociedade por ações;
- b) Que tenham sócios residentes no exterior;
- c) Cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa, cuja receita global ultrapasse R\$ 1.200.000,00/ano;
- d) Cujas receitas decorrentes da venda de bens importados, ainda comprados no mercado interno, seja superior a 50% de sua receita total;
- e) Que realizem operações relativas à importação de mercadorias destinadas à comercialização, locação ou administração de imóveis, armazenagem e depósitos de produtos de terceiros, propaganda e publicidade, exceto os veículos de comunicação, prestação de serviços de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra, de que prestem serviços profissionais de profissão regulamentada.

Algumas obrigações acessórias das microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo SIMPLES, são as seguintes:

- a) **Manter** em seus estabelecimentos, em local visível ao público, placa indicativa que esclareça essa condição;
- b) **Não manter** escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal;
- c) **Manter** em boa ordem a escrituração e guarda dos livros CAIXA e REGISTRO DE INVENTÁRIO.

Para que os micros e pequenos empresários se mantenham constantemente atualizados, recomenda-se que consultem seus contadores, a fim de que verifiquem outras prerrogativas que possam beneficiar os optantes pelo regime SIMPLES.

3.12 Análise crítica

No estudo em voga procuramos enfatizar a importância que os tributos exercem sobre a formação de preços de venda, não obstante, como se percebe, a complexidade, quanto a esta questão, seja bastante grande.

Por outro lado, faz-se mister a interação destes impostos nas estratégias comerciais. Assim, os gestores responsáveis pela precificação de produtos das pequenas e médias empresas devem, periodicamente, consultar sua contabilidade ou empresas especializadas nos assuntos tributários, com o intuito de que sejam cientificados acerca das constantes alterações na legislação fiscal, mormente nas alíquotas e bases de cálculos dos impostos.

Portanto, ressalte-se aqui a necessidade de os gestores das pequenas e médias empresas, favorecidas por regime de tributação, serem isentos da manutenção e do preenchimento de determinados livros fiscais. Não devem eles, entretanto, abandonar a escrituração contábil por completo, haja vista que ela é uma ferramenta auxiliar na obtenção de informações para a formação de preço, de custo e de lucro.

4 CONCEITOS E CARACTERÍSTICAS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

4.1 Introdução

Os objetivos do presente capítulo sintetizam-se em explorar o poder decisório que os custos exercem sobre a formação do preço de venda, e estudar os conceitos que são apresentados, de forma objetiva, visando uma integração conceitual e lógica no processo de venda.

De modo geral, existem dois métodos que utilizam o custo como base para a formação de preço de venda. O **primeiro**, a partir da multiplicação de um fator de remarcação sobre os custos, é conhecido como **mark-up**, traduzido para a Língua Portuguesa como **marca acima**. O **segundo** é chamado de **taxa de retorno alvo**, **target-return** ou **fixação de preços por metas**.

O **mark-up** é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço, tendo como objetivo formar o preço de venda. As suas variações consistem, basicamente, em somar ao custo unitário do produto uma margem fixa, a fim de se obter o preço de venda. Esta margem, geralmente, é representada por percentual, que tem por finalidade absorver todos os custos e despesas e propiciar um determinado nível de lucro.

As variações possíveis, em sua aplicabilidade, dependem da base de custo escolhida, que pode incluir somente os custos diretos, ou custos diretos mais os indiretos. Adotam-se somente os custos variáveis, ou variáveis mais parcelas dos fixos rateados, ou somente o custo de produção, ou custo de produção mais as despesas de distribuição, vendas e administrativas, e outras.

Para Santos (1995, p. 130),

a taxa de Retorno Alvo objetiva fixar um preço de venda que proporciona a um dado volume de vendas, uma taxa específica de retorno sobre o investimento realizado pela empresa. Esta taxa de retorno-meta depende da

estimativa de um nível “normal” de produção, bem como dos custos correspondentes para o produto e para empresas como um todo, dado este volume de produção e de vendas.

4.2 Estruturação conceitual

O objetivo do presente tópico é introduzir e fundamentar os conceitos relevantes que podem ser explorados no processo de formação dos custos e preços. Estes serão explorados de forma isolada, para que possam ser integrados e combinados no tópico seguinte. Portanto, os itens explorados nesta parte do estudo são:

- ◆ **Natureza dos gastos, custos e despesas;**
- ◆ **Comportamento dos custos e despesas;**
- ◆ **Associação dos custos quanto ao objeto de custeio;**
- ◆ **Custos em relação à tomada de decisões;**
- ◆ **Sistemas de acumulação de custos;**
- ◆ **Métodos de custeio.**

4.2.1 Natureza dos gastos, custos e despesas

Gastos

Consistem no sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro). Na contabilidade são reconhecidos como custos ou despesas.

Alguns gastos podem ser temporariamente classificados como investimentos e, na medida que forem consumidos, receberão a classificação de custos ou despesas.

Como reforça Martins (2001, p. 25), os Investimentos representam os gastos ativados em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. Ficam temporariamente ativados no ativo da entidade e, posteriormente, e de forma gradual, esses ativos são incorporados aos custos e despesas.

Leone (2002, p. 46) esclarece que “o termo **gastos** é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível, ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo”.

Custo é a expressão monetária dos recursos despendidos para adquirir um bem ou serviço.

Para Martins (2001, p. 25),

os custos representam os gastos relativos a bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços, gastos estes que são definidos como sacrifícios financeiros com que a entidade arca para obter um produto ou serviço.

Entretanto, a matéria-prima é considerada custo de produção quando utilizada no processo de produção, e não no momento de sua aquisição. Por seu turno, a mão-de-obra incorrida na fabricação é considerada um custo se aplicada na transformação física de um bem ou serviço.

Despesa

Expressão monetária dos recursos despendidos na obtenção da receita.

Nas palavras de Ibracon (1992, p. 113),

despesa é o encargo necessário para comercializar os bens e serviços, objetos da atividade, bem como para a manutenção da estrutura empresarial, independentemente da sua frequência. A despesa, direta ou indiretamente, é necessária para a geração da receita, não está associada à prestação de serviço ou à produção do bem, não sendo, pois, agregada ao custo.

Hendriksen (1999, p. 232) afirma que “despesas constituem o uso, o consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receita”.

Martins (2001, p. 26) complementa que “despesas correspondem a um bem ou serviço consumido, direta e indiretamente, para a obtenção de receita”.

Desta forma, pode-se concluir que a principal característica da despesa é citada pelo sacrifício continuado de uma entidade para obter receita. As despesas estão associadas à manutenção das atividades das entidades, relacionadas com os grupos das despesas:

- ◆ **Administrativas**, como aluguel e salário de pessoal;

- ◆ **De comercialização e distribuição**, como comissões para vendedores, fretes, e outros, dependendo sempre do nível de atividade da empresa.

4.2.2 Comportamento dos custos e despesas

Os recursos utilizados pela empresa apresentam custos e despesas, e estes têm comportamentos diferenciados, entre os quais elencam-se os custos e despesas, que tendem a aumentar ou diminuir no total, proporcionalmente às mudanças ocorridas nos volumes de produção. Afora estes, outros recursos relacionados à produção, à entrega e à administração, e que independem do volume de atividade de produção ou venda, são necessários para a manutenção da estrutura operacional das empresas. Vejamos os mais usuais:

Custos e despesas variáveis

São aqueles que estão diretamente relacionados ao volume de produção ou venda. Segundo Santos (1991, p. 25-26),

- ◆ Em termos de custos e despesas variáveis totais, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais;
- ◆ Em termos unitários, os custos e despesas variáveis permanecem constantes. Podemos citar, como exemplos disso, os materiais diretos, mão-de-obra direta e comissões sobre vendas.

Custos e despesas fixas

São aqueles que independem do volume de produção ou venda. Para Backer e Jacobsen (1977, p. 143),

fixos são os custos que, em determinado período de tempo, em certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa.

Podem ser agrupados da seguinte maneira:

- ◆ **Custo fixo de capacidade:** É o custo relativo às instalações da empresa, e que reflete a capacidade instalada das empresas, tais como depreciação e amortização;

- ◆ **Custo fixo operacional:** É o custo de manutenção das instalações da empresa, como seguro, aluguel, impostos e taxas.
- ◆ **Custo fixo programado:** É o custo relativo a um programa especial aprovado pela direção da empresa. Pode ser apresentado por meio dos gastos com um programa amplo de publicidade ou um programa destinado à melhoria da qualidade dos produtos ou serviços da empresa.

Santos (1991, p. 27) reforça que os custos e despesas fixas representam a capacidade instalada que a empresa possui para produzir e vender bens e serviços. As principais características dos custos e despesas fixas são as seguintes:

- ◆ Em termos de custos e despesas fixas totais, quanto maior for o volume de produção ou venda, menores serão os custos e despesas fixas por unidade;
- ◆ Os custos e despesas fixas totais independem das quantidades produzidas e vendidas. Exemplos clássicos: aluguel predial, seguro, salários de pessoal burocrático e depreciação.

Custos e despesas semifixos

Correspondem a custos e despesas que são fixas em determinado patamar, passando a serem variáveis quando esse patamar for excedido. São exemplos dessa modalidade, a contratação e o pagamento de supervisores de fábricas.

Custos e despesas semivariáveis

Correspondem a custos e despesas que variam em função da produção ou venda, mas não exatamente nas mesmas proporções. Estes custos e despesas têm uma parcela fixa, a partir da qual passam a ser variáveis. Exemplo: consumo de água, energia elétrica, telefone.

4.2.3 Associação dos custos quanto ao objeto de custeio

Os custos podem ser apropriados, de forma direta e indireta, aos diferentes objetos de custeio. Os objetos de custeio podem ser um departamento, uma unidade de produção, um determinado serviço prestado pela empresa, ou de uma atividade

operacional desenvolvida na organização. Esse assunto encontra-se na literatura pesquisada, Backer e Jacobsen (1977), Horngren (1978), Leone (2000), Martins (2001), Horngren e Foster (2000), que são facilmente identificados em duas categorias de acordo com o produto ou serviço: Custos Diretos e Custos Indiretos.

Custos diretos

Custos que podem ser convenientemente identificados com a produção de bens e serviços. Consistem nos materiais diretos e mão-de-obra direta aplicados na produção ou serviço. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva. Exemplos: matérias primas, materiais auxiliares e mão-de-obra direta.

Custos indiretos

Custos indiretos são os que beneficiam todo o processo de produção de um bem ou serviço, e que exigem algum critério de rateio para serem atribuídos aos produtos, e que não são facilmente identificados com o objeto do custeio. Exemplos: seguro, aluguéis da fábrica, supervisão da fábrica de diversas linhas de produção.

Bruni e Famá (2002, p. 31), acrescentam que, nesta categoria, o **custo de transformação**, é também denominado custo de conversão ou custo de agregação. Consiste no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. É o resultado do somatório da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de produção.

4.2.4 Custos em relação à tomada de decisões

Além dos custos, resultantes da análise de seu comportamento em relação às variações de volume e os componentes operacionais ao objeto de custeio, existem outros tipos de custos que se destinam a compor informações gerenciais úteis para o processo decisório.

Segundo Leone (2000, p. 59), "são aqueles custos que não estão explícitos nos registros contábeis porque são subjetivos, e não estão suportados por documentos hábeis, que são reconhecidos apenas para ajudar na tomada de

decisões especiais”, que são os custos: Imputados, de Oportunidade, Incrementais e os Irreversíveis ou afundados (Sunk Cost).

Custos imputados

Os custos imputados são aqueles que não têm relação alguma com o desembolso de caixa, mas são valores que a empresa tem de sacrifício econômico verdadeiro, porém, não são reconhecidos contabilmente pela sua subjetividade. Entretanto, são muito importantes para determinadas decisões.

São exemplos comuns de custos imputados, o cálculo de juro sobre o Capital Próprio, sobre cada produto ou serviço, sobre o aluguel predial apropriado quando o imóvel é próprio, logo, não se paga aluguel, mas poder-se-ia estimar e apropriar este custo do aluguel ao produto ou serviço pelo valor obtido no mercado.

Como é citado na literatura pesquisada, Backer e Jacobsen (1977), Leone (2002), Eliseu (2001), os custos imputados, a serem incluídos somente nas informações de uso gerencial, são valores apropriados para efeitos internos, não aparecendo, todavia, nas demonstrações contábeis de uso externo.

Custos de oportunidades

Sob o ponto de vista econômico, custo de oportunidade é o montante que um recurso poderia render no melhor de seus usos alternativos, ou melhor, é a quantidade perdida de um determinado bem. Nesse sentido, a sociedade necessita recorrer para uma alternativa que possa aumentar a produção de um determinado bem.

Já sob a ótica da Contabilidade de Custos, vários estudiosos se pronunciaram sobre o assunto, entre os quais destacamos:

Segundo Backer e Jacobsen (1977, p. 26), “o custo de oportunidade é o resultante de uma alternativa à qual se tenha renunciado”;

Para Martins (2001, p. 250), “o custo de oportunidade representa o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra”;

Leone (2002, p. 60) reforça que “os custos de oportunidade representam vantagens perdidas, medidas monetariamente relacionadas à segunda melhor alternativa rejeitada”.

Enfim, pode-se observar que os autores são unânimes em conceituar o custo de oportunidade como um benefício rejeitado em decorrência da escolha de outra alternativa.

Custos incrementais

Os custos incrementais também exercem a função da necessidade de tomada de decisões especiais, citadas pelos autores:

Levesey (1978, p. 50) cita que "o custo incremental é simplesmente o custo adicional em que se incorre ao se aumentar a produção".

Para Backer e Jacobsen (1977, p. 24), os custos incrementais, também denominados custos evitáveis ou diferenciais, "são aqueles que não seriam incorridos se um determinado projeto não fosse empreendido".

Hornngren (1978, p. 521) reforça que "o custo diferencial, às vezes chamado de incremental, em qualquer situação, é comumente definido como a alteração no custo total sob cada uma das alternativas".

Leone (2000, p. 59) dá um outro enfoque, citando os

custos relevantes e não-relevantes. Os custos relevantes são aqueles que alteram quando da tomada de decisão, cujas características são consideradas como custos diferenciais e futuros, que serão incorridos se uma alternativa for implementada, mas que não ocorrerão se outra alternativa for a escolhida.

Os custos não-relevantes são aqueles que permaneceriam os mesmos sob qualquer que fosse a decisão tomada.

Diante dessas dificuldades de avaliar o processo de mudança, os custos incrementais podem ser comparados sob o aspecto econômico, como incremento da renda, isto é, com a renda adicional resultante da mudança, que é semelhante ao conceito marginal.

Sob o ponto de vista contábil, a expressão **marginal** tem uma conotação diferenciada se comparada à que se adota no universo econômico, que se refere ao lucro resultante da venda de uma única unidade adicional. Este conceito, às vezes, é muito restrito para ser geralmente útil em decisões de formação de preço.

Custos irreversíveis ou afundados - "Sunk Costs"

Sunk costs é o termo inglês cuja tradução para a Língua Portuguesa é **custos afundados ou enterrados**.

Para Backer e Jacobsen (1977, p. 26), "um custo afundado é aquele para o qual o dispêndio ocorreu no passado e que não será afetado por uma determinada decisão que esteja em cogitação".

Leone (2000, p. 60) menciona que "os custos são chamados irreversíveis porque já foram realizados e não há mais jeito de cancelá-los".

Pode-se observar que se trata de custos históricos contabilizados por decorrência de desativação de um investimento original, cujos custos de manutenção, mais a sua depreciação, já foram incorridos e sacramentados no passado, não devendo, assim, influir em decisões para o futuro, por serem irrelevantes.

4.2.5 Sistemas de acumulação de custos

Um sistema de acumulação destina-se a coletar os dados de custos, direta ou indiretamente. Sua finalidade é determinar os custos de diferentes objetos de custeio, que podem ser: a própria empresa, seus produtos ou serviços, uma unidade de um produto, um lote de produtos, um departamento que é uma unidade mínima administrativa e que reúne um conjunto de atividades ou um centro de custo, representada por uma unidade mínima de acumulação de custos.

O sistema de acumulação de custos deve ser bem estruturado em termos de procedimentos e deve ser capaz de identificar os custos relacionados aos produtos ou serviços, a fim de que se forneçam informações relevantes que visem a apoiar o processo decisório.

Consoante literatura pesquisada, há dois sistemas tradicionais de acumulação de custos, que podem ser classificados, segundo a natureza da atividade de produção, em:

- 1) Sistema de Acumulação de Custos por Ordens de Produção;
- 2) Sistema de Acumulação de Custos por Processo.

- b) Fabricantes e montadoras e instaladoras de bens de capital;
- c) Engenharia e projetos;
- d) Fabricantes de navios "estaleiros";
- e) Prestadoras de serviços de consultoria e auditoria;
- f) Empresas gráficas, e outras.

Neste tipo de empresa, o objeto de interesse de acumulação de custos é a encomenda de produto ou serviço solicitado e confirmado pelo cliente, que recebe a identificação por um número, conhecido como ordem de fabricação ou de serviço. Dependendo do segmento de uma empresa industrial ou prestadora de serviço, este sistema de acumulação de custo pode ser aplicado tanto nas empresas de grande porte como nas pequenas e médias empresas. Elas podem utilizar os vários tipos de ordens existentes, como ordem de produção (encomenda), ordem de serviço, ordem de reparos, ordem de obras, ordem de revisão, ordem de visita, ordem de ampliação, ordem de melhoria e outras.

Segundo Leone (2002, p. 193), "cada ordem de fabricação, além de acumular os custos e despesas, é um verdadeiro *'dossiê'*, que arquiva toda a vida dos produtos ou serviços", incluindo alguns mais utilizados no processo, tais como orçamento, proposta e escopo do serviço a executar, fotólitos gráficos, projetos, desenhos, relatório de medição, fluxo de caixa, relatório de empresas de auditorias de apontamento de irregularidade e recomendação para soluções de problemas detectados, fluxogramas e cronogramas, enfim, tudo relacionado para produzir produto ou serviço.

Por fim, o sistema de acumulação de custos por ordem de produção ou serviço pode ser aplicado em qualquer tipo de organização. Os gestores têm a facilidade de acompanhar a lucratividade ou prejuízo de cada ordem de produção ou serviço que é facilmente determinável pela comparação do custo e preço do contrato, bem como os adiantamentos periódicos efetuados em dinheiro pelos clientes.

O sistema facilita, também, a decisão do preço de venda aplicada em cada ordem de produção e serviço, que é fundamental para otimizar lucro na empresa e garantir sua continuidade em longo prazo. Entretanto, existem algumas desvantagens relacionadas aos serviços operacionais burocráticos envolvidos, tais como o aumento das despesas associadas ao maior controle dos gastos distribuídos

à ordem de produção e serviço e o fato de que os custos acumulados nas respectivas ordens são custos históricos, com exceção dos custos indiretos.

4.2.5.2 Sistema de acumulação de custos por processo

O sistema de acumulação de custos por processo, também conhecido por custeio por processo, é utilizado em empresas que têm uma produção contínua ou em massa, e que fabricam produtos em série e de forma padronizada e contínua, a fim de atender uma demanda constante e suprir o armazenamento do produto em estoque até a realização das vendas.

Segundo Backer e Jacobsen (1977, p. 224),

o sistema de custo por processo, que se aplica a produtos uniformes, frisa a coleta de custos de produção durante um determinado período de tempo, segundo os departamentos, processos ou centros de custos, através dos quais passam os produtos.

Para Horngren (1978, p. 103),

o custeio por processo é mais frequentemente encontrado nos seguintes setores: produtos químicos, petróleo, têxteis, plásticos, tintas, moagem de cereais, conservas alimentícias, borracha, madeiras, processamento de alimento, vidros, mineração, cimento e frigorífico. Em todos estes setores há a produção em massa de unidades iguais, que geralmente passam de maneira contínua por uma série de fases uniformes de produção chamadas operações ou processos.

O sistema de custos por processo deve refletir todo o processo físico da produção. Este processo de custos deve ser compatível com a natureza e tipo das operações processadas numa empresa industrial de grande porte ou empresa de pequeno e médio portes, na qual se realizam tarefas específicas em um ou mais produtos.

Tais processos podem ou não coincidir com os departamentos da empresa ou centros de acumulação de dados físicos e de custos. Um departamento ou centro de custo é a existência de uma unidade funcional importante nas empresas, na qual são desempenhados os processos de produção.

Neste sistema, o método de custeio é baseado no fluxo de unidades produzidas através de várias operações dentro dos departamentos, onde,

posteriormente, os custos adicionais incorridos são apropriados aos produtos de forma direta ou através de rateio.

Geralmente, os custos unitários para cada departamento são obtidos pelo somatório dos custos totais acumulados de cada processo no período, divididos pelo número de unidades acabadas neste mesmo período, de forma a se apurarem os custos unitários médios.

