

## **ANÁLISE DE CUSTOS E SUA IMPLICAÇÃO NA FORMAÇÃO DE PREÇOS**

**PAULO MÜLLER GAIA DOS REIS**

[pmuller@oi.com.br](mailto:pmuller@oi.com.br)

**HÉBER LAVOR MOREIRA**

[heber@peritocontador.com.br](mailto:heber@peritocontador.com.br)

### **RESUMO**

A competitividade tem exigido das empresas a busca contínua em aprimorar a qualidade em todos os processos e atividades que executam, buscando obter a aceitação dos seus produtos e/ou serviços e alcançar não apenas a permanência no mercado que atuam, mas também, outros objetivos desejados.

A apuração dos custos e a formação dos preços dos produtos são atividades desafiadoras nas empresas, devido a implicação de diversos fatores relacionados. Alguns dos aspectos que impactam fortemente a obtenção desses objetivos são aqueles que dizem respeito à análise dos custos e suas influências nas decisões que implicam a formação do preço de venda.

## **INTRODUÇÃO**

Sabendo-se que o preço de venda vem se transformando numa das principais ferramentas de competição, sua correta formação poderá ser utilizada como estratégia em qualquer estrutura de mercado, principalmente naquelas altamente competitivas. Não se trata de estudar, classificar ou definir os elementos ou as variáveis utilizadas e sim como são utilizadas na formação do preço. Também, não se trata de analisar estratégias adotadas em função de estruturas de mercado, de competição etc. Parte-se do princípio de que as empresas já possuem estratégias bem definidas e já são conhecidas as margens que se praticará nos preços.

A formação dos preços de venda dos produtos ou serviços obedece a várias técnicas e estratégias; porém, a mais antiga e, portanto, a mais usada é a formação de preços por meio da apuração dos custos dos produtos e/ou serviços. Assim sendo, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e para o alcance dos objetivos previamente traçados.

Atualmente, são utilizados pelas empresas quatro métodos para a apuração dos custos dos produtos/serviços: o custeio por absorção, o custeio direto/variável, o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio meta. O custeio por absorção define que todos os gastos na produção são considerados custos, tanto os diretos como os indiretos, fixos ou variáveis. Os custos indiretos, devido a sua difícil identificação, são alocados aos produtos por meio de rateio. O custeio por absorção caracteriza-se, principalmente, por ser o único aceito pelo fisco e por atender aos princípios da contabilidade. O custeio direto/variável diz que os custos fixos são considerados despesas, não sendo apropriados para a apuração do custo unitário dos produtos. Somente os custos que variam com a produção é que compõem a apuração dos custos dos produtos. O ABC identifica os custos por atividades, medindo a quantidade de recursos dispensados para a realização de tais atividades. No ABC, ao serem apropriados os custos às atividades, todos os custos ou despesas são considerados variáveis diante dos direcionadores de custos. O custeio meta tem por objetivo principal reduzir ao máximo os custos de fabricação, pois o preço de venda dos produtos é determinado pelo mercado, portanto, quanto menores os custos, mais competitivo se tornará o produto.

## **ÁREAS DE INFLUÊNCIA DIRETA**

Os preços atuam mais diretamente sobre determinadas áreas, quais sejam: compras, estoque, custos, marketing, vendas e finanças.

A capacidade em adquirir mercadorias, ou matérias primas, com preços menores; na gestão dos estoques; a eficiência nos processos produtivos; as políticas na formação dos preços; os procedimentos para a colocação dos produtos no mercado e a gerência dos recursos financeiros, são elementos/processos/atividades que, se não agregam valor sob a ótica do cliente, também não deveria impactar negativamente os resultados.

Este impacto negativo fará com que as empresas tentem obter mais recursos (lucros) através das operações comerciais, fato que poderá influenciar na busca de vantagem competitiva através de preços considerados baixos para o mercado que atua.

Para compreender como estes elementos impactam, será apresentada a estrutura genérica dos preços de vendas.

## **ESTRUTURA DO PREÇO DE VENDA**

Entende-se como preço de venda o valor monetário que a empresa cobra de seus clientes em uma transação comercial. Este valor deverá ser suficiente para que a empresa cubra todos os gastos que foram necessários para colocar o produto, mercadoria ou serviço, à disposição do mercado, até a transferência da propriedade e da posse destes, incluindo o lucro desejado ou possível.

Estes gastos normalmente incluem a aquisição de matérias primas, mercadorias, serviços, como a mão-de-obra direta e indireta, além dos gastos com estocagem, financeiros, tributos, e outros.

Para aglutinar estes gastos pode-se utilizar os seguintes elementos: preço de venda, custo, despesas variáveis, despesas fixas e margem de lucro.

Até decorrente da quantidade de estudos sobre o tema, o custo pode ser o principal elemento que impacta a formação do preço de venda, por isso no item 6 será realizada a análise deste.