Segundo Cashin e Polimeni (1982, p. 249),

um sistema de custos por processo tem as seguintes características:

- 1) Os custos são acumulados e registrados por departamento ou centro de custos;
- 2) Cada departamento tem sua própria conta de Produção em andamento, onde registrará, em débito, os custos de processamento incorridos no processo durante o período;
- 3) Unidades equivalentes são usadas para demonstrar a produção, ainda em andamento, em termos equivalentes às unidades terminadas no final de um período;
- 4) Os custos unitários são determinados por departamento para cada período;
- 5) Unidades terminadas e seus custos correspondentes são transferidos ao departamento seguinte ou para produtos acabados.
- 6) O custo total e os custos unitários, para cada departamento, são periodicamente agregados, analisados e calculados através do uso do custo departamental constante dos relatórios de produção.

Entretanto, os custos acumulados de cada processo também podem ser de diferentes categorias: históricos, estimados, padrões de reposição, entre outros, dependendo da estrutura de cada empresa e da sua necessidade na tomada de decisão, quanto ao controle do planejamento.

Neste tipo de sistema de acumulação de custos, observa-se que o custo do produto é obtido através do somatório dos custos de cada processo de produção, e se a empresa fixa preço de venda com base no custo do produto.

Assim, pode-se concluir que esta forma de acumulação de custos é de vital interesse dos gestores em decidir e formar preço de venda.

4.2.6 Métodos de custeio

Método de custeio é o critério utilizado pela empresa para custear os seus produtos ou serviços. Qualquer que seja o método de custeio escolhido, deve-se fornecer um tratamento adequado para que se identifiquem os custos de produção que farão parte integrante do custeio dos estoques de produtos acabados ou em processo, conhecidos, também, como custos inventariáveis.

Estes custos são ativados até o momento da venda dos produtos a que se relacionam, e, posteriormente, são reconhecidos como despesas e confrontados com as receitas. Os métodos de custeio existentes, de acordo com literatura pesquisada, são: Custeio Pleno ou Integral, Custeio por Absorção, Custeio Variável, Custeio Direto e Custeio Baseado em Atividade.

4.2.6.1 Custeio pleno ou integral

O custeio pleno ou integral caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados, tais como os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, mais os custos e despesas do período relacionado à comercialização, distribuição e administração em geral e financeiros.

Para Martins (2001, p. 236), este método

surgiu na época da primeira guerra mundial e ocasionou o nascimento de uma técnica de apropriação de custos e despesas, que ficou conhecida no nosso meio como RKW, abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, técnica disseminada, originalmente, na Alemanha.

Este órgão era semelhante ao nosso antigo CIP, Conselho Interministerial de Preços, cujo método foi muito difundido no Brasil entre as décadas de 1960 e 1970, pelas empresas que eram sujeitas, pelo governo, ao controle de preço.

Esse método consistia basicamente no rateio de todos os custos de produção e todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras, a todos os produtos. Por meio de alocações e rateios sucessivos, chega-se ao valor de "produzir e vender" (incluindo administrar e financiar), obtendo-se, assim, o gasto completo de todo o processo empresarial na obtenção da receita.

Neste contexto, bastaria adicionar-se a esse custo global a margem de lucro desejada ou fixada pelo governo para se ter o preço de venda de um produto.

Esse método foi muito criticado quanto à sua aplicabilidade devido:

- a) Ao rateio dos custos e despesas indiretas e fixas aos produtos envolver critérios de alocação que podem ser subjetivos, ou seja, a decisão sobre qual a melhor base de rateio para estas apropriações advém de julgamentos pessoais, subjetivos, discricionários, podendo-se, desta forma, alterar ou manipular o custo do produto;
- b) À apropriação das despesas de distribuição, comercialização, financeiras e de administração geral aos produtos.

4.2.6.2 Custeio por departamentos

É um método de custeio utilizado para acumular, apropriar e alocar os custos indiretos aos departamentos ou centro de custos. Para Martins (2001, p. 70), “departamento é uma unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas que desenvolvem atividades homogêneas”.

O Custeio por Departamentos tem algumas semelhanças com o custeio RKW para alocação de custos, porém, a maior diferença em relação a esta reside nos gastos com comercialização, administração e financeiras, gastos que não são contabilizados como custo do produto, e sim, como despesas do período.

Os departamentos podem ser genericamente divididos em dois grandes grupos:

- a) **Departamento de serviços:** geralmente não têm os seus custos apropriados diretamente aos produtos. Sua função consiste em dar apoio às necessidades dos departamentos de produção ou outros departamentos de serviços;
- b) **Departamento de produção:** elabora diretamente os produtos, transformando fisicamente as unidades processadas. Como os departamentos de produção recebem os serviços executados pelos departamentos de apoio (serviços), estes custos devem ser incluídos à produção.

O custo de produção total é a soma dos custos de produção com os custos dos departamentos de serviços.

Segundo Bruni e Famá (2002, p. 121), as vantagens da departamentalização poderiam ser expressas sobre os seguintes aspectos:

- a) Melhora dos controles internos e redução dos problemas decorrentes do rateio dos custos indiretos;
- b) Melhora dos controles internos associados a custos. Isso se deve pelo fato de que cada centro de custos ou departamento possui um gestor responsável. Por sua vez, este exerce uma ação direta sobre os resultados do seu departamento, podendo, por meio de sua gestão, aumentar ou diminuir seus gastos;
- c) Melhor identificação e alocação dos custos indiretos de fabricação.

Este método pode, inclusive, ser aplicado em pequenas e médias empresas de confecções de vestuários ou calçados, onde os grupos de funcionários e equipamentos da empresa poderiam ser agrupado em setores caracterizados pelas atividades de corte, costura e acabamento.

4.2.6.3 Custeio por absorção

O Custeio por Absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos elaborados de forma direta e indireta, sendo que os custos diretos são identificados e apropriados diretamente ao produto, enquanto os custos indiretos são apropriados indiretamente ao produto, em forma de rateio. Este método é diferente do Custeio Integral porque não apropria os gastos decorrentes da comercialização, distribuição e administração geral das empresas, sendo, assim, considerados despesas do período.

Neste método, por exemplo, a matéria-prima e a mão-de-obra direta necessárias para a fabricação do produto representam um custo direto, enquanto que a mão-de-obra indireta, representada, por exemplo, pelos salários do supervisores de produção, é considerada custo indireto, apropriado indiretamente ao produto em forma de rateio.

Para Leone (2000, p. 187), "no critério do custo por absorção, todos os custos fabris devem ser inventariáveis, isto é, tratados como custo dos produtos e serviços".

Hornngren (1978, p. 391) colabora, afirmando que "o custeio por absorção significa que as despesas indiretas de fábrica fixas são incluídas nos estoques, e que, portanto, compõem o custo do produto fabricado".

Martins (2001, p. 41) reforça que "o custeio de absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos".

Por analogia, podemos afirmar que este método é contemplado pela legislação fiscal e societária e aceita, conforme os princípios de contabilidade geralmente aceitos. A apropriação de todos os gastos relativos ao esforço de fabricação ou da prestação de serviços será distribuída para todos os serviços prestados.

O problema deste método está na apropriação dos custos indiretos, sendo necessária a adoção de um critério de rateio de forma arbitrária e subjetiva, que possa levar a valores de custos diferentes para cada produto ou serviço.

Tal método vem sofrendo diferentes críticas quanto à sua aplicabilidade e quanto à formação de preço de venda. Vale a pena destacar algumas delas:

- a) Os custos médios ou custos unitários, no curto prazo, podem ser afetados pelo nível relativo de atividade durante o ano, por um maior ou menor volume de atividade. Conseqüentemente, as decisões de preços poderão ser constantemente revisadas, em função da maior ou menor utilização da capacidade instalada;
- b) Como instrumento gerencial de tomada de decisão é falho porque tem como premissa básica os "rateios dos custos fixos", envolvem critérios de alocações subjetivas e até enganosas.

Por outro lado, o método a que se faz referência tem uma característica fundamental que é sua aplicabilidade simples e facilidade de entendimento, dispensando grandes estruturas operacionais.

É um método muito utilizado e adotado pela Contabilidade Financeira, principalmente entre as pequenas e médias empresas, uma vez que permite avaliação de estoques e identificação do resultado obtido e facilita a elaboração do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, tanto para fins contábeis como para fins fiscais.



Figura 8 - Modelo estrutural de formação de preço pelo custeio por absorção

4.2.6.4 Custeio direto ou variável

O Custeio Direto ou Variável caracteriza-se por apropriar aos produtos ou serviços somente os seus custos variáveis.

Para Martins (2001, p. 216), "no Custeio Direto ou Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado: para os estoque só vão, como consequência, custo variáveis".

Horngren (1978, p. 391) reforça que “o custeio direto significa que as despesas indiretas fixas não são incluídas nos estoques”, e que, portanto, não compõem o custo do produto fabricado.

Para Leone (2000, p. 324),

o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitando aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade.

Na literatura pesquisada, citam quatro aspectos relevantes para uma definição de Custeio Direto/Variável:

1. É um método de registrar e relatar a informações de custos;
2. Separa os elementos de custos em fixos e variáveis;
3. Os custos variáveis são apropriados e alocados ao custo de produção, e, posteriormente, registrados no ativo como estoques variáveis. No momento da venda, são tratados como despesas, tanto os custos variáveis de fabricação como as despesas de comercialização e administração variáveis;
4. Os custos fixos de fabricação são tratados como custos do período, incluindo-se as despesas de vendas e administração fixas.

A relevância deste conceito é a determinação de um indicador de grande força denominado margem de contribuição. O conceito de margem de contribuição é aquela parcela capaz de cobrir os custos e despesas fixas e obter como resultado o lucro, e outro conceito de margem de contribuição é aquela em que deve contribuir tanto para absorção dos custos fixos como para obtenção do lucro total da empresa.

A margem de contribuição pode ser expressa em sua forma unitária, no total ou em índice. A margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda e o custo e despesa variável por unidade do produto vendido. A margem de contribuição total é a diferença entre as receitas totais e os custos e despesas variáveis, esta margem pode ser da empresa como um todo ou por áreas de negócios. O índice de margem de contribuição é uma porcentagem obtida pela

divisão da margem de contribuição unitária pelo preço de venda ou pela divisão da margem de contribuição total pela receita total.

Esse método de custeio tem muitas críticas quanto à sua aplicabilidade. Segundo Bruni e Famá (2002, p. 213), existem algumas limitações devido:

- ◆ A existência de custos mistos (custos com uma parcela fixa e outra variável), nem sempre é possível separar objetivamente a parcela fixa e variável;
- ◆ Ao fato do custeio variável não ser aceito pela legislação fiscal e nem pela Auditoria Externa das empresas, bem como por uma parcela significativa de contadores;
- ◆ Que este método de custeio fere os Princípios Contábeis, especialmente o princípio da competência e o da confrontação, e não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços oficiais e fiscais.

Em contraposição aos seus inconvenientes, o Custeio Direto/Variável é o método de custeio que visa oferecer informações úteis e relevantes para decisão de formação de preço e ser utilizado como uma ferramenta gerencial para auxiliar os gestores na tomada de decisões das pequenas e médias empresas. Também, visa apresentar, de forma clara, a margem de contribuição que a empresa necessita para suportar determinado nível de atividade, de modo que possa absorver os seus custos fixos e gerar lucros.

Ressaltado por Martins (2001, p. 220), a não aceitação do custeio direto/variável pela legislação fiscal e normas contábeis não impede seu uso interno e suas aplicações e desenvolvimentos na contabilidade gerencial. Mas se o contador formalizar o custeio direto/variável na contabilidade financeira durante o ano, no final de cada exercício deverá tomar o cuidado de ajustá-los às normas contábeis e fiscais, já que o princípio da consistência é obrigatória entre as demonstrações no fim cada exercício.

A figura 9 ilustra um modelo de formação de venda por custeio variável.



Figura 9 - Modelo de formação de preço por custeio variável

4.2.6.5 Custeio baseado em atividades

O Custeio Baseado em Atividade, representado pela sigla "ABC", abreviação, em inglês, de **Activity Based Costing**, difere dos métodos de custeios tradicionais, baseados no volume.

Nakagawa (1994, p. 36) afirma que os métodos tradicionais de custeio ou VBC, abreviação em inglês de **Volume-Based Costing**, denominado Custeio Baseado em Volume, assumem-se com pressuposto de que são os produtos que consomem os recursos necessários para fabricá-los e/ou comercializá-los.

Portanto, os contadores de custos se utilizam do VBC para quantificar os recursos consumidos nos esforços de produção que são acumulados por função ou departamento, e depois rateados pelos produtos através de um simples fator volumétrico de medição, provocando distorções pela utilização de critérios de rateio arbitrários.

Enquanto os custeios tradicionais visam ao volume produzido como geradores de custos, o ABC assume-se como pressuposto de que os recursos de

uma empresa são consumidos por sua atividade e não pelos produtos que ela fabrica.

Nakagawa (1994, p. 39), diante deste enfoque, conclui que as atividades desenvolvidas nas empresas consomem recursos e os recursos adquiridos criam custos.

Para Martins (2001, p. 100-1), uma atividade pode ser definida como uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros para produzirem bens e serviços. O custo de uma atividade compreende todos os sacrifícios de recursos necessários para desempenhar uma tarefa, a qual, por sua vez, define a maneira como a atividade será realizada.

Por outro lado, no sistema de custeio baseado em atividades, procura-se estabelecer a relação entre atividades e produtos, utilizando-se do conceito de **cost drivers**, ou direcionadores de custos, definido como um fator que determina a ocorrência de uma atividade.

Para Martins (2002, p. 103-4),

há dois tipos de direcionador; o **primeiro**, designado direcionador de recursos, que identifica a maneira como as atividades consomem recursos e como é demonstrada a relação entre os recursos gastos e as atividades. Serve para custear as atividades. Exemplos: O custo do aluguel alocado ao departamento de compras deverá ser atribuído pela área utilizada pelo pessoal e equipamentos necessários para executar as tarefas que compõem a atividade.

O segundo, por sua conta, identifica a maneira como os produtos consomem atividades e serve para custear produtos. Exemplo: o departamento de compra consome atividade de comprar materiais, que pode ser atribuído pelo número de pedidos e cotações emitidos.

A figura 10 ilustra o modelo conceitual do custeio baseado em atividades.

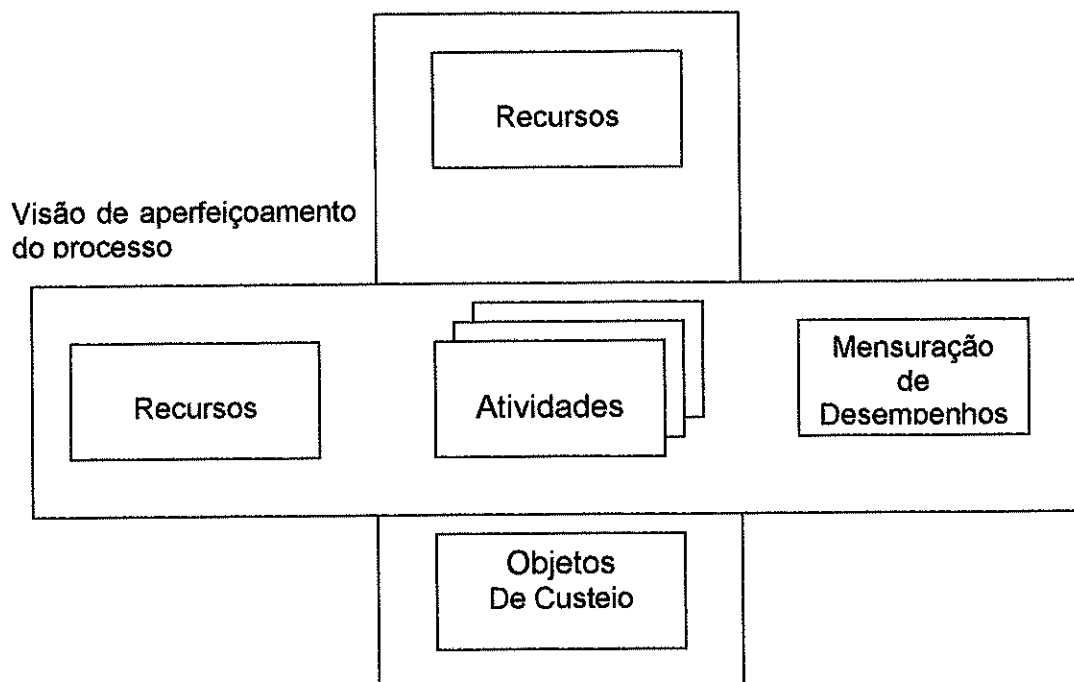


Figura 10 - Modelo conceitual do custeio baseado em atividades

Fonte: Nakagawa (1994, p. 70).

O custeio, baseado em atividade, estará fortemente presente sempre que:

- ♦ A organização utilizar grande quantidade de recursos indiretos em seu processo de produção, e;
- ♦ A organização tiver significativa diversificação em produtos, processos de produção e clientes.

Sendo assim, o sistema de custeio baseado em atividades deve permitir (SANTOS: 1995, p. 169):

- 1) Identificar os custos dos recursos consumidos na execução das principais atividades da empresa;
- 2) Determinar a eficiência e a eficácia das atividades (indicadores/medições de desempenho);
- 3) Identificar e avaliar novas atividades que possam melhorar o desempenho futuro da empresa (administração de investimento);
- 4) Assegurar que os itens anteriores sejam realizados em ambientes de constante mudança tecnológica.

4.2.6.6 Análise do uso do ABC

Os defensores desse sistema são unânimes em afirmar que o ABC é um método de custeio voltado às entidades cujos custos indiretos correspondem a valores relevantes dentro da organização.

Tal metodologia de custeio pode ser utilizada tanto nas indústrias como nas empresas de prestação de serviços, tais como instituições financeiras, seguradoras, hospitais, concessionários de serviço público e outros.

A característica principal desse método é o rastreamento, que procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade através do direcionador de recurso, voltado a identificar desperdícios e a dirimir as possíveis distorções que possam vir a ocorrer dentro da organização, eliminando, por conseguinte, a figura do rateio de custos aplicados, de forma arbitrária, nos métodos tradicionais. Contudo, a figura do rateio, para esse método, é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Embora a mencionada metodologia seja uma poderosa ferramenta utilizada na gestão de custos, algumas críticas são feitas no sentido de que (n)este método de custeio:

- ◆ Ainda existem variadas doses de subjetivismo derivadas do volume de produção relacionado com os custos e despesas que continuam fixos dentro da empresa, o que vem a causar problema de alocação em relação ao produto;
- ◆ Apresenta uso impraticável nas médias e pequenas empresas, devido ao forte investimento exigido em tecnologia da informação;
- ◆ Padece, na fixação dos preços de venda, dos mesmos problemas que os custeios tradicionais, em virtude da existência dos custos e despesas fixas que sempre causam dificuldades.

5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS

5.1 Introdução

Este capítulo tem a intenção de explorar as diferentes técnicas e métodos de cálculos, como formação de preços, com base nos custos incorridos ou mercado, para, assim, poder contribuir com o objetivo das empresas que é o lucro.

Para tanto, a receita de venda terá de ser maior que o custo.

Assef (1997, p. xvi, xvii), ao discutir o processo estratégico de formação de preço, afirma que a "correta formação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento auto-sustentado das empresas, independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação".

O autor ainda destaca alguns dos principais objetivos das políticas de preços para as empresas, entre eles:

- ◆ **“Proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível:** a empresa consistiria em uma entidade que deveria buscar sua perpetuidade. Políticas de preço de curto prazo, voltadas para a maximização dos lucros, devem ser lançadas somente em condições especiais;
- ◆ **Permitir a maximização lucrativa da participação de mercado,** não visualizando apenas o faturamento, mas o lucro obtido com a realização das vendas. Algumas razões contribuem com efeitos negativos sobre os lucros, excesso de estoques, fluxo de caixa negativo, concorrência agressiva, sazonalidade;
- ◆ **Maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidades e desperdícios operacionais:** os preços devem considerar a capacidade de atendimento qualificado aos clientes. Os preço baixos podem ocasionar um aumento nas vendas, mas nenhuma estratégica se mostra eficaz no momento em que não há uma manutenção de qualidade de atendimento ou nos prazos de entrega.

Por outro lado, os preços elevados diminuem as vendas, podendo ocasionar ociosidade da estrutura de produção e de pessoal.

- ♦ **Maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado:** o retorno do capital é ocasionado por lucros auferidos ao longo do tempo. Assim, somente a correta fixação e mensuração dos preços de vendas é possível assegurar o correto retorno do investimento aplicado”.

Nesse estudo, observa-se que há algumas controvérsias quanto à relação entre custo e preço. Na bibliografia pesquisada, alguns autores assumem que os custos são de enorme importância na determinação dos preços, isto é, sem os custos não há possibilidade de elaborar os preços. Outros autores assumem a crença de que os custos nada têm a ver com o preço, cujas técnicas empregadas para determinação são a concorrência e a procura pelo consumidor.

Portanto, para definir preços, os gestores procuram determinar preços com base nos custos, no consumidor ou na concorrência.

O método baseado no custo do produto é o mais comum na prática dos negócios. Se a base for o custo total, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros desejado pela empresa.

Na definição de preços com base na concorrência, os preços são comparados com os preços das empresas concorrentes pelos métodos: preços correntes, imitação de preços, preços agressivos ou preços promocionais.

Nesta técnica, as empresas fazem pouco uso de seus custos ou de sua demanda. Os preços podem ser fixados por meio da oferta, quando a empresa cobra mais ou menos que seus concorrentes, ou da proposta, quando a empresa fixa o seu preço com base no preço definido pelo seu concorrente.

Outra definição de preço é o método baseado nas características do mercado, onde exige do gestor um profundo conhecimento do mercado que a empresa atua. O conhecimento de mercado permite o gestor decidir se venderá o seu produto a um preço mais altos, para atender a grupos sociais de padrão de vida mais elevado, ou a um preço popular, a fim de atender a outros grupos sociais, cujo padrão de vida é mediano.

Percebe-se que o processo de fixar preço é muito complexo, podendo basear-se, também, no valor percebido do produto, pelo mercado consumidor, em função do produto oferecido e do mercado em que é vendido.

A fixação de preço depende do que se vai vender e onde. Nesta metodologia, as empresas adotam a percepção de que os consumidores já têm o preço do produto conhecido e definido. Um consumidor pode aceitar pagar um refrigerante por R\$ 1,00, em qualquer bar, e R\$ 2,00, pelo mesmo produto, em um restaurante de luxo.

5.2 Uso de custos na formação de preços

Neste tópico serão estudadas as diferentes metodologias utilizadas no processo de formação de preço com base nos custos. Os preços podem ser formados em função dos seguintes métodos: **custo pleno**, **custo de transformação** e **custo variável** ou marginal.

5.2.1 Método do preço com base no custo pleno

Nesse método os preços são estabelecidos com base no custeio pleno ou integral; são aqueles que equivalem pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados, tais como os custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, mais os custos e despesas do período relacionados à comercialização, distribuição e administração em geral e financeira.

Para melhor compreensão do método do preço com base no custo pleno, usamos um exemplo numérico para uma empresa que fabrica dois produtos - A e B - e deseja obter um lucro (antes do Imposto de Renda) de 30% sobre os custos.

Componentes	Produto A	Produto B
Matérias-primas: (quantidades x custos unitários)	16,00	6,00
Mão-de-obra direta: (horas dedicadas x taxa/hora)	6,00	12,00
Custos indiretos de produção (200% da mão-de-obra direta)	12,00	24,00
Custo de produção	34,00	42,00
Despesas de vendas e administração (20% do custo de produção)	6,80	8,40
Custo de produção e de vendas	40,80	50,40
Margem de lucro antes do (IR) (30% do custo de produção e venda)	12,24	15,12
Preço de venda proposto	53,04	65,52

Quadro 18 - Método de formação de preços com base no custeio pleno
Fonte: Santos (1991, p. 128)

A principal vantagem do custeio pleno ou integral é assegurar a recuperação total dos custos e uma margem planejada de lucro, o que é interessante na fixação de preços em longo prazo. Entre as principais restrições existentes em relação ao método do custeio pleno, podem-se considerar alguns fatos, segundo Santos (1991, p. 128-129):

- a) "Não considerar a elasticidade da procura;
- b) Não ajustar-se às condições imediatas do mercado, pelo fato de se visualizar a formação de preço com base nos custos;
- c) Não considerar os preços dos concorrentes por visualizar os seu próprios custos. Desse modo, não são observadas a eficiência ou ineficiência da empresa em relação ao mercado;
- d) Não fazer distinções entre os custos fixos e variáveis. A empresa que adotar este método pode vir a rejeitar encomendas que não cubram os custos totais do produto, e também de não possibilitar análise custo-volume-lucro;
- e) Eventuais distorções causadas pela aplicação de percentual uniforme, como previsão de lucros para os produtos comercializados. Nesse sentido, muitos produtos comercializados podem estar, de certa forma, precificados erroneamente".

O ponto crítico desse método é o seu envolvimento em inúmeras arbitrariedades de rateios, o que representa, indubitavelmente, uma fragilidade na

formação de preço. Nos idos da Segunda Guerra Mundial, com este método, criou-se o ímpeto em favor do uso de custo, adicionado a determinada taxa como base de formação de preço, aplicado em contratos governamentais.

Esta técnica de alocação de custos e despesas ficou conhecida em nosso meio brasileiro como **RKW**, abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit, semelhante ao nosso antigo - CIP - Conselho Interministerial de Preços, cujo método foi muito difundido no Brasil entre as décadas de 1960 e 1970, pelas empresas que eram sujeitas ao controle de preço pelo governo.

5.2.2 Método do preço com base no custo de transformação

O custo de transformação é também designado **custos de conversão ou custos de agregação**. Consiste no esforço agregado pela empresa na obtenção do produto. Os defensores deste método sustentam que os lucros 'devem basear-se somente no valor acrescentado pelo custo de conversão, que é o resultado do somatório da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de produção, e que as matérias primas envolvidas no processo não devem obter lucro.

No quadro 19 pode-se observar o efeito da formação dos preços pelo custo de transformação, em comparação com o custo pleno.

Componentes:	Produto A		Produto B	
	Pleno	Transf.	Pleno	Transf.
Matérias-primas	16,00	16,00	6,00	6,00
Custo de transformação	18,00	18,00	36,00	36,00
Despesas de vendas e administração	6,80	6,80	8,40	8,40
Custo total de produção e venda	40,80	40,80	50,40	50,40
Lucro sobre o custo pleno: (30% do custo de Produção e venda)	12,24		15,12	
Lucro sobre o custo transf. : (68% do custo De Transformação)		12,24		24,48
Preço de venda proposto	53,04	53,04	65,52	74,88

Quadro 19 - Comparação dos métodos baseados no custo pleno e no custo de transformação para a formação de preços dos produtos.

Fonte: Santos (1991, p. 130)

A margem de lucro desejada pelo cálculo do custeio pleno equivale a 30%, obtendo-se o preço sugerido para o produto "A" de R\$ 53,04 e R\$ 65,52 para o produto "B". Portanto, o esforço da empresa sobre o produto "B" é expressamente

Componentes	Produto A
Matérias-primas	16,00
Mão-de-obra direta	6,00
Custos indiretos de produção variáveis	4,50
Despesas variáveis de vendas e administração	1,50
Total dos Custos Marginais (preço de recuperação do desembolso)	28,00
Custos fixos diretamente atribuíveis ao produto	5,60
Total dos Custos Marginais e Custos Fixos Diretos (preço de sustentação do produto)	33,60
Custos fixos aplicados	7,20
Custos Totais do Produto (preço mínimo de recuperação do custo pleno)	40,80

Quadro 20 - Método de formação dos preços baseado no custo marginal
 Fonte: Santos (1991, p. 131)

Terminologia utilizada no quadro como segue:

- a) Preço de recuperação do desembolso: é o mínimo preço abaixo do qual seria verificada uma perda em dinheiro;
- b) Preço de sustentação dos produtos: é o mínimo preço necessário para recuperar os custos desembolsados, bem como os custos fixos relacionados diretamente à produção e à distribuição do produto;
- c) Preço de recuperação do custo pleno: representa o preço mínimo desejado que permitirá ao produto recuperar, ao longo do tempo, seus custos diretos, bem como os custos fixos da empresa.

A diferença entre o custo marginal e o custo pleno está no conceito de recuperação dos custos, onde se espera que os preços cubram o total dos custos incorridos, inclusive os custos fixos.

Dessa forma, cumpre frisar que na formação de preço, com base no custo marginal, o gestor responsável pela formação tem maior liberdade de ação. O objetivo desse método consiste em empregar as combinações de preços e de volume que maximizarão os lucros, contanto que o preço aplicado seja, pelo menos, maior que os custos marginais ou desembolsados.

Para comparar os métodos de formação de preço com base no custo marginal e no custo pleno, suponhamos que uma empresa receba uma oferta para venda de 2.000 unidades do produto A ao valor unitário de R\$ 32,40, numa época em que existe excesso de capacidade ociosa na fábrica.

Para aceitação desse pedido, exigir-se-ia da empresa um desembolso com embalagem especial no valor de R\$ 3.200,00. Na hipótese de a empresa optar em formar preço com base no custeio pleno ou total, a proposta tenderia a ser rejeitada, já que o preço cotado é menor que o custo total unitário e ocorreria uma perda da ordem de R\$ 20.000,00. Pelo custeio marginal, o pedido seria aceito de modo que contribuísse com uma receita adicional de R\$ 5.600,00 para cobertura dos custos fixos.

Componentes – com base no custeio pleno	Produto A
Custo pleno de produção e venda	40,80
Embalagem especial	1,60
Custo total	42,40
Preço cotado	32,40
Perda por unidade	(10,00)
Quantidade procurada	2.000
Perda total	(20.000,00)
Com base no custo marginal:	
Total dos custos marginais	28,00
Embalagem especial	1,60
Custo marginal total	29,60
Preço cotado	32,40
Contribuição à cobertura dos custos fixos e do lucro	2,80
Quantidade procurada	2.000
Contribuição total	5.600,00

Quadro 21 - Comparação dos métodos de formação dos preços com base no custo marginal e no custo pleno

Nessas hipóteses, raramente um aumento unitário dos custos fixos, resultante de capacidade ociosa, pode ser repassado aos clientes, isto é, nenhum cliente está disposto a pagar pela capacidade ociosa existente na fábrica de seu fornecedor.

Ainda que haja importantes vantagens a auferir do uso dos custos marginais enquanto orientador de formação de preços, pode ser perigoso recorrer indiscriminadamente a esta técnica. Como nos ensina Sardinha (1995, p. 80), para

alguns contadores, as informações oriundas da abordagem por contribuição são superiores e deveriam ser utilizadas nos relatórios contábeis, em vez da abordagem por absorção. Alguns dos argumentos favoráveis poderiam ser apresentados:

- a) A capacidade instalada e projetada influencia os custos indiretos fixos e não o número de unidades efetivamente produzidas em um dado período. Assim, os custos indiretos representam custos para criar a

- disponibilidade e pronto para relacionar com que se produz. Seriam incorridos independentemente do volume de produto no período;
- b) Os ativos fixos geram custos à medida que se depreciam, estando relacionados com o tempo e não com a produção de uma unidade;
 - c) A abordagem por contribuição está relacionada diretamente à variação dos lucros em decorrência das vendas, facilitando a utilização da análise do ponto do equilíbrio.

De fato, umas das mais importantes vantagens a serem derivadas do custeio marginal é permitir ao gestor de formação de preço acompanhar os efeitos das mudanças dos custos e preço sobre os lucros, porém, há restrições e perigos em sua utilização. Segundo Sardinha (1995, p. 81), podem-se destacar:

- a) Para sobreviver em longo prazo, a empresa deve conseguir uma receita que cubra os custos variáveis e os custos fixos, a fim de obter lucro. Assim, o uso indiscriminado pode causar quebra da empresa em longo prazo;
- b) A aceitação de novos pedidos com preços baseados em custos marginais pode criar conflitos com consumidores tradicionais e/ou com o novo cliente, no futuro. Consumidores tradicionais podem sentir-se ludibriados por estarem pagando mais pelo mesmo produto. Por outro, o cliente que adquiriu o produto mais barato poderá exigir, futuramente, o mesmo tratamento. No decorrer do tempo, a empresa poderá não ser capaz de cobrir seus custos e auferir os lucros desejados pelos investidores;
- c) Há sempre um risco de, ao empregar preço menor para pedidos incrementais, provocar atos de retaliação de competidores, resultando na fixação de baixas margens para o produto. Para agravar a situação, os consumidores poderiam acostumar-se com o preço baixo do produto e não comprá-lo a um preço superior, comprometendo, assim, lucro e rentabilidade futuros da empresa;
- d) Nem sempre é fácil associar os custos incrementais aos novos pedidos. Os custos variáveis nem sempre são iguais aos custos marginais ou incrementais; podem existir, também, custos fixos, assim como em algumas situações pode ser difícil atribuir custos variáveis ao produto.

5.2.4 Método do preço com base no custo direto

Por esse método pode-se apurar a margem de contribuição, que indica, de maneira imediata, qual a contribuição direta de cada produto, serviço aos resultados finais da empresa.

O conceito de margem de contribuição é um instrumento de grande valia, que, além de auxiliar o processo decisório, contribui com a fixação de preços. Na prática, temos a seguinte equação:

$$MC = PV - CV, \text{ ou seja, margem de contribuição (MC) = preço de venda (PV)}$$

– custos variáveis (CV) ou;

$$\% MC = (MC/PV) \times 100$$

A vantagem desse método é a forma de cálculo relativamente simples, que possibilita fornecer com maior clareza os produtos mais ou menos lucrativos, sem a utilização de critério de rateio dos custos fixos e despesas fixas, isto é, a utilização de critério de rateio dos custos e despesas fixas, na formação de preços de venda, pode causar sérios prejuízos aos negócios da empresa, como perda de competitividade ou pedido de venda.

Para análise do método de custeio direto e o conceito de margem de contribuição gerada por cada produto ao resultado total das empresas, veja a ilustração, através de números hipotéticos, de uma empresa que comercializa três produtos, que possui um custo fixo total de R\$ 75.000,00.

Produtos	A	B	C	Total
Venda bruta	110	130	90	330
Impostos sobre vendas	(19)	(24)	(16)	(59)
Custo das matérias-primas	(44)	(71)	(50)	(165)
Custos e despesas variáveis	(4)	(6)	(6)	(16)
Margem de contribuição	43	29	18	90
Margem de contribuição %	39,1%	22,3%	20,0%	27,3%
Custos e despesas fixas	(25)	(30)	(20)	75
Lucro líquido	18	(1)	(2)	15
% volume faturado	33%	39%	27%	100%

Quadro 22 - Método de preço com base no custeio direto
(valores em milhares de reais)

Na primeira hipótese, observa-se que os três produtos têm margem de contribuição positiva e, pelo método do custeio direto, deverão ser mantidos em continuidade. Neste caso, a melhor margem de contribuição é do produto "A". Se for adotado o método do custeio por absorção, cujos custos fixos totais são rateados na proporção do volume de vendas, os produtos B e C apresentam um resultado negativo, por isso passa a ser alvo de modificações em suas precificações.

Na hipótese da eliminação dos produtos B e C da linha de produto, se adotada, reverterá o lucro líquido atual de R\$ 15.000,00 num prejuízo de R\$ 32.000,00, pois os custos fixos permaneceriam existindo, talvez em escala menor. Assim sendo, a margem de lucro do produto A não seria suficiente para cobrir os custos fixos da operação.

Tudo indica que a adoção do método do custeio direto passa a ser um instrumento essencial na precificação e análise dos resultados das grandes, médias e pequenas empresas. Além das vantagens expostas, pode-se destacar a identificação da margem de contribuição, que permite simplificar a análise do ponto de equilíbrio operacional.

Dentro desse enfoque, a fixação de preço não cabe exclusivamente ao setor de Custos, e nem ao setor de Marketing, considerando que estes dois setores dispõem de um arsenal de informações que auxiliam a formação de preço.

Na visão de Martins (2000, p. 238), cita que se

o gestor ouvir só o setor de Custos, talvez venha a cortar produtos, que mesmo com pouca rentabilidade, contribuem para fixar uma boa imagem da empresa e em contrapartida possam ser o maior gerador de caixa e faturamento dentro da organização. Por outro lado, se depender só da área de Marketing, talvez venha a decidir vender só produtos de fácil colocação e boa margem de comissão aos vendedores, mas que talvez não dêem lucro algum. Por isso, o gestor deverá utilizar todas as técnicas disponíveis, o bom sendo, sua experiência e sensibilidade para tomar a decisão correta na formação de preço.

5.3 Aplicação do Mark-up na formação de preço

De modo geral, existem dois métodos que utilizam o custo como base para a formação de preço de venda, identificados pela pesquisa bibliográfica, Lere (1979), Santos (1991), Bruni e Famá (2002), Sendo o primeiro a partir da multiplicação de

um fator de remarcação sobre os custos, conhecido como "**Mark-up**" denominado da língua inglesa como "marca acima". O segundo é chamado de "**Taxa de Retorno Alvo**", "**Target-Return**" ou "**Fixação de preço por metas**"

"**Mark-up**", "**Cost plus pricing**", "**sobremarcação**" ou "**preço margem**" é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. O **Mark-up** pode ser obtido por duas formas, tanto faz a empresa adotar um "**Mark-up**" multiplicador sobre o custo ou um "**Mark-up**" divisor do custo para formação do preço de venda de seus produtos.

Lere (1979, p. 58) cita a "fixação de preços por margem simples que é técnica mais aplicada para determinar preço de venda, porém tem que obedecer certas regras ". Quem fixa os preços deve:

1. Determinar o custo 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 unidades monetárias;
4. Somar a margem monetária ao custo do produto para determinar o preço.

Genericamente o **Mark-up** pode ser aplicado em diferentes formas:

- a) "**Mark-up**" com base no custo pleno;
- b) "**Mark-up**" com base no custeio por absorção;
- c) "**Mark-up**" com base no custo variável;
- d) "**Mark-up**" com base no custo de transformação;
- e) "**Mark-up**" com base no custo estimado;
- f) "**Mark-up**" com base no custo-padrão.

No método "**Mark-up**" com base no custo pleno, aplica-se um percentual multiplicado ou divisor sobre o custo unitário do produto, que é composto por todos os gastos da empresa, tais como: custo de produção, despesas de vendas, distribuição e administração. As fórmulas aplicadas para este método podem ser apresentadas como:

Mark-up Multiplicador = Preço de Venda / Gasto Total

Mark-up Divisor = Gasto Total / Preço de Venda

No método “**Mark-up**” com base no custeio por absorção, aplica-se um percentual multiplicado ou divisor sobre o custo unitário do produto, que inclui nesta composição dos custos de produção diretos e variáveis, indiretos e fixos. As fórmulas aplicadas podem ser:

Mark-up Multiplicador = Preço de Venda / Custo Total de Produção

Mark-up Divisor = Custo Total de Produção / Preço de Venda

No método “**Mark-up**” com base no custo variável, aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre o custo unitário do produto, neste método inclui na sua composição os custos e despesas variáveis. As fórmulas podem ser:

Mark-up Multiplicador = Preço de Venda / Custos e Despesas Variáveis

Mark-up Divisor = Custos e Despesas Variáveis / Preço de Venda

No método “**Mark-up**” com base no custo transformação, aplica-se um percentual multiplicador ou divisor somente sobre o custo de conversão composto da somatória do custo da mão de obra aplicada e dos custos indiretos de fabricação. As fórmulas podem ser apresentadas:

Mark-up Multiplicador = Preço de Venda / Custo de Transformação

Mark-up Divisor = Custo de Transformação / Preço de Venda

No método “**Mark-up**” com base no custo estimado, aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre os custos estimados de um produto ou empreendimento. Este método é utilizado em empresas que trabalham sob o regime de encomenda, que é específica para cada cliente.

No método “**Mark-up**” com base no custo-padrão, aplica-se um percentual multiplicador ou divisor sobre os custos previamente calculados de acordo com o conceito padrão.

O quadro 23 ilustra, através de números hipotéticos, os cálculos utilizados com aplicação do "mark-up" multiplicador e divisor na formação do preço de venda de um determinado produto.

Custos e despesas por natureza Custeio >>>	Custo unitário do produto			
	Pleno	Absorção	Variável	Transf.
Matéria-prima direta variável	20,00	20,00	20,00	
Mão-de-obra direta variável	15,00	15,00	15,00	15,00
Custos indiretos variáveis	65,00	65,00	65,00	65,00
Total dos custos variáveis	100,00	100,00	100,00	80,00
Custos indiretos fixos rateados	12,00	12,00		12,00
Soma de Custo de transformação				92,00
Custo total de produção	112,00	112,00		
Despesas variáveis de vendas	8,00		8,00	
Despesas variáveis de distribuição	2,00		2,00	
Despesas de impostos s/vendas			10,00	
Total das despesas variáveis	10,00		10,00	
Soma Custos Variáveis + Despesas Variáveis			110,00	
Despesas fixas de vendas	4,00			
Despesas fixas de distribuição	3,00			
Despesas fixas de administração	9,00			
Total Custos + Despesas	138,00			
Mark-up multiplicador	1,68116	2,07143	2,10909	2,52174
Mark-up divisor	0,59483	0,48276	0,47414	0,39655
Preço de Venda	232,00	232,00	232,00	232,00

Quadro 23 - Formação de preços de venda com base no custo do produto

5.4 Preço de venda com base na margem de contribuição

Com o mercado competitivo, considerando que o mercado é o grande definidor do preço, surge a figura da Margem de Contribuição como sendo de vital importância na formação de preço.