Despesas variáveis são entendidas como os gastos decorrentes das vendas. Por exemplo: tributos diretos e indiretos, comissões, fretes, propagandas etc.

Despesas fixas são conceituadas como os gastos que obrigatoriamente existirão, mesmo que não haja vendas. Por exemplo: alugueis das edificações, parte fixa dos salários dos vendedores, remuneração dos sócios gerentes, salários administrativos etc.

Margem de lucro é o valor que a empresa entende ser suficiente para atender as seguintes finalidades: remuneração do capital investido, reinvestimento na própria empresa, outros investimentos de curto e longo prazo, distribuição aos sócios e empregados, a remuneração pelo risco do empreendimento, e também para compor o patrimônio da empresa.

Normalmente apenas os sócios, ou a alta administração, e quem define esta margem de lucro.

Como custo poderá ser o primeiro elemento que impacta o preço de venda, são apresentadas a seguir algumas óticas e formas de influências.

## **MÉTODOS UTILIZADOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA**

Devido à crescente competitividade, antes de formar preço e definir suas políticas de vendas, as empresas deverão fazer um diagnóstico, o mais completo possível, acerca do mercado que atuam, do ambiente externo que está inserida, da concorrência, além de seus próprios pontos fortes e fracos existentes em sua estrutura patrimonial.

Além destes aspectos, deverá verificar quais os valores que seus clientes atuais, e os clientes em potencial, estariam dispostos a pagar por seus produtos.

Outros aspectos que deverão ser considerados são aqueles referentes aos objetivos da empresa, os quais basearão as políticas de preços a serem adotadas.

Só após estas verificações e com enfoque de fora para dentro, é que as empresas deveriam, então, decidir quais os preços de vendas que poderão praticar.

***Etapas Operacionais para a estruturação sistêmica do preço de venda***

- 1 – Avaliação estratégica das variáveis externas não-controláveis;
- 2 – Caracterização do ambiente de competição de mercado;
- 3 – Projeção da demanda de mercado e do produto;
- 4 – Projeção das vendas esperadas dos demais produtos da empresa;
- 5 – Identificação dos objetivos globais e funcionais da empresa e estabelecimento dos objetivos de preço;
- 6 – Identificação das políticas e diretrizes da empresa e estabelecimento das políticas e diretrizes de preço;
- 7 – Identificação das estratégias de globais e funcionais da empresa e estabelecimento das estratégias de preço;
- 8 – Projeção da estrutura de custos e despesas da empresa;
- 9 – Apuração do capital investido no negócio e do respectivo custo de oportunidade;
- 10 – Aplicação do preço de simulação mais adequado;
- 11 – Obtenção da demonstração do resultado econômico;
- 12 – Avaliação e adequação do preço referencial às condições de comercialização.

Os preços de vendas deverão buscar a otimização da relação preço/custo/volume, a qual a empresa poderá obter do fluxo de lucros contínuos a longo prazo, permitindo a otimização no uso da capacidade instalada, e garantir um retorno satisfatório sobre os capitais investidos no negócio. Os preços de vendas podem ser determinados a partir dos seguintes fatores: os objetivos definidos, a demanda identificada e da concorrência.

A seguir são demonstradas definições de preço de venda com base no retorno do investimento e na maximização dos lucros.

**PREÇO DE VENDA BASEADO NO INVESTIMENTO**

Construído com base em percentual previamente estabelecido no planejamento.

Para calcular o preço de venda são necessários os seguintes elementos:

- 1 - custos e despesas totais padronizados para o período; e,

PAULO MÜLLER GAIA DOS REIS – [pmuller@oi.com.br](mailto:pmuller@oi.com.br)

2 - identificação do total investido para o período.

Utilizando estes elementos:

<u>Despesas + (% Retorno x Capital Investido)</u>		
Custo Total		
Utilizando valores:	despesas:	\$400.000,00
	capital investido:	\$4.000.000,00
	retorno definido:	20%
	custo total:	\$1.500.000,00

Então:  $\frac{400.000,00 = (20\% \times 4.000.000,00)}{1.500.000,00} = 0,80$  ou 80%

Multiplicando 1,80 sobre os Custos Totais, têm-se:

Vendas:	\$2.700.000,00
Custos:	\$1.500.000,00
Despesas:	\$ 400.000,00
Lucro:	\$ 800.000,00, ou seja, 20% de \$4.000.000,00, ou ainda 29,62% das vendas.

Obviamente que este percentual de 20% deverá ser médio para toda a empresa, podendo alternar um percentual específico para cada produto.