Para ilustrar este método, veja o exemplo fornecido por Santos (1991, p. 138-39), com base nos seguintes gastos incorridos para produzir um determinado produto:

◆ Material direto variável	\$ 20,00
◆ Mão-de-obra direta variável	\$ 15,00
◆ Custos indiretos variáveis	\$ 65,00
◆ Despesas de vendas variáveis	\$ 10,00
◆ Total	\$ 110,00

1. Impostos e despesas de vendas variáveis

◆ ICMS	18,00%
◆ PIS/COFINS	3,65%
◆ Comissões s/vendas	4,00%
◆ Total (1)	25,65%

2. Margem de contribuição

◆ Despesas fixas administrativas	2,00%
◆ Despesas fixas de vendas	5,00%
◆ Custos indiretos de produção fixos	5,00%
◆ Lucro desejado	15,00%
◆ Total (2)	27,00%
◆ Total (1 + 2)	52,65%

3. Demonstração do Mark-up

◆ Preço de venda	100,00%
◆ (-) Impostos e despesas variáveis de vendas	25,65%
◆ (-) Margem de contribuição	27,00%
◆ (=) Mark-up	47,35%
◆ Mark-up divisor	0,4735 (47,35 : 100%)
◆ Mark-up multiplicador	2,11193 (100% ÷ 47,35%)

4. Aplicação do Mark-up multiplicado

◆ Material direto variável	\$ 20,00
◆ Mão-de-obra direta variável	\$ 15,00
◆ Custos indiretos variáveis	\$ 65,00
◆ Despesas de vendas variáveis	\$ 10,00
◆ Total	\$ 110,00
◆ (x) Mark-up multiplicador	2,11193
◆ (=) Preço de venda a vista	\$ 232,31

5. Aplicação do Mark-up divisor

◆ Total dos item 1	\$ 110,00
◆ (:) Mark-up divisor	0,4735
◆ (=) Preço de venda a vista	\$ 232,31

6. Comparação da margem de contribuição de 27%

◆ Demonstração de Resultado (por produto)		
◆ Preço de venda	\$ 232,31	100,00%
◆ (-) ICMS	\$ 41,82	18,00%
◆ (-) PIS/COFINS	\$ 8,48	3,65%
◆ (=) Preço líquido de venda	\$ 182,01	78,35%
◆ (-) Comissões s/vendas	\$ 9,29	4,00%
◆ (-) Total dos custos variáveis	\$ 110,00	47,35%
◆ (=) Margem de contribuição	\$ 62,72	27,00%

Neste método, o gestor da empresa responsável pela formação de preço deve ter conhecimento da estrutura de custos e despesas, pois a partir da Margem de Contribuição se pode construir um quadro analítico que possa auxiliar nas tomadas de decisões.

Mas, antes de qualquer decisão, o gestor deverá estar atento, porque é preciso verificar que, mesmo com o uso da Margem de Contribuição, nem sempre é uma forma ideal de precificação. Portanto, a solução tecnicamente mais adequada é a análise dos dados internos de comportamento de custos e os dados externos

(mercado) relativos às influências dos preços nas quantidades vendidas.

5.5 Preço de venda com base na taxa de retorno alvo "Target-Return"

Santos (1995, p. 196) cita que a "taxa de retorno alvo" objetiva fixar um preço que proporcione, a um dado volume de vendas, uma taxa específica de retorno sobre o investimento realizado pela empresa. Esta taxa de retorno-meta depende da estimativa de um nível "normal" de produção e para a empresa como um todo, dado este volume de produção e de vendas. A premissa é desenvolvida a partir da aplicação da seguinte fórmula:

$$\text{Preço de venda} = \text{Custo total} + (\% \text{ taxa de retorno alvo ao ano} \times \text{investimentos}) / \text{Volume de vendas estimado}$$

O cálculo do preço de venda que possibilita a taxa de retorno sobre o investimento, estabelecido como meta, no nível esperado de atividade, pode ser ilustrado através dos seguintes números hipotéticos para o produto "A", demonstrado no quadro 24.

Custos totais do produto "A"	\$ 600,00
Capital total investido	\$ 7.000,00
Volume de vendas em unidades	50.000
Lucro desejado	20%
Preço de venda (1)	\$ 0,40

$$\text{Preço de venda} = \$ 600,00 + (0,20 \times \$ 7.000,00) / 50.000$$

$$\text{Preço de venda} = \$ 2.000 / 50.000$$

$$(1) \quad \text{Preço de venda} = \$ 0,04$$

Demonstração do resultado

Vendas (50.000 unid. a \$ 0,04)	\$ 2.000,00
(-) Custos totais (50.000 unid. x 0,012)	\$ 600,00
Lucro líquido (\$ 7.000 Cap. Investido x 20%)	\$ 1.400,00

Quadro 24 - Cálculo do preço de venda do produto "A" com base na taxa de retorno desejada



Após o cálculo de preço de venda meta, mesmo que tenha sido cuidadosamente estabelecido, Lere (1979, p. 127-28) comenta que

o preço calculado pode não ser razoável por três razões básicas:

1. O preço calculado pode não permitir o número de vendas projetadas devido à relação preço-procura, quando se impõe uma variação do preço cobrado, provavelmente provocará uma variação da quantidade procurada.
2. O preço cálculo da empresa poderá ser significativamente incompatível com os dos concorrentes. O simples fato de haver esta incompatibilidade, não quer dizer que o preço meta esteja errado, mas se a diferença de preços praticados entre os concorrentes for aceitável, deverá ser explicado, mas se não for explicável poderá tornar se impróprio.
3. O preço calculado pode ter uma variação elevada, em relação ao período anterior, sugerindo que a empresa procure atingir o preço-meta dentre de alguns anos. Assim sendo a empresa poderá optar em aumentar metade do preço no ano em curso e a outra metade no ano seguinte.

Santos (1995, p. 199) comenta que

na avaliação do preço meta, quando surgirem estas três razões isoladas ou conjuntamente, isto pode indicar que talvez este método não seja adequado para a empresa, devido que as estimativas dos custos, dos investimentos, do volume de vendas e taxa de retorno-alvo não foram calculadas corretamente.

Nesta fórmula, algumas empresas, normalmente de grande porte, estabelecem suas políticas de preços considerando o retorno sobre o capital investido. Este capital investido encontra-se distribuído no grupo de contas do ativo circulante ou permanente.

Como o foco deste trabalho é as pequenas e médias empresas acham melhor não discutir o assunto com maior ênfase, por se tratar de uma política apropriada a períodos de longa maturação.

5.6 Cálculo de margem de contribuição a partir do preço de venda do mercado

O objetivo do presente tópico é analisar a margem de contribuição com base nos preços de venda fixados pelo mercado. Por tanto, é necessário distinguir os produtos adquiridos no Brasil daqueles que são importados devido as suas características de tributação.

Para isso, é preciso identificar os custos varáveis, dentre os quais os mais comuns são:

- ◆ Custos líquidos das mercadorias, exceto as parcelas de impostos recuperáveis;
- ◆ Comissões de vendas;
- ◆ Impostos não recuperáveis (SIMPLES, PIS, COFINS, IRPJ, contribuições social);
- ◆ Impostos recuperáveis (ICMS, IPI e PIS somente para as empresas optantes pelo lucro real);
- ◆ Frete de venda;
- ◆ Custos diretos industriais;
- ◆ Custos diretos de serviços;
- ◆ Custo de administração de cartão de crédito.

Os impostos na formação de preço de custo de venda são os conceituados no capítulo III deste trabalho. Os custos das mercadorias são tratados a valores de reposição e trazidos a valor presente, bem como os preços de venda, que também receberão o mesmo tratamento de valor presente, considerando-se a taxa de juros de aplicação financeira.

Para melhor elucidar, abaixo uma forma simples de cálculo de valor presente líquido (VPL) e o valor futuro (VF) que poderá ser obtida com ajuda de uma calculadora financeira HP 12 para determinar uma venda ou compra a prazo, através das seguintes fórmulas:

1. Valor presente líquido:

$$VPL = VF / (1 + i)^n$$

Onde:

VP: valor presente

VF: valor futuro

i : taxa de juros no período

n: período de tempo decorrido entre VP e VF

2. Valor futuro, equivalente ao valor correspondente "amanhã":

$$VF = VPL \times (1 + i)^n$$

Nesta regra matemática simplista, é preciso atentar para o fato de que a taxa de juros deve ser sempre equivalente ao período, ou seja, taxa mensal e períodos mensais, taxas diárias e períodos diários, e poderá surgir dificuldade principalmente quando o período for dias. A tabela 3 relaciona a taxa mensal de juros percentuais e os fatores de multiplicação a serem aplicados para o cálculo do VPL e VF.

Tabela 3 - Fatores de multiplicação de juros

Taxa de juros Mensais (%)	Prazo concedido (dias)					
	15	20	30	45	60	90
1	1,005	1,007	1,010	1,015	1,020	1,030
2	1,010	1,013	1,020	1,030	1,041	1,061
3	1,015	1,020	1,030	1,045	1,061	1,093
4	1,020	1,026	1,040	1,061	1,082	1,125
5	1,025	1,033	1,050	1,076	1,103	1,158

Para se determinar o VPL, basta dividir o valor futuro pelo fator correspondente. Ao contrário, para apurar VF, multiplique o VPL pelo fator.

Exemplificando: venda realizada a prazo de 45 dias, preço à vista de R\$ 150,00 e custo financeiro mensal de 3%.

$$VF = 150 \times 1,045 = \$ 156,75$$

Para uma compra realizada com 20 dias de prazo, ao preço de \$ 150,00 e custo financeiro mensal de 3%, teremos:

$$\text{VPL} = 150,00 / 1,020 = \$ 147,06$$

Para melhor compreensão do uso do preço de mercado para determinar o percentual da margem de contribuição real, o quadro 25 é apresentado por duas colunas, uma com os valores nominais e a outra com os valores reais, ou seja, considerando o efeito dos prazos e pagamentos e recebimentos sobre o preços de vendas e custos da mercadorias calculados a valor presente. Para análise, foram tomados os exemplos fornecidos por Assef (1997, p. 57,60-5) para determinação de margens de contribuição de uma empresa comercial, prestadora de serviço, industrial e importadora.

Os dados comuns para uma empresa comercial, para esta análise, são os seguintes:

1. Preço de venda de mercado no valor de R\$ 150,00 com prazo de pagamento 30 dias;
2. Mercadoria adquirida com ICMS incluído de 12%, no valor de R\$ 82,00, com prazo de pagamento 20 dias;
3. Frete e entrega, por peça de R\$ 3,00;
4. Comissão de 2% sobre o preço de venda;
5. Mercadoria vendida no próprio estado, com incidência de ICMS de 18%;
6. PIS e COFINS recolhidos pelas alíquotas padrão, incidentes sobre o preço de venda, de acordo com a legislação fiscal;
7. IRPJ e contribuição social, considerando-se empresa optante pelo regime do lucro presumido, incluindo sobre o preço de venda e considerando a alíquota de venda de mercadorias para o IRPJ, assunto explorado no capítulo 3 deste trabalho.

O quadro 25 exemplifica, através dos dados acima mencionando, o cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa comercial.

Empresa comercial	Produto A (valores em R\$)			
	%	Nominal	Prazo	Real
Preço de venda		150,00	30	147,06
Mercadoria		(82,00)	20	(80,92)
Frete de entrega		(3,00)		(3,00)
Comissões	2,00%	(3,00)		(3,00)
Débito do ICMS	18,00%	(27,00)		(27,00)
Crédito do ICMS	12,00%	9,84		9,84
PIS	0,65%	(0,98)		(0,98)
COFINS	3,00%	(4,50)		(4,50)
IRPJ	1,20%	(1,80)		(1,80)
Contribuição social	1,44%	(2,16)		(2,16)
Margem de contribuição/R\$		35,41		33,54
% margem de contribuição		23,6%		22,8%
Custo financeiro mensal	2%			

Quadro 25 - Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa comercial

Se esta empresa trabalhar com cartões de crédito na venda, deverá incluir o percentual da taxa de administração pago como um custo variável. Supondo que 30% das vendas são realizadas através de cartão de crédito e que a taxa média de administração do cartão seja 4%, a empresa incluirá como custo adicional 1,2% do preço de venda, que é obtido pelo peso na vendas com cartão de 30%, multiplicado pela taxa da administração de 4%. Com isso, a margem de contribuição nominal seria diminuída de 23,6% para 22,4% e margem de contribuição real seria reduzida de 22,8 para 21,6%. Como este efeito é significativo, o gestor deve incluir na formação de preço a taxa cobrada pelo cartão de crédito.

Analisando o segmento de prestação de serviço de uma empresa prestadora de assistência técnica que possui um contrato mensal de manutenção com alocação de um técnico durante 10 horas mensais, cujos dados comuns de uma prestadora de serviços são:

1. Preço de serviço cobrado a partir do mercado de R\$ 20,00/hora;
2. Custo da mão-de-obra com prazo médio para pagamento 15 dias, definidos através de números aleatórios pela equação:

$$\text{Custo direto} = S + E + C / n \times h$$

Onde:

S : salário total dos empregados diretos = R\$ 500

E: encargos sociais derivados dos salários diretos = R\$ 400

C: custos gerais de fabricação variáveis = zero

n: número de empregados = 1

h: número de horas disponíveis no mês = 176

Aplicando na equação:

Custo da mão-de-obra (R\$/hora) = $500 + 400 + 0 / 1 \times 176 = R\$ 5,11$

Horas dedicadas (10 horas mensais x \$ 5,11p/h) = R\$ 51,10, é o custo total.

3. Comissão de 3% sobre o preço de venda;
4. Imposto ISS sobre o serviço prestado, que oscila de acordo com política municipais;
5. PIS e COFINS recolhidos pelas alíquotas padrão, incidentes sobre o preço de venda, de acordo com a legislação fiscal;
6. IRPJ de 4,8% e contribuição social de 1,44%, considerando-se o regime do lucro presumido, com uma receita bruta de prestação de serviço anual de R\$ 600.000,00, considerando a alíquota de venda de mercadorias para o IRPJ, assunto explorado no capítulo III deste trabalho.

O quadro 26 exemplifica, através dos dados acima mencionados, o cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa prestadora de serviço.

Empresa serviços	Serviços de Manutenção em R\$			
	%	Nominal	Prazo	Real
Preço do serviço (10 x \$20)		200,00	30	196,08
Custo da mão-de-obra		(51,10)	15	(50,59)
Comissões	3,00%	(6,00)		(6,00)
Débito ISS	5,00%	(10,00)		(10,00)
PIS	0,65%	(1,30)		(1,30)
COFINS	3,00%	(6,00)		(6,00)
IRPJ	4,80%	(9,60)		(9,60)
Contribuição social	1,44%	(2,88)		(2,88)
Margem de contribuição/R\$		113,12		109,70
% margem de contribuição		56,6%		55,9%
Custo financeiro mensal	2%			

Quadro 26 – Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa prestadora de serviço

Comparando as margens de contribuição entre a empresa comercial e a prestadora de serviço, observa-se que as da empresa prestadora de serviço são maiores do que as encontradas no segmento comercial devido que:

- a) A concorrência é mais agressiva no setor comercial onde são comercializados produtos iguais ou similares;
- b) Carga tributária maior no comércio do que na prestação de serviço (ICMS versus ISS);
- c) Os custos variáveis são mais elevados no setor comercial, tais como: mercadoria, frete, seguro, cartão de crédito.

Outra alternativa para análise é o segmento industrial, para testar a complexidade de tributação do IPI e do custo de mão-de-obra direta industrial, cujos dados comuns são:

1. Preço fixado pelo mercado;
2. IPI fixado em 10%;
3. O produto B analisado é composto de três matérias-primas, material A adquirido por R\$ 20,00 com IPI de 15%; material B por R\$ 10,00 com IPI 10%; e material C por R\$ 5,00 com IPI 20%, com ICMS incluso nas compras de 18%.

O crédito do IPI é obtido pela equação:

$$\text{Crédito IPI} = \text{custo} - \left\{ \frac{\text{custo}}{1 + \% \text{IPI}/100} \right\}, \text{ ou seja:}$$

$$\text{Crédito do material A} = \text{R\$ } 20,00 - (20/1,15) = \text{R\$ } 2,61$$

$$\text{Crédito do material B} = \text{R\$ } 10,00 - (10/1,10) = \text{R\$ } 0,91$$

$$\text{Crédito do material C} = \text{R\$ } 5,00 - (5/1,20) = \text{R\$ } 0,83$$

O crédito do ICMS é obtido pela fórmula, excluindo as parcelas do IPI:

$$\text{Crédito do material A} = (20/1,15) \times 18\% = \text{R\$ } 3,13$$

$$\text{Crédito do material B} = (10/1,10) \times 18\% = \text{R\$ } 0,91$$

$$\text{Crédito do material C} = (5/1,20) \times 18\% = \text{R\$ } 0,75$$

$$\text{Crédito do ICMS total} = \text{R\$ } 5,52$$

4. Custo direto industrial calculado após análise do processo industrial e identificando os funcionários relacionados diretamente com o produto, através da equação:

$$\text{Custo direto industrial} = S + E + C / n \times h$$

Onde:

S : salário total dos empregados diretos = R\$ 8.000,00

E: encargos sociais derivados dos salários diretos = R\$ 6.400,00

C: custos gerais de fabricação variáveis = R\$ 500

n: número de empregados = 12

h: número de horas disponíveis no mês = 176

Aplicando na equação:

Custo direto industrial = $8.000 + 6.400 + 500 / 12 \times 176 = R\$ 7,05$

O quadro 27 exemplifica, através dos dados acima mencionados, o cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa industrial.

Empresa industrial	Produto B (valores em R\$)			
	%	Nominal	Prazo	Real
Preço de venda sem IPI		100,00	30	98,04
IPI de venda (10%)		10,00		10,00
Preço de venda com IPI		110,00	30	107,84
Matéria-prima A		(20,00)	60	(19,22)
Matéria-prima B		(10,00)	30	(9,80)
Matéria-prima C		(5,00)	60	(4,81)
Crédito do IPI material A	15,00%	2,61		2,61
Crédito do IPI material B	10,00%	0,91		0,91
Crédito do IPI material C	20,00%	0,83		0,83
Comissões	5,00%	(5,00)		(5,00)
Custo direto industrial		(7,05)		(7,05)
Débito do ICMS	18,00%	(18,00)		(18,00)
Crédito do ICMS	18,00%	5,52		5,52
Débito do IPI	10,00%	(10,00)		(10,00)
PIS	0,65%	(0,65)		(0,65)
COFINS	3,00%	(3,00)		(3,00)
IRPJ	1,20%	(1,20)		(1,20)
Contribuição social	1,44%	(1,44)		(1,44)
Margem de contribuição/R\$		38,53		37,54
% margem de contribuição		38,5%		38,3%
Custo financeiro mensal	2%			

Quadro 27 - Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa industrial

Para as margens de produtos importados, segue a mesma lógica vista até agora para os produtos nacionais. Os produtos importados são diferenciados dos

produtos nacionais devido às suas características, que são: cargas tributárias elevadas que incidem em cascata, ou seja, a base de cálculo de um imposto depende dos demais, isto acarreta um forte aumento nos custos de importação e, também, pelos custos alfandegários ou taxa especial quando for exigido do importador carta de crédito como garantia para embarque do produto importado.

Para análise, é citado como exemplo uma empresa importadora que importa produto com a finalidade de revenda, não contribuinte do IPI, portanto, o tratamento do IPI será considerado como custo efetivo do produto importado.

O quadro 28 exemplifica o cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa importadora.

Empresa importadora	Produto importado (valores em R\$)		
	%	Nominal	Real
Preço de venda		600,00	588,24
Custo da mercadoria FOB		(200,00)	(200,00)
Frete marítimo		(8,00)	(8,00)
Seguro da importação		(2,00)	(2,00)
Custo da mercadoria CIF		(210,00)	(210,00)
Imposto de importação	30,00%	(63,00)	(63,00)
IPI	15,00%	(40,95)	(40,95)
ICMS da importação	18,00%	(56,51)	(56,51)
Despesas armazenagem	2,25%	(4,73)	(4,73)
Despesas alfandegárias		(5,79)	(5,79)
Débito do ICMS	18,00%	(108,00)	(108,00)
Crédito do ICMS	18,00%	56,51	56,51
Frete de entrega		(2,00)	(2,00)
Comissão	2,00%	(12,00)	(12,00)
PIS	0,65%	(3,90)	(3,90)
COFINS	3,00%	(18,00)	(18,00)
IRPJ	1,20%	(7,20)	(7,20)
Contribuição social	1,44%	(8,64)	(8,64)
Margem de contribuição/R\$		115,80	104,03
% margem de contribuição		19,3%	17,7%
Custo financeiro mensal	2%		

Quadro 28 - Cálculo da margem de contribuição nominal e real a partir do preço de venda do mercado para empresa importadora

Os cálculos dos impostos da importação foram baseados:

1. Imposto de importação foi de 30% sobre o valor CIF;
2. O IPI foi 15% sobre o valor CIF, mais o imposto de importação;
3. O ICMS foi de 18% sobre o valor do CIF, acrescido do imposto de importação mais o IPI.

Para melhor orientação neste trabalho, é apresentado no capítulo 3 um modelo de composição de custo de importação, possibilitando às pequenas e médias utilizarem-a para compor seu custo de importação corretamente.

As análises de margens de contribuição apresentadas neste capítulo foram montadas através de números aleatórios, portanto, não podem ser consideradas como padrão de mercado. Entretanto, através de inúmeras análises práticas, pode-se concluir que as maiores margens de contribuição são encontradas, respectivamente, em serviços de indústria e comércio.

5.7 Aspectos qualitativos do preço

Atribuir preços a bens e serviços oferecidos a consumidor é sem dúvida uma das mais desafiantes e delicadas tarefas de marketing, a cargo do gestor responsável pela formação de preço nas empresas atual. No entanto, o principal objetivo deste tópico é abordar os principais aspectos qualitativos relacionados ao processo de formação de preços que estão relacionados ao processo de criação de valor e à estratégia de marketing, que é um passo importante na precificação de produtos e marcas nas empresas.

Como não poderia deixar de ser, a construção da estratégia de preços deve ser coerente com a estratégia geral de marketing das empresas, para atingir seus objetivos, que na maioria das vezes é o lucro desejado. Isto é, a diferença entre o preço e o custo decorre do lucro desejado e a diferença entre o valor percebido e o preço decorre dos benefícios extras desejado pelo mercado.

5.7.1 Valor percebido

Como a tarefa de determinar preços de venda é influenciada por múltiplos fatores, relativos aos custos abordados neste trabalho no tópico 5.2., ou ao valor percebido, que é a forma como o cliente julga o preço no momento da compra. Partiu-se do princípio de que o preço representa a quantidade monetária cedida pelo comprador para pagar certa quantidade de bens adquiridos e, também, representa o valor para o comprador do conjunto de satisfações obtidas.

Kotler (1996, p. 27) define o

conceito de valor dentro de um contexto de troca, como um processo de criação de valor, onde cada uma das partes envolvidas tem algo que possa ser de valor para outra. Portanto, o valor é a estimativa que o consumidor é capaz de adquirir um produto para satisfazer suas necessidades.

Bruni e Famá (2002, p. 341) citam os

principais fatores associados aos processos de formação de preços que podem ser:

- a) **Capacidade e disponibilidade de pagar do consumidor:** que requer uma análise do poder de compra e o momento que o cliente deseja ou pode pagar;
- b) **Qualidade/tecnológica do produto em relação às necessidades do mercado consumidor:** que é o momento que a empresa necessita definir o seu mercado de atuação para desenvolver o produto ideal aos clientes certos;
- c) **Existência de produtos substitutos a preços mais vantajosos:** preços relativamente elevados podem incentivar o surgimento ou ampliação da concorrência;
- d) **Demanda esperada do produto:** o planejamento da vendas futuras do produto que é fortemente influenciada pelo preço que se deseja praticar;
- e) **Níveis de produção e/ou vendas em que se pretende ou que se pode operar:** em decorrência da existência de custos fixos, o volume de produção e vendas é fundamental na determinação de custos e preços previstos;
- f) **Mercado de atuação do produto:** quanto mais expandido for o mercado, menor será a capacidade das empresas de fixar preços;
- g) **Controle de preços impostos por órgãos governamentais:** quando há um controle rígido de preços por parte de governo, menor será a possibilidade de fixar preços por partes da empresas;
- h) **Custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto:** custos e despesas fixas ou variáveis devem ser associados corretamente, os custos devem ser identificados aos produtos e as despesas com o resultado da empresa.
- i) **Ganhos e perdas de gerir o produto:** gastos relacionados com os investimentos de natureza permanente ou de capital de giro, incluindo o custo de oportunidade dos recursos empregados nas operações.

Outras determinantes de marketing que interferem no processo de criação de valor é o preço do produto que pode ser oferecido a um mercado para sua

apreciação, aquisição, uso ou consumo para satisfazer a um desejo ou uma necessidade, que podem ser representados em cinco níveis na figura 11.

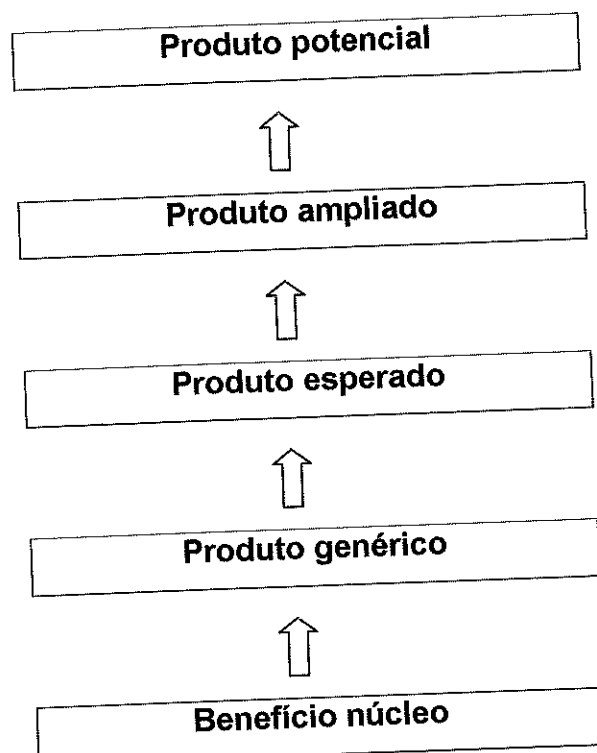


Figura 11 - Cinco níveis de produto

Fonte: Adaptada de Kotler (1996, p. 377)

Para Kotler (1996, p. 377), apud Bruni e Fama (2002, p. 342), os cinco níveis de um produto podem ser apresentados como:

- 1) **benefício núcleo:** consiste no serviço ou benefício fundamental que o consumidor está realmente comprando. Por exemplo, ao contratar uma diária de hotel, o cliente compra, na verdade uma certa comodidade. Ao adquirir um ingresso de teatro na primeira fila, o cliente irá pagar mais caro por esta comodidade.
- 2) **Produto genérico:** consiste na conversão do benefício núcleo em possibilidade de oferta, uma versão básica do produto. Por exemplo, o valor do ingresso pago mais caro cliente é para ter a satisfação de presenciar o espetáculo mais próximo.
- 3) **Produto esperado:** representa um conjunto de atributos e condições que os compradores normalmente esperam e com o qual concordam quando compram esse produto. Por exemplo, no caso do hotel, os hóspedes visam encontrar cama limpa e arrumada, sabonete, toalhas no banheiro etc.

- 4) **Produto ampliado:** geralmente, inclui serviços e benefícios adicionais que distinguem a oferta da empresas e suas concorrentes. Por exemplo, um hotel pode oferecer televisores no apartamento com assinatura de canais a cabo, xampus e cremes especiais no banheiro, ou preços promocionais em baixa temporada.
- 5) **Produto potencial:** consiste nas ampliações e transformações que o produto poderá sofrer no futuro. Nesse nível, as empresas buscam agressivamente novas alternativas de satisfazer os consumidores e diferenciar suas ofertas.

Entretanto, os produtos que mais conseguem agregar valor são os que mais conseguem ampliar seu conceito de produtos.

5.7.2 Vantagens Competitivas

Outras ferramentas de análise estratégica, utilizadas no atendimento dos custos, preços e lucros, podem ser vistas nos ensinamentos propostos por Porter (1985), onde cita que para obterem vantagens competitivas, as empresas devem ter, basicamente, vantagem de custo ou diferenciação de produtos ou serviços frente a seus concorrentes para ganhar mercado.

A vantagem de custo decorre do conhecimento e análise das atividades da empresa para que se saiba quais as que condicionam e quais as que não adicionam valor aos produtos ou serviços demandados pelos clientes. As três estratégias competitivas citadas por Porter (1985, p. 11-2-3) podem ser apresentadas como:

- 1) **Liderança em custos:** a empresa propõe-se ser o fabricante ou prestador de serviços de menor custo de seu setor. Isso pode ocorrer mediante obtenção de economias de escala, tecnologia mais avançada, acesso preferencial a matérias-primas ou de outra forma. A busca pela liderança em custo é fundamental em mercado comoditizados, onde existe pouca diferença entre os produtos ou serviços.
- 2) **Diferenciação de produtos:** pela diferenciação, a empresa busca oferecer um produto com um "algo mais" que geralmente permita a cobrança de um preço superior, diferenciado, e que compense, com folgas, custos eventuais mais altos. Geralmente, a diferenciação traduz-se na marca e na imagem que empresa possui no mercado.

Também a diferenciação pode estar no próprio produto, no marketing de vendas ou na logística de entrega.

3) Focalização ou enfoque: nesta estratégia, a competição se restringe a segmento específico do mercado, escolhido pela empresa atuar. Toda estratégia deve ser ajustada para atender a esse segmento.

Outras vantagens competitivas podem ser citadas e praticadas principalmente pelas pequenas e médias empresas:

- ◆ A qualidade do produto é uma competitividade ampla que vai além do produto bem elaborado. Inclui cumprimento de prazo de entrega, garantia do produto, assistência técnica e um bom atendimento;
- ◆ Demanda de mercado: é preciso definir claramente o mercado de atuação, produto certo para mercado certo. A demanda é quase sempre influenciada pelo preço, quanto mais pulverizado for o mercado do concorrente, menor a capacidade de imposição de preços.
- ◆ Benefícios adicionais: do ponto de vista de marketing, uma empresa não vende produto, mas sim benefícios. Sendo assim, as empresas devem incorporar, no preço de venda, a satisfação dos desejos e necessidades do cliente.

6 PESQUISA DE CAMPO

6.1 Introdução

O objetivo da presente pesquisa é verificar a adequação dos métodos de custeio e das práticas de formação de preços praticados pelas pequenas e médias empresas.

Esta pesquisa está alicerçada nas fontes primárias dos trabalhos de pesquisas de campo dos alunos da USP – Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade do Departamento de Administração, da disciplina EAC 205 Contabilidade de Custo, sob a orientação do Professor Titular Dr. Antônio Robles Júnior, os quais utilizaram questionários orientativos para entrevista dos pequenos e médios empresários.

Foram consultadas cinquenta e quatro empresas agrupadas em três categorias:

- ◆ Empresa Micro e pequeno porte: correspondem a trinta e seis relatórios de pesquisas que compõem de vinte e duas empresas relacionadas com o comércio e serviços e de catorze empresas representadas pelo setor industrial;
- ◆ Empresa de médio porte: correspondem a doze relatórios de pesquisas, sendo duas empresas do ramo de atividade comercial e dez empresas do segmento industrial.
- ◆ Empresa de grande porte: foram seis relatórios de pesquisas, todas do ramo industrial.

A proposta da pesquisa de campo dos alunos da USP – Universidade de São Paulo foi ouvir os pequenos e médios empresários quanto: à caracterização da empresa; à integração da contabilidade de custo com a contabilidade geral; ao

método de custeio; à alocação dos custos indiretos; ao método de formação de preço e às práticas competitivas.

6.2 Metodologia da pesquisa

Em relação às empresas analisadas, a metodologia utilizada foi a seleção de trinta e um trabalhos acadêmicos dos alunos que obtiveram conceitos A e B.

Essa seleção foi composta por empresas do ramo de atividade: industrial, comercial e serviço de pequeno e médio porte, situadas no Estado de São Paulo, localizadas na Capital, na Grande São Paulo e no Interior.

A coleta dos dados primários foi feita mediante questionários e entrevistas dos alunos da Universidade de São Paulo, onde foram selecionadas sete questões abordadas nas pesquisas de campo.

6.3 Análise dos resultados

A primeira questão selecionada foi: Qual é a localização de origem da empresa pesquisada?

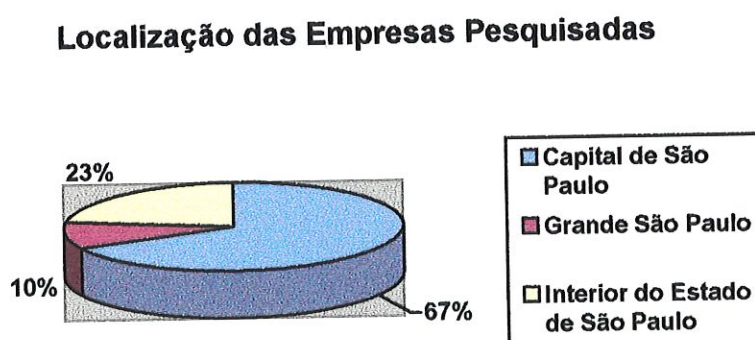


Figura 12 - Gráfico da localização das empresas pesquisadas

Como forma de facilitar a análise, observou-se que os pesquisadores concentram as suas pesquisas na cidade de São Paulo, devido a estar aqui as maiores empresas do país, donde conclui-se que essa percentagem pode ser por dois motivos:

- a) Os alunos residem no lugar onde foram realizadas as pesquisas, pela facilidade do acesso entre a universidade e as empresas localizadas na capital;
- b) Ou, também os pesquisadores podem residir em outras cidades, mas terem vindo para a capital, pois, como já mencionado antes, as maiores empresas estão sediadas aqui. Isso torna a pesquisa mais fácil e mais rica em detalhes, pois é muito grande o leque de opções.

Esta realidade é também observada no universo das empresas constituídas no Brasil por estado e região no período de 1990 a 1999. Entre as quatro milhões e novecentos mil empresas, um milhão e trezentos mil, aproximadamente, estão localizadas na região de São Paulo, conforme fonte do Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas - SEBRAE, elaborado a partir dos dados do DNRC – Departamento Nacional de Registro do Comércio.

O segundo questionamento feito foi: **Qual é a classificação da empresa pesquisada?**

Classificação das Empresas Pesquisadas

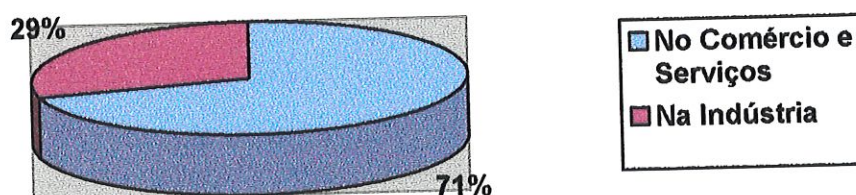


Figura 13 - Gráfico da classificação das empresas pesquisadas

Esta é uma pergunta que parece simples, mas é importante que tenhamos conhecimento quanto ao porte da empresa, seu ramo de atividade e o número de pessoas empregadas. Rossetti (2000, p. 163) cita que

as empresas são os agentes econômicos para os quais convergem os recursos de produção disponíveis. São as unidades que os empregam e combinam, para a geração dos bens e serviços que atenderão às necessidades de consumo e de acumulação da sociedade.

Para classificação das empresas por porte, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas – SEBRAE, adotou o seguinte critério ilustrado no quadro 29.

Porte	Empregados
Microempresa	No Comércio e serviço até 09 empregados
	Na indústria até 19 empregados
Empresa de Pequeno Porte	No Comércio e serviço de 10 a 49 empregados
	Na indústria até 20 a 99 empregados
Empresa de Médio Porte	No Comércio e serviço de 50 a 99 empregados
	Na indústria de 100 a 499 empregados
Empresas de Grande Porte	No Comércio e serviço até 99 empregados
	Na indústria mais de 499 empregados

Quadro 29 - Empresas classificadas por número de empregados
Fonte: Sebrae (estudos e pesquisas realizadas pelo Sebrae - Internet)

A Lei Federal nº 9.841 de 05.10.1999, que regulamenta o Estatuto da Micro e Pequena Empresa, para fins societário e mercadológico, classifica a Micro e Pequena empresa de acordo com seu faturamento, citado no quadro 30.

Porte	Faturamento Bruto Anual
Microempresa	Até R\$ 244.000,00
Empresa de Pequeno Porte	Entre R\$ 244.001 e R\$ 1.200.000,00

Quadro 30 - Micro e Pequena Empresa classificada pelo faturamento bruto anual
Fonte: Lei Federal nº 9.841 de 05.10.99 (Estatuto da Micro e Pequena Empresa).

Na pesquisa verificou que, em primeiro lugar, com 71 % estão as atividades de comércio e serviços, 29% são as atividades industriais sobre este total, 32% são empresas de médio porte, 41% empresas de pequeno porte e 19% representadas por microempresas.

Neste item foram relacionadas todas as respostas direcionadas ao porte das empresas, ramo de atividade e o número de empregados. Verificou-se que as pequenas e médias empresas estão inseridas no mercado de concorrência monopolista, em que o acompanhamento dos preços e condições comerciais é

obrigatório e sua possibilidade de impor preços ao mercado é muito limitada, que pode ser por duas razões:

- a) Diferenciação de preços e produtos caracterizados pela qualidade, marca (grife);
- b) Padrão de acabamento, existência ou não de assistências técnicas.

O que não se verificou nesta pesquisa foi o estudo das influências dos tributos na formação dos custos e preços, principalmente dos tributos relacionados diretamente aos produtos ou mercadorias comercializadas, mas como se percebe, a complexidade é bastante grande. Para isso, as empresas necessitam ter um acompanhamento de um profissional com profundo conhecimento na área fiscal e tributária para minimizar a carga tributária até o cumprimento de todas as obrigações fiscais.

No terceiro questionamento perguntou-se ao entrevistado: **A Contabilidade de Custos é integrada com a Contabilidade Geral?**

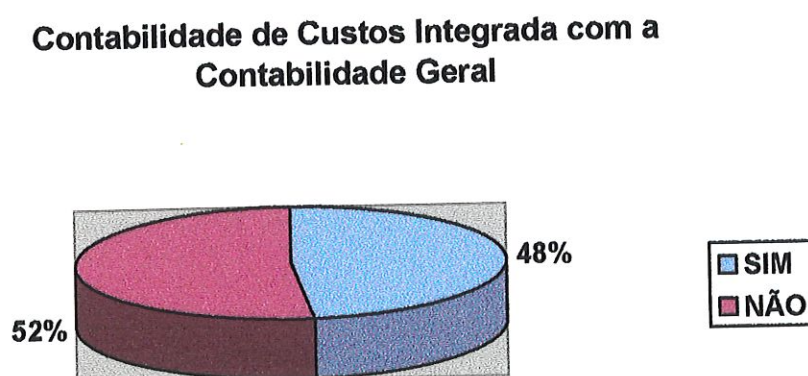


Figura 14 - Gráfico da Integração da Contabilidade de Custos com a Contabilidade Geral

Com as respostas fornecidas pelos pesquisadores, é possível concluir o seguinte:

- a) Empresa que não utiliza a contabilidade de custos pode ser enquadrada no regime de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado, isentando-a da manutenção e do preenchimento de determinados livros fiscais, ou
- b) Empresa que usa a contabilidade de custos, pode ser tanto para atender às suas necessidade de controle ou gerenciais.

Os referenciais teóricos mostram que as empresas podem possuir diferentes sistemas de custos, para diversas finalidades. Leone (2000, p. 19-20) afirma que a Contabilidade de Custos é ramo da Contabilidade Geral que se destina a produzir informações para diversos níveis gerenciais de uma entidade, como: auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Também pode fornecer informações de custos diferentes para atender às necessidades gerenciais diferentes, classificadas em três grandes grupos:

- a) Informações que servem para determinação da rentabilidade e do desempenho das diversas atividades da entidade;
- b) Informações que auxiliam a gerência a planejar, a controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- c) Informações para a tomada de decisões.

Horngren (1978, p. 33) cita que a

contabilidade de custo gerencial dá ênfase aos dados correntes e futuros. Os dados históricos são importantes somente à medida que ajudam a prever o desempenho corrente e futuro ou estimulam a pesquisa administrativa de maneira que o controle futuro possa ser mais bem mantido.

Para resolver esta questão, Bruno e Famá (2002, p. 24) ensinam que “as funções básicas da contabilidade de custos devem atender a três razões primárias”:

- a) Determinação do lucro:** empregando dados originários dos registros convencionais contábeis ou processando-os de maneira diferente tornando-os mais úteis à administração;
- b) Controle das operações:** recursos produtivos, estoques, orçamento, comparações entre previsto e realizado;

c) Tomada de decisões: o que envolve produção (o que, quanto, como e quando produzir), formação de preços, escolha entre fabricação própria ou terceirizada.

Neste item pesquisado, pôde-se perceber a importância da contabilidade de custos utilizada como uma ferramenta que auxilia tanto no controle quanto nas tomadas de decisões. No controle, fornece dados para os estabelecimentos padrões e formas de previsão, comparando o efetivamente acontecido com os valores anteriormente definidos. Nas decisões, disponibiliza informações de valores relevantes a respeito das conseqüências sobre medidas de corte de produtos, fixação de preço de venda, opção de compra ou fabricação.

No questionamento quatro foi levantado a seguinte questão: **Qual é o método de custeio utilizado pela empresa?**

Métodos de custeio utilizados pelas empresas

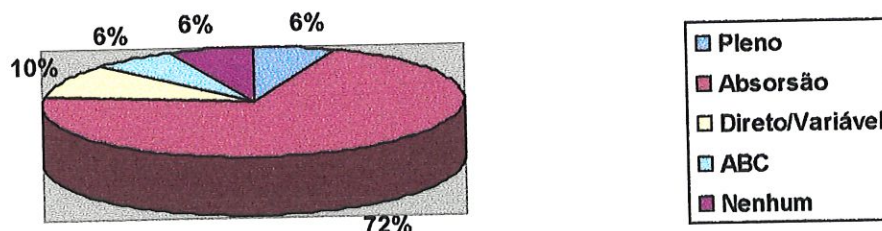


Figura 15 - Gráfico de representação dos métodos de custeio utilizados pelas empresas pesquisadas

Método de custeio é o critério utilizado pela empresa para custear os seus produtos ou serviços. Qualquer que seja o método de custeio escolhido pela empresa, ele deve fornecer um tratamento adequado para identificar os custos de produção que farão parte integrante ao custeio dos estoques de produtos acabados ou em processo, conhecido também, como custos inventariáveis.

Estes custos são ativados até o momento da venda dos produtos a que se relacionam, que posteriormente são reconhecidos como despesas e confrontados com as receitas. Os métodos de custeio existentes, de acordo com literatura

pesquisadas, são: Custeio Pleno ou Integral, Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Custeio Direto e Custeio Baseado em Atividades.

O Custeio Pleno ou Integral caracteriza-se pela apropriação de todos os custos e despesas aos produtos fabricados.

O Custeio por Absorção caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos elaborados de forma direta e indireta. Sendo que os custos diretos são identificados e apropriados diretamente ao produto, enquanto os custos indiretos são apropriados indiretamente ao produto em forma de rateio.

O Custeio Direto ou Variável caracteriza-se por apropriar aos produtos ou serviços somente os seus custos variáveis.

Custeio Baseado em Atividades (ABC): enquanto os custeios tradicionais visam o volume produzido como geradores de custos, o ABC assume-se com o pressuposto de que os recursos são consumidos por atividade e não pelos produtos que ela fabrica. Os métodos de custeio podem ser visto no quadro comparativo 31.

Custeio por Absorção	Custeio Pleno (RKW)	Custeio Variável	Método ABC
Não há preocupação com classificação de custos.	Não há preocupação com classificação de custos	Classificação de custos em fixos e variáveis	Classificação de custos em fixos e variáveis
Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção	Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção	Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de vendas	Os resultados apresentados sofrem influência direta
É um critério legal, fiscal e externo.	É um critério gerencial, estratégico e interno.	É um critério administrativo gerencial e interno	É um critério gerencial, estratégico e interno
Método de custeio de produto, visão de longo prazo	Método de custeio de produto, visão de longo prazo	Método de custeio de produto, visão de longo prazo	Método de custeio de produto, visão mais eficiente
Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	Os produtos consomem os recursos	As atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades

Quadro 31 - Comparativo dos métodos de custeio

De acordo com as entrevistas, pode-se observar que cada empresa escolhe o método de custeio mais adequado para alcançar seus objetivos. Os métodos de custeio variam de acordo com as informações que as empresas querem obter.

Nas respostas dos entrevistados, verificou-se que a maioria apontou pelo método de custeio por absorção, podendo ser pelos seguintes motivos:

- 1) Atende a legislação fiscal e societária, e os princípios de contabilidade geralmente aceitos;
- 2) Dispensa grande estrutura operacional;
- 3) Aplicabilidade simples e de facilidade de entendimento,
- 4) Objetiva avaliar os estoques, elaborar o balanço patrimonial e demonstração de resultado, para fins contábeis e fiscais.

Este método de custeio tem sofrido diferentes críticas à sua aplicabilidade quanto à formação de preço de venda, das quais destacamos:

- a) Os custos médios ou custos unitários, no curto prazo, podem ser afetados pelo nível relativo de atividade durante o ano, por um maior ou menor volume de atividade, conseqüentemente, as decisões de preços poderão ser constantemente revisadas, em função da maior ou menor utilização da capacidade instalada;
- b) Como instrumento gerencial de tomada de decisão é falho porque tem como premissa básica os "rateios dos custos fixos", envolvendo critérios de alocações subjetivas e até enganosas.

No questionamento cinco foi formulada a seguinte questão: **Qual é o critério utilizado para alocação dos custos indiretos?**

Critério de alocação dos custos indiretos

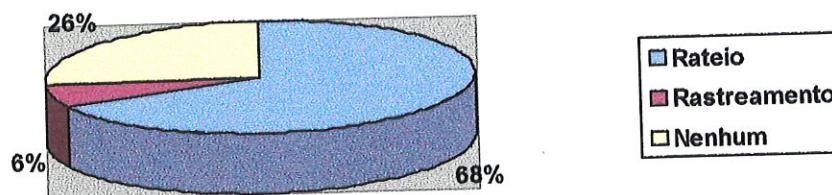


Figura 16 - Gráfico do critério de alocação dos custos indiretos praticado pelas empresas pesquisadas

Nesta questão contatou-se que a maioria das empresas pesquisadas utilizam o critério de rateio para alocação dos custos indiretos. Pelo simples fato de que a questão anterior está relacionada com o método de Custeio por Absorção, que as empresas utilizam para custear seus produtos ou serviços. Este método de custeio segue o seguinte passo, primeiro é a separação entre custos e despesas, segundo é a separação dos custos diretos e o último passo é o rateio dos custos indiretos.

Portanto, os custos indiretos são aqueles custos que beneficiam todo o processo de produção de um bem ou serviço, e que exige algum critério de rateio para serem atribuídos aos produtos, e que não são facilmente identificado como objeto do custeio. Para Martins (2001, p. 92), "os custos indiretos devem ser rateados segundo os critérios julgados mais adequados para relacioná-los aos produtos em função dos fatores mais relevantes que se conseguir". Entende-se por rateio aquela alocação dos custos de forma altamente arbitrária e subjetiva, por exemplo, o rateio dos custos dos departamentos de produção para os produtos através de horas-máquinas.

Nesta pesquisa verificou-se, também, o uso do critério do rastreamento utilizado no método de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Os defensores desse sistema são unânime em afirmar que o ABC é um método de custeio voltado às entidades cujos custos indiretos corresponde a valores relevantes dentro da organização.

Esta metodologia de custeio pode ser utilizada tanto nas indústrias, como nas empresas de prestação de serviços, tais como: instituições financeiras, seguradoras, hospitais, concessionários de serviço público. A característica principal desse método é o rastreamento, que procura analisar a verdadeira relação entre o custo e a atividade através do direcionador de recurso, voltado a identificar desperdício e dirimir as possíveis distorções que possa a vir ocorrer dentro da organização, eliminando a figura do rateio de custos de forma arbitrária aplicada nos métodos tradicionais, porém a figura do rateio para esse método é realizado apenas quando não há possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

No questionamento seis, a questão relevante levantada foi: **Qual é base de cálculo utilizada para formação de preço de venda?**

Formação do preço de venda

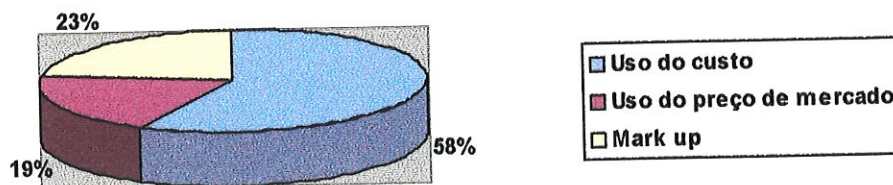


Figura 17 - Gráfico Formação do preço de venda com base no custo

Em função do grande número de indicações obtidas nas respostas, verificou-se que as empresas empregam o uso dos custos para formação dos preços de venda. Kother (1972, p. 525) apud Sardinha (1995, p. 72) cita que

a popularidade em definir o preço com base nos custos são em decorrências das seguintes qualidades: simplicidade administrativa e justiça social, a primeira das condições, simplicidade administrativa, apóia-se na relação de fácil e a outra qualidade é o sentimento de que a decisão de preço considerando os custos é mais justa tanto para os compradores quanto a demanda do produto fica aquecida.

Os conceitos de custos é a técnica mais antiga usada para formação de preço, que causou perplexidade a Vartanian (2000, p. 1-3), apud Gasparini (2001, p. 1), após tomar conhecimento de várias pesquisas nas quais indicaram que os métodos de custeio Pleno e por Absorção ainda são usados como formadores de preços pela maioria das empresas de países como Reino Unido, Estados Unidos da América, Suécia, Japão, Austrália e Bélgica.

Entretanto, observa-se que há algumas controvérsias quanto à relação entre custo e preço. Alguns autores assumem que os custos são de enorme importância na determinação dos preços, isto é, sem os custos não há possibilidade de elaborar os preços. Outros autores assumem a crença de que os custos nada têm a ver com o preço, em cujas técnicas empregadas para determinação de preço são considerados a concorrência e a procura pelo consumidor.

Outra forma de estabelecer preços é baseada na metodologia do preço praticado pelo concorrente, é ela que determina o preço de venda a praticar. Nessa

técnica, as empresas fazem pouco uso de seus custos ou de sua demanda. Os preços podem ser fixados através da oferta, quando a empresa cobra mais ou menos que seus concorrentes, ou de proposta, quando a empresa fixa o seu preço com base no preço praticado pelo seu concorrente.

Martins (2001, p. 238) cita que “o mercado é o grande definidor do preço, sendo assim, surge a idéia de utilizar a figura da Margem de Contribuição para auxiliar nas tomadas de decisões também relativas à fixação dos preços”. Os defensores deste método têm mencionado diversas vantagens em sua utilização, tais como: identifica, de forma clara, o relacionamento custo-volume-lucro; é um instrumento essencial para o planejamento da lucratividade; e, o lucro do período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção maior ou menor dos custos fixos aos produtos.

A última questão de número 7, levantada nesta pesquisa foi: **Qual é a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado?**

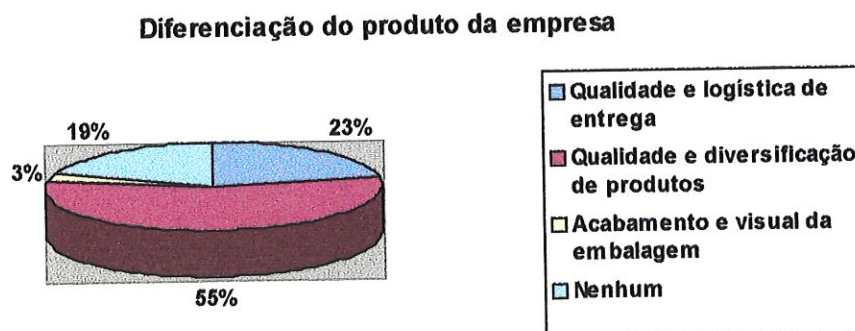


Figura 18 - Gráfico de representação da diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado.

Nas respostas obtidas, foi verificado que na opinião dos pequenos e médios empresários a satisfação do atendimento aos seus clientes estão relacionadas: primeiro com a qualidade e a diversificação de produtos oferecidos; segundo com a qualidade e a logística de entrega do produto; e, a última, com o acabamento e o visual da embalagem. Sendo assim, Porte (1985) ensina que, para se obter vantagens competitivas, as empresas devem ter, basicamente, vantagem de custo ou diferenciação de produtos e/ou serviços frente a seus concorrentes para ganhar mercado.

Outras vantagens competitivas podem ser citadas e praticadas principalmente pelas pequenas e médias empresas:

- ◆ A qualidade do produto é uma competitividade ampla que vai além do produto bem elaborado, inclui cumprimento de prazo de entrega, garantia do produto, assistência técnica e um bom atendimento;
- ◆ Demanda de mercado: é preciso definir claramente o mercado de atuação, produto certo para mercado certo. A demanda é quase sempre influenciada pelo preço, quanto mais pulverizado for o mercado do concorrente, menor a capacidade de imposição de preços.
- ◆ Benefícios adicionais: do ponto de vista de marketing, uma empresa não vende produto, mas sim benefícios. Sendo assim, as empresas devem incorporar, no preço de venda, a satisfação dos desejos e necessidades do cliente.

6.4 Conclusões

Com base nas respostas oferecidas pelas empresas de pequeno e médio porte de diversos setores econômico, pôde-se verificar as diferenças e similaridades de opinião, que são apresentadas sinteticamente:

As pesquisas convergiram, em sua maioria, nas empresas sediadas na capital de São Paulo, que pode ter tido como motivo a facilidade do acesso entre a universidade e as empresas pesquisadas; centradas nas empresas de atividades comerciais de pequeno porte, tal fato deve ser pelo motivo de que estas empresas são mais receptivas em fornecer informações do que as grandes empresas.

Algumas divergências foram identificadas, no sentido de que muitas empresas utilizam a contabilidade de custos, mas os entrevistados mostram pouco conhecer desta contabilidade. Com este despreparo, dificulta o entendimento de que a contabilidade de custos tem como objetivo atender às necessidades gerenciais ou controle.

Há também uma dificuldade por parte de alguns entrevistados em lidar com os problemas contábeis, manifestaram que usam a contabilidade financeira para atender às exigências societárias e fiscais.

A adoção pelo método de custeio por absorção pode ser pelo motivo do método ser simples, prático e de fácil assimilação pelos contadores das empresas, como instrumento de avaliação de estoques, e também por atender às exigências

societárias e fiscais, porém o método não é muito lógico e pode falhar como instrumento gerencial.

Alguns entrevistados das pequenas empresas mostraram conhecer o método do custeio baseado em atividades – ABC, não os utilizam pelo próprio porte da empresa e pela falta de recursos para implantação devido o alto custo do investimento.

Também se verificou que algumas empresas de médio porte usam sistemas de custos: por ordem de produção, produção em processo, departamento, ou ABC. Estas empresas estão devidamente informatizadas, no que facilita a alocação dos custos indiretos aos produtos. Entretanto, as empresas não informatizadas informaram que utilizam planilhas eletrônicas em Excel para ratear seus custos indiretos.

Na precificação de produtos, a maioria dos entrevistados manifesta o uso do custo como um instrumento de formação de preços, que pode ser em decorrência das seguintes qualidades: simplicidade ajustando os preços aos custos, não se preocupando com ajustes em função da demanda ou aplicando o preço justo, já que muitos acreditam que o preço acima dos custos é mais justo tanto para consumidores quanto para vendedores.

Alguns entrevistados mencionaram o uso da formação de preço com base no mercado concorrente. Neste caso, é importante que estas empresas tenham um controle rígido de seus custos para enfrentar o mercado concorrente.

Outros grupos empregam a margem de contribuição tanto para tomadas de decisões como também para fixação de preços. Neste método, o lucro do período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção maior ou menor dos custos fixos aos produtos.

Na opinião das respostas obtidas dos entrevistados, pôde-se verificar que os pequenos e médios empresários, para enfrentar o mercado concorrente, utilizam as seguintes técnicas de diferenciação; qualidade, diversificação, logística de entrega, acabamento e o visual da embalagem. Isto reforça o que Porte (1985) nos ensina: que para se obter vantagens competitivas, as empresas devem ter, basicamente, vantagem de custo ou diferenciação de produtos e ou serviços frente a seus concorrentes para ganhar mercado, como qualidade do produto, demanda de mercado e benefícios adicionais.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando-se as múltiplas mudanças influenciadoras na decisão de preço, que foram observadas nos últimos anos no ambiente macroeconômicos brasileiros, marcados com a implantação do Plano Real em 1994, e a conseqüente estabilização da moeda.

Muitos fatos, na época, eram representativos desta realidade devido que os contratos de vendas eram reajustados antes das viradas das tabelas de preços, que aconteciam com freqüência cada vez maior num intervalo mensal ou quinzenal ou até semanal. Era extremamente relevante o peso dos custos financeiros sobre os prazos de recebimentos e estoques.

Outra mudança importante foi à intensificação da globalização dos mercados, face à abertura sensível da economia nacional, que colocou no mercado vários produtos fabricados de outros países, e causou um efeito direto na redução de preços e aumento da qualidade.

Com esta estabilização da moeda, ficou mais fácil para os clientes criarem memórias de preços, e comparações com a concorrência, ganhando desta forma maior sensibilidade.

Mediante esta realidade, o presente trabalho teve por objetivo efetuar uma simples análise para identificar as influências dos impostos, a utilização dos métodos de custeios e os procedimentos de formação de preços praticados pelas pequenas e médias empresas.

Partindo-se da hipótese principal de que os métodos de custos são ferramentas que podem auxiliar os gestores na decisão de formação de preços nas pequenas e médias empresas, a presente pesquisa corroborou esta hipótese na medida em que foram analisados os diversos aspectos mercadológicos de preços e os impactos dos impostos na formação de preço.

Entre os impactos observados, foram analisados os dados de custos na formação de preços, que as empresas fixam de modo a superar os respectivos

custos: de fabricação, serviços e revenda, proporcionando uma compreensão da receita resultantes das diversas combinações de preço e volume de venda de um determinado produto.

Neste sentido, o estudo procurou analisar, também, os aspectos qualitativos que influenciam nas decisões de preços praticados pelas empresas aos seus clientes, que devem ser muito bem analisados, porque, um aumento de preço poder levar os seus clientes a rejeitar o produto e substituir pelo produto de um concorrente.

Esta realidade não é diferente nas pequenas e médias empresas, visto que elas, também, estão inseridas no mercado de concorrência monopolista, em que o acompanhamento dos preços e condições comerciais é obrigatório e sua condição de impor preço é muito limitada, devido a precificação de produto no mercado competitivo ser mais difícil do que precificá-lo isoladamente.

O trabalho respondeu o problema formulado, nesta pesquisa, ao deixar caracterizado que as empresas requerem uma contabilidade de custos para auxiliar no controle e nas tomadas de decisões, disponibilizando ao gestor de formação de preços informações de valores relevantes a respeito das conseqüências sobre medidas de corte de produtos, fixação de preço de venda, opção de compra ou fabricação.

Por tratar-se de um assunto relevante, este trabalho procurou dar uma contribuição teórica dos métodos de custeio tradicionais, que representam um componente importante na formulação de estratégia de preço.

Este fato pode ser verificado na pesquisa de campo, onde a maioria das empresas informou que utilizam método de custeio por absorção para cálculo do preço de venda, cujo objetivo é cobrir todos os gastos para produzir e vender produto, bem como custos fixos de estrutura e os custos variáveis.

O inconveniente desse método é que os custos são diferentes segundo o nível de atividade, uma vez que uma mesma carga de custos fixos deve ser rateada entre uma quantidade diferente de volume produzido. Como instrumento gerencial de tomada de decisão é considerado falho, porque tem como premissa básica os "rateios de custos fixos" que envolvem critérios de alocações subjetivas.

Neste contexto, observou-se que os conceitos de custos, por serem uma técnica mais antiga de precificar produto, ainda são, usados como formadores de preços. Assim sendo, qualquer que seja o método de custeio escolhido por uma

empresa para precificar produto, ela deverá optar por aquele que se enquadre melhor com sua política de preço.

Outra forma de uma empresa estabelecer preço é baseado na metodologia do preço praticado pelo mercado. É ela que determina o preço de venda a praticar. Nessa técnica, as empresas fazem pouco uso de seus custos para fixar preços.

Outra opção que a empresa pode adotar é o método da Margem de Contribuição, além de ser um instrumento essencial para tomada de decisões, pode ser aplicado para formação de preço. Neste método, o lucro do período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção maior ou menor dos custos fixos aos produtos.

Uma empresa guiada unicamente pela análise de custos se arrisca a tomar decisões que vão contra seus próprios interesses. Os preços baseados em custos constituem um ponto de partida para elaboração da estratégia de preços. Os custos nunca determinam preços, mas determinam uma regra importante que é a sensibilidade do lucro na formulação de preço.

Sugestões e Contribuições para Pesquisas:

Durante a realização do trabalho, foram identificados alguns assuntos propícios ao desenvolvimento de novas pesquisas.

- ◆ Identificação dos impactos dos custos fixos indiretos quando da fixação de preços com base no uso do custo;
- ◆ Impactos sobre os aspectos fiscais na formação de preços, se aprovado a reforma tributária que está tramitando no Congresso Nacional;
- ◆ Identificação e análise de margem de contribuição, destacando o cliente, produto, valor de venda e custo, para verificar a potencialidade de lucro operacional obtido por cliente;
- ◆ Decisões de preços influenciadas pelas reações dos concorrentes;
- ◆ Impacto do preço-meta, que é a estimativa de preço do produto ou serviço que o consumidor potencial está propício a pagar refletindo no valor aceito pelo cliente em decorrência das respostas dos concorrentes.

Alguns temas de pesquisas sugeridos envolvem novos desafios que os contadores terão de enfrentar para atender às necessidades dos pequenos e médios empresários, cuja principal incumbência é instruí-los e manter a Contabilidade devidamente escriturada, independentemente da opção de tributação. Visando um melhor desempenho, deve-se aperfeiçoar, para fornecer informações úteis que permitam a tomada de decisão sintonizando adequadamente a formação de preço e lucro.

Este trabalho não esgota o tema tratado, propiciando a continuidade da presente pesquisa na formação de preços. Reconhece a importância da estratégia de preço como uma arma competitiva no ambiente contemporâneo de negócios, devido às constantes modificações tecnológicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas.** Rio de Janeiro: Campus, 1997. 100p.
- ATKINSON, Anthony A. BANKER, Rajiv D., KAPLAN, Robert S., YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 812p.
- BACKER, Morton, LYLE E. Jacobsen. **Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas,** São Paulo: MacGraw-Hill, 1977. v.1. 410p.
- BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 535p.
- BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel.** São Paulo: Atlas, 2002.
- CASHIN, James A. POLIMENI, Ralph S. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: McGraw-Hill, 1982.
- COGAN, Samuel. **Custos e preços: formação e análise.** São Paulo: Pioneira, 1999. 157p.
- FAVA, Ivete. **O custo de reposição para fixação de preço de venda: algumas análises em situação de inflação e em função do fluxo financeiro.** 1989. Mestrado - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 112p.
- GASPARIN, Yatyr. **Contribuição ao estudo dos métodos de custeio utilizados na gestão de preços.** 2001. Mestrado - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 273p.
- GEORGES, Walter & MCGEE, Robert W. **Analytical Contribution Accounting: The Interface of Cost Accounting and Pricing Policy.** New York Quorum Books, 1987. 225p.

HENDRIKSEN, Eldson S., BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. tradução de Antonio Zoratto Sanvicence. São Paulo: Atlas, 1999. 550p.

HORNGREN, Charles T; FOSTER, George, DATAR, Srikan M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro, LTC – Livros Técnicos e Científicos Editora S.A, 2000. 717p.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo, Atlas, 1978. v.1. 557p.

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992 .

KOTLER, Philip. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 725p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas. 1991.

LEFTWICCH, Richard H. **O sistema de preços e a alocação de recursos**. São Paulo: Pioneira, 1983. 452p.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**, 2. ed., São Paulo: Atlas, 2000. 457p.

LERE, John C. **Formação de preços: técnicas e práticas**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1979. 174p.

LIVESEY, Frank. **Formação de preço**. tradução de Auriphedo Berrance Simões; revisão de Luiz Carlos Texeira de Freitas e Roberto Simões. São Paulo: Saraiva, 1978. 150p.

MARONI, Ricardo Neto. Como escrever um artigo científico, **Revista Alvares Penteadado – FECAP**, São Paulo: dez. 2000. v. 2. n. 5. p. 146 –164.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 388p.

MARTINS, Gilberto A. **Manual para elaboração de monografia e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 106 p.

NAGLE, Thomas. **O valor justo: nunca se negocia preço.** São Paulo: HSM – Management: julho-agosto 2002. n. 33. ano 6. p.65-66.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: Custeio baseado em atividades.** São Paulo: Atlas, 1994. 95p.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** 21. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 512p.

PROETTI, Sidney. **Praticando a metodologia do trabalho científico.** São Paulo: Mil Folhas, 2003.

ROBLES, Júnior, Antônio. **Custos de qualidade: uma estratégia para a competição global.** São Paulo: Atlas, 1994.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à economia.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2000. 922p.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica.** São Paulo: Vozes, 1978. 124p.

RUST, Roland T.; VALARIE, Zeithami; KATHERINE, N. Lemon. **O valor do cliente: modelo que está reformulando a estratégia corporativa.** Porto Alegre: Bookman, 2001. 280 p.

SANTOS, Joel José dos. **Formação de preço e do lucro.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991. 194p.

SANTOS, Roberto Vatan Dos. **Modelos de decisão para gestão de preço de venda.** 1995. Mestrado - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 346p.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preços: Arte de negócio.** São Paulo: Makron Books, 1995. 145p.

SEBRAE. **Como Montar um Bufet Infantil: Guia Prático.** São Paulo, 1997. 38 p.

SILVA, Paulo Roberto. **Uma contribuição à contabilidade de custos na formação de preços de venda na indústria de bens de consumo.** 1980. Mestrado - Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo. 224p.

VANDERBECK, Edward J. **Contabilidade de custo**. tradução Robert Brian Taylor, revisão técnica Elias Pereira. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 456 p.

VASCONCELOS, N. P. **Manual para edição de trabalhos acadêmicos**. São Paulo: Café Editora Expressa, 1999. 220 p.

VISCONTI, Paulo Eduardo Vichez, SILVÉRIO, das Neves. **Introdução à economia**. 2. ed. São Paulo: Editora Frase Ltda., 1996. 505p.

WEINBERG, Mônica. O emprego está nas micros – **Revista Veja**. nº 4, São Paulo: Editora Abril, 29 de janeiro de 2003. p.94-95.

Endereços Eletrônicos Consultados:

BOLETIM IOB, disponível em www.iob.com.br, acesso de jan a mai/03.

DEMO, Software Preço Certo, disponível em www.lucre-consultoria.com.br, acesso de jan a mai/03.

SEBRAE, Conhecendo a Microempresa, disponível em www.sebrae.com.br/pesquisa, acesso de jan a mai/03.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, disponível em www.receita.fazenda.gov.br, acesso de jan a mai/03.

TURNPIKE, Simulador de Preços, disponível em www.turnpike.com.br, acesso de jan a mai/03.

APÊNDICES

	Página	
Apêndice A	Mapa das Amostras	140
Apêndice B	Classificação das empresas por setores	141
Apêndice C	Sumário tamanho e setores das empresas pesquisadas	142
Apêndice D	Ficha Técnica de Pesquisa 01	143
Apêndice E	Ficha Técnica de Pesquisa 02	144
Apêndice F	Ficha Técnica de Pesquisa 03	145
Apêndice G	Ficha Técnica de Pesquisa 04	146
Apêndice H	Ficha Técnica de Pesquisa 05	147
Apêndice I	Ficha Técnica de Pesquisa 06	148
Apêndice J	Ficha Técnica de Pesquisa 07	149
Apêndice K	Ficha Técnica de Pesquisa 08	150
Apêndice L	Ficha Técnica de Pesquisa 09	151
Apêndice M	Ficha Técnica de Pesquisa 10	152
Apêndice N	Ficha Técnica de Pesquisa 11	153
Apêndice O	Ficha Técnica de Pesquisa 12	154
Apêndice P	Ficha Técnica de Pesquisa 13	155
Apêndice Q	Ficha Técnica de Pesquisa 14	156
Apêndice R	Ficha Técnica de Pesquisa 15	157
Apêndice S	Ficha Técnica de Pesquisa 16	158
Apêndice T	Ficha Técnica de Pesquisa 17	159
Apêndice U	Ficha Técnica de Pesquisa 18	160
Apêndice V	Ficha Técnica de Pesquisa 19	161
Apêndice X	Ficha Técnica de Pesquisa 20	162
Apêndice Z	Ficha Técnica de Pesquisa 21	163
Apêndice AA	Ficha Técnica de Pesquisa 22	164
Apêndice AB	Ficha Técnica de Pesquisa 23	165
Apêndice AC	Ficha Técnica de Pesquisa 24	166
Apêndice AD	Ficha Técnica de Pesquisa 25	167

Apêndice AE	Ficha Técnica de Pesquisa 26	168
Apêndice AF	Ficha Técnica de Pesquisa 27	169
Apêndice AG	Ficha Técnica de Pesquisa 28	170
Apêndice AH	Ficha Técnica de Pesquisa 29	171
Apêndice AI	Ficha Técnica de Pesquisa 30	172
Apêndice AJ	Ficha Técnica de Pesquisa 31	173

APÊNDICE : B
Classificação das empresas por setores

Ordem	Empresas	Nr. Empregados	Comércio Serviços	Indústria	Indústria & Comércio	Porte da Empresa	Setor de atuação	Localização da Empresa			
								São Paulo	Grande São Paulo	Interior de São Paulo	Outro Estado
1	Zugliani	70		X		Pequeno	Indústria e Com. de refrigerantes	X			X
2	Franki	5	X			Micro	Serviços de artes gráficas	X			
3	Salaru	90		X		Pequeno	Indústria e Com. confecções de roupas	X			
4	Fidélferro	44		X		Pequeno	Indústria e Com. artefatos de ferro	X			
5	Amor ao Pedacos	200		X		Médio	Indústria e Com. de prods. alimentícios	X			
6	Sundow	n/c		X		Grande	Fabricação de bicicletas	X			
7	Irrigação D. Cruz	2			X	Micro	Fabricação de prods. químicos p/semantes	X			
8	Tamolo	6	X			Micro	Comércio atacadista legumes e verduras	X			
9	GD Brasil	n/c		X		Médio	Indústria de máquinas p/embalar	X			
10	Mangels	1.500		X		Grande	Indústria metalúrgica de laminados	X			
11	Nabiran	46	X			Pequeno	Comércio Têxtil varejista	X			
12	Bang Sik	40	X			Pequeno	Comércio Têxtil varejista	X			
13	Lycin	20		X		Grande	Fabricante de massa modular	X			
14	Saint_Gobain	n/c		X		Grande	Fabricação de prods. abrasivos	X			
15	MGE	84	X			Médio	Serviços de manutenção de máquinas	X			
16	Torplás	32			X	Pequeno	Fabricação de aparelhos de sons	X			
17	Teresa Salgados	5	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
18	Zappa	55	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
19	Cakes	2	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
20	Gemel	37	X			Pequeno	Comércio de alimentos	X			
21	Centrauro	31		X		Pequeno	Comércio de portões automáticos	X			
22	Gardénia	20	X			Pequeno	Comércio de alimentos	X			
23	Aluninox	14		X		Micro	Fabr. componentes de reforçamento	X			
24	Laticinos	65		X		Pequeno	Pasteurização de Leite e derivados	X			
25	Givaudan	220		X		Médio	Ind. química aromas e fragrâncias	X			
26	W.G.	47		X		Pequeno	Ind. metalúrgica eqüipos. precisão	X			
27	Itiz	15		X		Micro	Indústria e Com. confecções de roupas	X			
28	Foroni	380		X		Médio	Ind. gráfica de material escolar	X			
29	Metalfrío	350		X		Médio	Ind. de prods. de refrigeração	X			
30	L. Seiki	25	X			Pequeno	Com. utensílios p/cozinha oriental	X			
31	Brasfrigo	1.040		X		Grande	Ind. Com. Prods. Alimentícios	X			
32	Empire	200		X		Médio	Indústria e Com. confecções de roupas	X			
33	VPC	n/c		X		Pequeno	Indústria de composto de plásticos	X			
34	Redamplast	n/c		X		Médio	Indústria de injeção plástica	X			
35	Fapamas	250		X		Pequeno	Indústria metalúrgica	X			
36	Zacpec	29		X		Pequeno	Indústria embalagens plásticas	X			
37	Bloco_Art	17	X			Micro	Fabricação blocos p/construção civil	X			
38	CEDAP	n/c	X			Pequeno	Serviços de diagnósticos médicos	X			
39	Studio W	n/c	X			Pequeno	Serviços cabeleireiros	X			
40	Impacton	n/c		X		Pequeno	Comércio de alimentos	X			
41	Modulux	n/c		X		Pequeno	Indústria de móveis p/escritório	X			
42	Kyoteru	n/c	X			Micro	Comércio de alimentos (pães)	X			
43	Brunela (Franquia)	n/c	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
44	Pontinho	n/c	X			Grande	Comércio de alimentos	X			
45	Açominas	n/c	X			Médio	Indústria metalúrgica	X			
46	Ferorochoa	n/c	X			Grande	Indústria metalúrgica	X			
47	Pfizer	1.400		X		Grande	Indústria Farmacêutica	X			
48	Sweden	50	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
49	Leticia	n/c	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
50	ArMéd	n/c	X			Micro	Comércio de manipulação de remédios	X			
51	Tokio	1	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
52	Elle Effe	n/c	X		X	Micro	Comércio e Indústria de chapéus	X			X
53	Jin-Jin	n/c	X			Micro	Comércio de alimentos	X			
54	Uchata	6	X			Micro	Comércio de alimentos	X			

Sumário tamanho e setores das empresas pesquisadas

Empresa:	Número de Empresas Pesquisadas
EMPRESA MICRO E PEQUENO PORTE	36
No Comércio e Serviço de:	
Aparelhos de sons	1
Textil	1
Alimentos	13
Componentes portões automáticos	1
Farmácia	2
Utensílios de cozinha	1
Prestação de serviços	3
Na Indústria de:	
Aretefatos de couros e palhas	2
Blocos p/construção civil	1
Componentes de reflorestamento	1
Confecções de roupas	2
Equipamentos de precisão	1
Massa modular	1
Móveis para escritório	1
Pasteurização de leite e derivados	1
Produtos plásticos	2
Produtos químicos	1
Refrigerantes	1
EMPRESA DE MÉDIO PORTE	12
No Comércio de:	
Alimentos	2
Na Indústria de:	
Alimentos	1
Confecções de roupas	1
Máquinas e equipamentos p/embalar	1
Metalurgia	2
Produtos refrigeração	1
Produtos gráficos	1
Produtos plásticos	1
Produtos químicos	1
Prestação de serviços	1
EMPRESA DE GRANDE PORTE	6
Na Indústria de:	
Alimentos	1
Bicicletas e acessórios	1
Abrasivos	1
Produtos farmacêuticos	1
Produtos laminados	1
Siderurgia	1
Total	54

APÊNDICE: D
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 143
Nr. 1

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Indústria Zugliani de Refrigerante e Bebidas Ltda+C49 Marca 15 n/c Jaú São Paulo 1925 n/c Indústria de fabricação de refrigerantes Ltda. Empresa familiar Pequena 341.346</p> <p>16 13 4 33</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: refrigerantes o maior pico de vendas ocorrem nos meses de novembro e dezembro Público Alvo: supermercados e bares da região.</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresas em relação ao mercado</p>	<p>fabricação e refrigerantes Sim</p> <p>Absorção</p> <p>Sim Rateio por caixa de refrigerantes</p> <p>75% 12% 13% 20% das vendas líquidas</p> <p>Agregam ao custo uma margem de lucro desejada Uso do custo por absorção Sim SAIB - System Automation, Information & Business Não utiliza um controle próprio de higienização qualidade do produto e logística de entrega</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Lígia Spaziani Araújo Nádia Martini Feltre Rena Lourenço Delamanha Sylvia Tiyomi Inoue de Oliveira</p>	

APÊNDICE: E
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade: Unidade da federação: Data de fundação: Capital registrado: Ramo de atividade: Sociedade Jurídica: Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado: Produção: Vendas/distribuição: Administração/geral: Total:</p>	<p>Franki Artes Gráficas S/C Ltda n/c n/c São Paulo São Paulo 1983 n/c Gráfica Sociedade Civil Limitada - administrada pelo próprio dono Pequena n/c 5 0 0 5</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: prestação de serviços gráficos Público Alvo: empresas gráficas</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>prestação de serviços gráficos não direto variável planilha de custeio simples Rateio total dos custo/ número dias da produção 67% 33% 0% n/c Agregam ao custo direto uma margem de lucro desejada Para cobrir os custos fixos de criação, gravação, outras Mark-up , traduzido com um índice formação de preço n/c n/c Não n/c</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Lígia Spaziani Araújo Nádia Martini Feltre Rena Lourenço Delamanha Sylvania Tiyomi Inoue de Oliveira</p>	

APÊNDICE: F
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. **145**
 Nr. **3**

1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total	Salaru Indústria e Comércio de Roupas Ltda Rua do Bosque, 185 São Paulo São Paulo n/c n/c Confecções de roupas Ltda Pequena 190.000 85 0 5 90
2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado de confecções de roupas íntimas femininas Público Alvo: mulher de 15 a 30 anos de idade classes B e C	
3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custo indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado	confecções de roupas para o sexo feminino Não atende a exigência fiscal absorção ficha de custo para apropriar os custos critério de rateio c/ base nas unidades produzidas 46% 33% 21% 0% 11% sobre a receita líquida Mark-up multiplicado sobre o preço de custo Margem de contribuição de 20% Custo de produção (absorção) sim planilha eletrônica não Acabamento e visual da embalagem
4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Bianca Araujo Caroline Pluznik Camila Ap. Borges Ribeiro	

APÊNDICE: G
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mendal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Fidelferro Indústria e Comércio Ltda n/c Rua Tenente Sotomano, 728 - Jardim Brasil São Paulo São Paulo n/c n/c Indústria e comércio Ltda. Pequena 80.000</p> <p>44 44 não foi fornecido a identificação do setor</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua industria e comércio de artefatos de ferro Público Alvo: lojas e comércio em geral</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresas A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>artefatos de ferro Não atende a exigência fiscal</p> <p>Absorção</p> <p>Sim, possui um software para processar o rateio Custos indiretos são alocados com base na matéria prima</p> <p>0% 0% Mantém um critério de separar MOD e MOI 0% não foi fornecido o custo de produção n/c</p> <p>Uso do custo com base de formação de preço Margem contribuição de 40% sobre o custo total Custo de absorção Sim Possui software desenvolvido para reater seus custo Não Acabamento das peças e logística de entrega do pedido</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior</p> <p>4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Bianca Araujo Camila Ap. Borges Ribeiro Caroline Pluznik</p>	

APÊNDICE: H
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 147
Nr. 5

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Amor aos Pedacos</p> <p>São Paulo 1982</p> <p>Indústria e comércio N/c Média</p> <p>200 não informou a alocação dos func. por depto. 200</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado alimentício de doces e salgados - lojas própria e franquizadas Público alvo: todas a idades</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresa 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Indústria alimentício sim</p> <p>Custo pleno (maior peso s/custo total é Desp. Administrativa)</p> <p>Não, os custos são identificados por lotes de produção Por rateio em relação o percentual das vendas</p> <p>0% 0% não foi fornecido 0% n/c</p> <p>Não há uma política de preço(os donos decidem os preços)</p> <p>Uso do custo pleno sim N/c Não</p> <p>Qualidade e diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Gustavo Ribeiro Helena França</p> <p>Marcos Alexandre Tomoko Kinjo</p>	

APÊNDICE: I
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 148
Nr. 6

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Comércio de Cereais Tamoió Ltda. n/c n/c São Bernado do Campos São Paulo 1.977 50.000 Comércio Atacadista Sociedade Limitada Pequena 244.868 6 6</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado de distribuição de verduras e legumes Público Alvo: Supermercados, sacolões, lanchonetes, restaurantes e feirantes</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Verduras, legumes e grãos Não Pleno Não Não possui critério 100% 0% 0% 8% sobre o total das receitas líquidas Uso do preço de mercado, que determina o preço de venda Preços são definidos pela sazonalidade Preço é praticado pela concorrência Não N/c N/c Preços em relação aos seus concorrentes, cujos produtos são negociados diretamente com os produtores</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Edson Nagai Alexandre Minossi Munhoz</p>	

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>BD do Brasil Máquinas de Embalar São Paulo São Paulo 1981 Filial no Brasil N/c Capital estrangeiro/Italiano Indústria N/c Média 2.900.000 0 0 0 não foi informado 0</p>
<p>2 - Comentários/observações: A empresa atua no mercado: máquinas automáticas para embalar produtos Público Alvo: indústria de cigarros, alimentícios e higiene e limpeza</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresas em relação ao mercado</p>	<p>fabricante de máquinas de embalar produtos Sim Absorção Sim rateio em relação as quantidades produzidas 56% 3% rateada por horas dedicadas na produção 41% overhead retelo c/base no faturamento n/c Mark-up - determinado margem de contribuição Estabelecido um margem de contribuição de 43% Sim N/c qualidade e diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Adriana Simone Ma André Gustavo Amadio Rezende Esther Cheng</p>	

APÊNDICE: K
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 150
Nr. 8

<p>1 - Dados da Empresa</p> <p>Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado</p> <p>Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Nabiran Ltda.</p> <p>Rua Professor Césare Lombroso, 206 Bom Retiro - São Paulo São Paulo 1983</p> <p>Comércio Têxtil Varejista</p> <p>Pequena</p> <p>0 0 46 46</p>
<p>2 - Comentários/observações:</p> <p>Empresa atua no mercado: vestuário feminino Público Alvo: mulheres de todas as idades</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>confeções roupas Não somente para atender a exigência fiscal</p> <p>Absorção</p> <p>Controlado por lote de produção Rateio praticado em relação as quantidades produzidas</p> <p>45% 18% 37% N/c</p> <p>Com base no preço de mercado</p> <p>Preço praticado com base no concorrente Sim planilha eletrônica n/c N/c qualidade e diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Daniel Bitelli Medeiros Eliana Satie Otsuru Estella Lee Guilherme da Costa Cozza</p>	

APÊNCIDE: L
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 151
 Nr. 9

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado</p> <p>Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Lycin Mercantil Industrial Ltda Rua Rio Grande do Sul, 41 São Paulo São Paulo n/c n/c Indústria Ltda. Pequena 100.000 dentro do limite estabelecido na Tributação Simples</p> <p>19 0 1 20</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: ramo de material escolar Público Alvo: papelerias do grande São Paulo, Brasil e exportação</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custo indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>fabricante massa modelar Não usa o controle manual para valorizar o estoque Absorção para atender a legislação fiscal não foi informado os custos são rateados em relação a produção</p> <p>64% 14% 22%</p> <p>Margem de contribuição a partir do preço de venda % Margem de contribuição dividido pelo preço de venda Não não consta Não problema com a validade a empresa opera com uma produção just-in-time</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Cassiano Luiz Macchi Fernanda Maria Rocha Soares Fernando Narchi Dénes</p>	

APÊNDICE: M
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 152
 Nr. 10

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado</p>	<p>Aluminox Componentes Agroflorestais Ltda Av. Marginal II , 400 Santa Fé do Sul Escritório em Jundiaí - SP São Paulo n/c Fabricação, tubetes e bandeja, mudas de essências florestais pequena 66.600 5 6 3 14</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: mudas e essências florestais, reforestamento e parques ecológicos Público Alvo: empresas de reforestamento seus produtos são divulgados por meio da Internet</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresas A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>Produto analisado Tubete para geração de mudas Sim Absorção para controle fiscal ABC O controle é pelo sistema de Ordem de Produção rastreamento por produto com identificação das atividades não informa o montante dos custo indiretos para justificar o uso o custo pelo método do ABC Uso o custo apurado pelo método do ABC Preço estabelecido no mercado é \$ 34,05 Sim n/c n/c qualidade e logística de entrega</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Camila de Castilho Garcia Clara Freire Filgueiras</p>	

APÊNDICE: N
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 153
 Nr. 11

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado</p>	<p>MGE Manutenção de Motores e Geradores Elétricos Ltda. Rua Georg Rexroth, 609 Diadema São Paulo Prestação de serviços de manutenção de trens Média 1.322.000 84 0 22 106</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: prestação de serviço de manutenção de trens Público Alvo: atendimento a empresa metropolitana de transportes - metro e trens</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresa 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>serviços sim Absorção o acompanhamento de custo por ordem de serviço por área ocupada e pessoal alocado por área de negócio n/c n/c n/c uso do custo orçado Mark-up sobre o custo sim não foi fornecido n/c qualidade do serviço</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Julio Miossi Rafael Amaral Porsani Ronaldo Harlin</p>	

APÊNDICE: O
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 154
Nr. 12

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Torplás Componentes Eletrônicos Ltda. Rua Lausane - Bairro Santo Amaro São Paulo São Paulo Indústria pequena 47.000 24 8 32</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: fabricação de aparelhos de sons Público Alvo: lojistas de sons</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresa A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>fabricação de sons e componente eletrônicos Não Absorção de acordo com a legislação fiscal, para as empresas que não possuem custo integrado c/contabilidade geral não não não foi informado Uso do custo uso do custo com uma margem de lucro não não não qualidade e diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Julio Miossi Rafael Amaral Porsani Ronaldo Harlin</p>	

APÊNDICE: P
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 155
Nr. 13

<p>1 - Dados da Empresa</p> <p>Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado</p> <p>Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Zappa Comércio de Alimentos Ltda Franquia - MC Donald's Av. Guarapiranga, 143- Capela do Socorro São Paulo São Paulo n/c n/c Comércio Ltda. Média 250.000</p> <p>0 0 55 55</p>
<p>2 - Comentários/observações: A empresa atua no mercado: lanchonete produz Big Mac carro chefe Público Alvo: crianças,adolescentes e adultos</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Alimentício sim</p> <p>absorção somente para atender a legislação fiscal</p> <p>não não</p> <p>não foi informado</p> <p>Mark-up p/margem de contribuição Com base no custo sim n/c</p> <p>eficiência dos serviços e qualidades dos produtos franquia do Mac Donald's</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Ana Cristina Barros Bruna Terra</p> <p>Eric Helder Ota Gustavo Polido</p>	

APÊNDICE: Q
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Café Cakes Comércio de Prods. Alimentícios Ltda Kaeru Cakes N/c São Paulo São Paulo</p> <p>Microempresa 10.000</p> <p>0 0 2 2</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: lanches, cafés e doces e salgados Público Alvo: estudantes do Colégio Bandeirantes</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>alimentícios não não</p> <p>direto</p> <p>planilha para apurar os custos</p> <p>uso do custo</p> <p>mark-up sobre o custo direto não não não</p> <p>n/c</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Peng Woan Joang Raquel Olivetti de Oliveira Simone Akemi Terrin Simine Akemi Xirata</p>	

APÊNDICE: R
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 157
Nr. 15

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Doceria Gêmel Ltda. Jardins São Paulo São Paulo 1982 20 anos no mercado comércio empresa familiar pequena 0 0 37 37</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: padaria e confeitaria Público Alvo: estudantes, idosos, empresários e moradores da região</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custo indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>alimentícios não Direto se aproxima ao custeio direto não não 80% 0% 20% 0% preço de mercado mark-up sobre o custo estimado não não não divulgação do produto oferecido de cliente para cliente</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Peng Woan Joang Raquel Olivetti de Oliveira Simone Akemi Terrin Simine Akemi Xirata</p>	

APÊNDICE: S
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 158
Nr. 16

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Centauro Portões Automáticos</p> <p>São Paulo São Paulo n/c n/c Indústria</p> <p>Pequeno 60.000</p> <p>31 31</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: fabricação de portões automáticos Público Alvo: classe média</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>fabricação de portões automáticos sim</p> <p>absorção sistema de custeamento por processo dividido 6 etapas</p> <p>sistema de custeamento por processo alocados em relação as horas mão-de-obra direta</p> <p>64% 20% 16%</p> <p>determinado com base no uso do custo</p> <p>aplicado uma margem de 40% sobre custo de produção sim n/c n/c qualidade do produto</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: João Mário Avelino Renato Murakami Fernandes Thiago Ribeiro da Silva Duarte Netz</p>	

APÊNDICE: T
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 159
Nr. 17

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Restaurante Café Gardênia São Paulo São Paulo n/c n/c comércio microempresa 66.541 20 20</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: restaurante de comida típica Italiana Público Alvo: classe média</p>	
<p>3 - Material coletado através das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresa 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>alimenticio Não Absorção para atender a exigência fiscal Não não há separação Uso do custo de matéria-prima + mão de obra estabelecido 20% sobre o custo da matéria-prima+ mão-de-obra não não não n/c</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: João Mário Avelino Renato Murakami Fernandes Thiago Ribeiro da Silva Duarte Netz</p>	

APÊNDICE: U
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 160
Nr. 18

<p>1 - Dados da Empresa</p> <p>Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado</p> <table border="0"> <tr> <td>Produção</td> <td>24</td> </tr> <tr> <td>Vendas/distribuição</td> <td>15</td> </tr> <tr> <td>Administração/geral</td> <td>26</td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td>65</td> </tr> </table>	Produção	24	Vendas/distribuição	15	Administração/geral	26	Total	65	<p>Cooperativa de Laticinio</p> <p>n/c</p> <p>Situada na Região Central do Estado de S.Paulo São Paulo</p> <p>n/c</p> <p>cooperartiva</p> <p>Médio</p> <p>816.000</p>
Produção	24								
Vendas/distribuição	15								
Administração/geral	26								
Total	65								
<p>2 - Comentários/observações:</p> <p>Empresa atua no mercado: supermercados, padarias e bares Público Alvo: consumidor em geral</p>									
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas</p> <p>2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral</p> <p>3. Qual o método de custeio utilizado</p> <p>Tradicional</p> <p>Direto ou variável</p> <p>ABC</p> <p>4. A empresa usa mapa de custeio</p> <p>5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados</p> <p>6. Qual é a participação dos elementos de custo (%)</p> <p>Materiais diretos</p> <p>Mão-de-obra</p> <p>Custo indiretos</p> <p>Despesas operacionais</p> <p>7. Como é determinado o preço de venda</p> <p>8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda</p> <p>9. A empresa possui sistema de informação operacional</p> <p>10. Qual é o sistema utilizado.</p> <p>11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO</p> <p>12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>industrialização dde leite pasteurizado e derivados</p> <p>Sim</p> <p>ABC custo fixos e variáveis são custeados por atividades</p> <p>sim</p> <p>uso do preço de mercado</p> <p>base nos preços do concorrentes</p> <p>sim</p> <p>não consta</p> <p>n/c</p> <p>qualidade do produto e logística de entrega</p>								
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre</p> <p>4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo</p> <p>4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores</p> <p>4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior</p> <p>4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa:</p> <table border="0"> <tr> <td>Julia Personni</td> <td>Nara Penalva</td> </tr> <tr> <td>Manoela Brienza Sobra</td> <td>Olívia Grychek</td> </tr> </table>		Julia Personni	Nara Penalva	Manoela Brienza Sobra	Olívia Grychek				
Julia Personni	Nara Penalva								
Manoela Brienza Sobra	Olívia Grychek								

APÊNDICE: V
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 161
Nr. 19

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Givaudan do Brasil Ltda Av. Engenheiro Billings ,2185 - Jaguaré São Paulo São Paulo 1952 49 anos no Brasil Indústria química Média 0 0 220 220</p>
<p>2 - Comentários/observações: A empresa atua no mercado: fornecimento aromas e fragrâncias Público Alvo: industria de cosméticos</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>química Sim Absorção atender a legislação fiscal Sim baseado no orçamento (budget) reateados por área de negócio de acordo com budeget N/c faz a distinção entre custos diretos e indiretos com base no custo de reposição mark-up determinado uma margem de contribuição sim ERP Sim qualidade e diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Celeste Sanae Sakuraba Daniel Akemi Techima Débora Akemi Techima Eliane Akie Tsujimoto</p>	

APÊNDICE: X
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 162
 Nr. 20

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado</p>	<p>W G Indústria Mecânica de Precisão Ltda Rua Girolando Dai Libri, 205 - Vila Moraes São Paulo São Paulo 1994 7 anos no mercado familiar Indústria Metalúrgica Pequena N/C 0 0 47 47</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: Público Alvo:</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresas A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>especializada em retifica/beneficiamento Não Atender a legislação fiscal Não rateados por horas máquinas/hora homem Uso do preço de mercado Em relação ao concorrente Sim Não informado Não consta desenvolvimento de novas tecnologias</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Celeste Sanae Sakuraba Daniel Akemi Techima</p> <p>Débora Akemi Techima Eliane Akie Tsujimoto</p>	

APÊNDICE: Z
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 163
Nr. 21

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Itiz Confecções e Comércio Ltda Praia do Pernambuco Guarujá São Paulo 1984 17 anos Confecções e Comércio Pequeno N/C 8 6 1 15</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: confecções roupa de praia Público Alvo: toda idade</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custo indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresas em relação</p>	<p>comércio de roupa não Absorção existe um ficha técnica de controle rateio feito em ralação as quantidades produzidas uso do custo determinado uma margem de 50% sobre ocusto não não não diversificação de produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Bruno Bravo Foroni Cirillo Marcos Alves de Queiroz Filho Eduardo Chambô Eiger Itamar Pacheco as Silva</p>	

APÊNDICE: AA
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 164
 Nr. 22

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mendial: Número de empregado</p> <p>Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Metalfrio Solutions Ltda</p> <p>Av. Abraão Gonçalves Braga 412 - Vila Liviero São Paulo São Paulo 1987</p> <p>Fabricação de produtos de refrigeração</p> <p>Média 11.600.000</p> <p>350 350</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: aparelhos de refrigeração comercial Público Alvo:</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da da empresas em relação ao mercado</p>	<p>refrigeração sim</p> <p>absorção</p> <p>planejamento de produção MRP rateados em relação as quantidades produzidas</p> <p>não foi fornecido</p> <p>Uso do custo</p> <p>Margem de contribuição MRP planejamento de produção Não foi informado Não consta Não consta</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Ana Mazzilli Pereira Carolina Ramos Troeira</p> <p>Cheng Hsiang Yu Fábio José Kono</p>	

APÊNDICE: AB
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 165
 Nr. 23

<p>1 - Dados da Empresa</p> <p>Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado</p> <table border="0"> <tr> <td>Produção</td> <td>304</td> </tr> <tr> <td>Vendas/distribuição</td> <td>38</td> </tr> <tr> <td>Administração/geral</td> <td>38</td> </tr> <tr> <td>Total</td> <td>380</td> </tr> </table>	Produção	304	Vendas/distribuição	38	Administração/geral	38	Total	380	<p>Indústria Gráfica Foroni</p> <p>São Paulo São Paulo 78 anos de existência</p> <p>Indústria Gráfica Ltda. Médio</p>
Produção	304								
Vendas/distribuição	38								
Administração/geral	38								
Total	380								
<p>2 - Comentários/observações: A empresa atua no mercado: fabricação de cadernos, livros, agendas e materiais de escritório Público Alvo: papelaria, livraria e distribuidores</p>									
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresas A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>Indústria gráfica Não foi citado a contabilidade de custo como fornecedora de informações</p> <p>absorção</p> <p>os custos são apropriados por centro de custos. os custos indiretos são rateados por departamentos</p> <p>não foi informado</p> <p>uso do custo com base de cálculo mark-up com determinação margem de contribuição Sim sistema simples para controle dos estoques Não consta Não consta Licença de personalidades para exibição de imagem em capas de cadernos e qualidade matéria-prima aplicada</p>								
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Bruno Bravo Foroni Cirillo Marcos Alves de Queiroz Filho</p> <p>Eduardo Chambô Eiger Itamar Pacheco as Silva</p>									

APÊNDICE: AC
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 166
 Nr. 24

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado</p> <p>Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Teresa Saigados Rua Conde Francisco Matarazzo, 30 Araçatuba São Paulo não consta não consta Produtos alimentícios Micro R\$ 126.000 anual 5 5</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: festas de aniversários, casamentos e eventos em geral Público Alvo: crianças e adultos</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Alimentos Não Absorção Não proporcional à quantidade produzida Não foi informado Margem de contribuição com base nos custos e despesas variáveis. Uso do custo Não Não consta Não qualidade do produto confecção caseira</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Ana Cristina Barros Bruna Terra Eric Helder Ota Gustavo Polido</p>	

1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total	L.Seki Indústria e Comércio Ltda Rodovia Índio Ibirica, 4215 Raffo Suzano São Paulo Não foi informado indústria de artefatos de cozinha Ltda. Pequeno 1 milhão ano 25 25
2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: artefatos de cozinha Público Alvo: mercearia orientais	
3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custo indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado	Artefatos de cozinha Não Absorção Não são rateados em relação as quantidades produzidas Não foi informado Com base no custo Mark-up - margem de contribuição Não Não consta Não qualidade e diversificação de produtos
4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Ana Mazzilli Pereira Carolina Ramos Troeira Cheng Hsiang Yu Fábio José Kono	

APÊNDICE: AE
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 168
 Nr. 26

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Empire Moda e Confeção Ltda. Não consta São Paulo São Paulo Não consta comércio atacadista Ltda. Médio USD 150.000 anual 200</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: roupas sociais masculinas Público Alvo: adultos</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Comércio atacadista Não Absorção Custeio por Ordem de Produção Custos são alocados à OP 30% 15% 55% Uso do custo Mark-up margem de contribuição Sim Não foi informado Não divesificação dos produtos</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Daniel Edvard Sival Bellon Demétrios Kaifa Felipe Rossi Welyler</p>	

APÊNDICE: AF
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 169
 Nr. 27

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Redamplast Indústria e Comércio Ltda Rua Pacaritano,177 Jardim Marabá São Paulo São Paulo Não foi informado Indústria Injeção Plástica Ltda. Pequeno Não foi informado Não foi informado</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: Injeção plástica Público Alvo: Mercado varejista</p>	
<p>3 - Material coletado através das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresa A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custos indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>Indústria e comércio Não Absorcão para atender a legislação fiscal custos são controlados por planilha eletrônica são rateados em relação as unidades produzidas não foi informado Uso do custo Mark-up margem de contribuição Não Não consta Não diversificação de produtos e qualidade</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 segundo semestre 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Ana Maria Aguilera Armando Flores Falção</p> <p>Fernanda Michalischen Patricia de Oliveira Garcia</p>	

APÊNDICE: AG
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 170
 Nr. 28

<p>1 - Dados da Empresa</p> <p>Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Bloco_Art Indústria e Comércio Ltda.</p> <p>Rua Elias Rodrigues Claro, 586 Sorocaba São Paulo</p> <p>Não foi informado Indústria de construção civil Ltda. Pequeno Não foi informado</p> <p style="text-align: right;">17</p>
<p>2 - Comentários/observações:</p> <p>Empresa atua no mercado: Construção civil, blocos de concreto Público Alvo: Construtoras e mercado varejista</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <p>1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>Indústria e Comércio Não</p> <p>Absorção atender as exigência fiscal</p> <p>planilha eletrônica para ratear os custos ratedos em ralação as quantidades produzidas</p> <p>42% 21% 37% 12%</p> <p>Uso do custo</p> <p>Mark-up margem de contribuição Não Não consta Não consta qualidade do produto com desenvolvimento tecnológico</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <p>4.1. Data da realização da pesquisa: 2001 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Junior 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Cláudio Langsch Fernando Z. Junqueira Frederico Muniz</p>	

APÊNDICE: AH
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 171

Nr. 29

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio/mensal: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Zacpec Embalagens e Descartáveis Ltda Av. Industrial, 880 Santo André São Paulo Não foi informado Indústria e comércio Ltda. Pequeno Não foi informado <p style="text-align: center;">29</p></p>
<p>2 - Comentários/observações: A empresa atua no mercado: embalagens, descartáveis e sacos plásticos Público Alvo: supermercado e mercado varejista em geral</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>Indústria e embalagens Não Absorção informa o uso do método RKW Planilha eletrônica para controle são rateados pelas quantidades produzidas não foi informado Uso do custo Mark-up margem de contribuição Não Não foi informado Não não foi informado</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <ol style="list-style-type: none"> 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: André L. Britto Filho Carlos R. Issao Felipe Cusnir 	

APÊNDICE: AI
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 172
Nr. 30

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Empack Embalagem Não informou São Paulo São Paulo Não informou Comércio de embalagens plásticas Não informou Pequeno R\$. 150.000 15</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: comércio varejista de embalagens plásticas para alimentos Público Alvo: comércio em geral de alimentos frios e congelados</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas: 1. O principal ramo de atividade da empresas 2. A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral 3. Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC 4. A empresa usa mapa de custeio 5. De que forma os custos indiretos de produção são alocados 6. Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais 7. Como é determinado o preço de venda 8. Qual é base de cálculo da formação de preço de venda 9. A empresa possui sistema de informação operacional 10. Qual é o sistema utilizado. 11. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO 12. Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado</p>	<p>comércio de embalagens plásticas Não Absorção para atender a exigência fiscal Não foi informado Não foi informado Não foi informado Mark-up margem de contribuição por produto Uso do custo como formador de preço Não N/c Não Não foi informado</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa: 4.1. Data da realização da pesquisa: 2002 4.2. Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo 4.3. Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores 4.4. Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Carolina Freitas Júlia Castro Jordana Brock Tarsila Tirapeli Thiago Barcelos Wagner Andrade</p>	

APÊNDICE: AJ
FICHA TÉCNICA DE PESQUISA

Pág. 173
Nr. 31

<p>1 - Dados da Empresa Empresa pesquisada: Nome de fantasia: Endereço: Localizada na cidade Unidade da federação Data de fundação: Capital registrado Ramo de atividade: Sociedade Jurídica Porte da empresa: Faturamento médio: Número de empregado Produção Vendas/distribuição Administração/geral Total</p>	<p>Sweden Restaurante Cidade Universitaria de São Paulo São Paulo São Paulo Comércio de alimentos Ltda Pequeno 50</p>
<p>2 - Comentários/observações: Empresa atua no mercado: Restaurante lacarte e self-service Público Alvo: funcionário, professores e alunos da USP</p>	
<p>3 - Material coletado por meio das seguintes perguntas:</p> <ol style="list-style-type: none"> O principal ramo de atividade da empresas A contabilidade de custo é integrado com contabilidade geral Qual o método de custeio utilizado Tradicional Direto ou variável ABC A empresa usa mapa de custeio De que forma os custo indiretos de produção são alocados Qual é a participação dos elementos de custo (%) Material direto Mão-de-obra Custo indiretos Despesas operacionais Como é determinado o preço de venda Qual é base de cálculo da formação de preço de venda A empresa possui sistema de informação operacional Qual é o sistema utilizado. A empresa tem Controle de Qualidade "Oficial"/ ISO Qual a diferenciação do produto da empresa em relação ao mercado 	<p>Comércio de alimentos-Rest. Self-Service Não absorção atender a exigência fiscal são rateado por produtos ofertados 45% 22% Preço de mercado Preço do corrente Não Não consta Não qualidade e variedade de produtos ofericidos no restaurante</p>
<p>4 - Fonte da pesquisa:</p> <ol style="list-style-type: none"> Data da realização da pesquisa: 2002 Realizada pelos alunos: Administração da Universidade de São Paulo Disciplina: Contabilidade de Custos pra Administradores Orientador da pesquisa: Prof. Dr. Antônio Robles Jr. 4.5. Alunos responsáveis pela pesquisa: Abner de Pinho Nogueira Freitas Bruno Bentzen <p style="text-align: right;">Felipe Pinto Silvério Frederico Pinto</p>	