## **PREÇOS BASEADOS NA MAXIMIZAÇÃO DOS LUCROS**

Para identificar o preço de venda que alcance o maior lucro possível devem ser considerados os seguintes fatores:

1. *Estimativa das vendas totais possível e elasticidade do preço: Para determinado preço base, estima-se realisticamente o potencial de volume de vendas e, simulando variações nos preços, observa-se o impacto no volume.*

2. *Estimativa de Custos e Despesas: Mesmos os fixos podem variar, conforme o volume vendido, assim, a empresa estima seus custos e despesas para o volume estudado.*

3. *Localização do preço que maximiza: Através de simulações sobre um preço base e um volume esperado de venda, juntamente com o custo, busca-se encontrar em que preço e volume que o lucro pode ser maximizado."*

Como exemplo têm-se um preço base de R\$40,00 e um volume esperado de 1.000 unidades. Simulando uma variação de 5% de forma gradual, obtém-se o Quadro 01 a seguir:

QUADRO 01 – VARIACÃO DO LUCRO EM FUNÇÃO DA VARIACÃO DO CUSTO

PREÇO	UNIDADES	VENDAS TOTAIS	VARIAÇÃO	CUSTO TOTAL	VARIAÇÃO	LUCRO
40,00	1.000	40.000	---	36.000	---	4.000
38,00	1.100	41.800	1.800	36.400	400	5.400
36,00	1.200	43.200	1.400	37.000	600	6.200
34,00	1.300	44.200	1.000	37.800	800	6.400
32,00	1.400	44.800	600	38.800	1.000	6.000
30,00	1.500	45.000	200	40.000	1.200	5.000
28,00	1.600	44.800	(200)	41.400	1.400	3.400

Observa-se que os melhores preços de venda estão entre R\$36,00 e R\$34,00, para os volumes de 1.200 a 1.300 unidades, capazes de gerar os lucros de R\$6.200,00 e R\$6.400,00 respectivamente.

O problema deste método se encontra na determinação dos volumes que serão ou não aceitos pelos clientes, fato que estudos estatísticos e comportamentais poderão contribuir.

### **PREÇO BASEADO NO CUSTO**

Nas empresas que possuem sistema de custos e, adotando-os como base na formação dos preços de vendas, o processo desta formação poderá se tornar prática e simples, evidenciando os seguintes aspectos: preço e continuidade, competitividade, rotinização das decisões e estrutura formal do preço.

Nesse procedimento, o conhecimento da estrutura do processo produtivo poderá se constituir como vantagem competitiva.

Colocado em processos rotineiros, qualquer alteração para reavaliação do preço de venda torna-se fácil e estruturada, economizando tempo e esforços.

A estruturação formal é simplificada, bastando apenas a definição de um *mark-up* (taxa de marcação).

Desta forma, quando os preços de venda utilizam o custo como base de sua formação, o objetivo passa a ser a definição de um *mark-up* divisor ou multiplicador.

Esse *mark-up* é um valor ou percentual que aglutina os elementos que compõem o preço de venda, ou seja, o custo, as despesas e o lucro.

Supondo a seguinte estrutura de preço de venda, de forma percentual tem-se o Quadro 02 a seguir:

QUADRO 02 – FORMAÇÃO PERCENTUAL DO PREÇO DE VENDA

Preço de Venda	100,00 %
ICMS da Venda	17,00 %
PIS / COFINS	3,65 %
Despesas	10,00 %
Lucro Antes dos Tributos	15,00 %
TOTAL	45,65 %

O mark-up divisor será:  $\frac{100\% - 45,65\%}{100} = 0,5435$

100

O mark-up multiplicador será:  $\frac{1}{0,5435} = 1,8399264$

0,5435

Como exemplo, têm-se o valor de \$100,00 como custo unitário e o preço de venda, utilizando o *mark-up* divisor, será \$183,99, e pelo mark-up multiplicador será também de \$183,99, resultando em lucro de \$27,60, ou seja, 15% do preço de venda.

O exemplo citado não destaca qual o método de custo utilizado.

No entanto, existem discordâncias quanto à identificação do custo unitário.

Em relação a estes custos unitários, vários conceitos podem ser utilizados na fórmula para determinação de preços. Em geral, os custos podem ser: custo atual, custo previsto ou o custo padrão.

O custo atual refere-se aos valores históricos mais recentes.

O custo previsto é aquele que se refere a valor futuro, ou de reposição, para determinado período.

O custo padrão é o valor estimado para um determinado grau de eficiência, que poderá ser um grau ótimo ou simplesmente normal.

Outro fator que impacta o custo unitário utilizado na formação do preço de venda é acerca da metodologia utilizada.

Em razão disso, serão apresentados exemplos de formação de preço de venda com base nos custeios por absorção, custeio variável, custeio ABC e os valores de transferência.

### **COM BASE NO CUSTEIO POR ABSORÇÃO**

O Custeio por Absorção define que o custo dos produtos serão constituídos por todos os gastos no processo produtivo, desta forma, o preço de venda deverá cobrir os custos totais (somatória da matéria prima consumida, mão-de-obra direta e os custos indiretos alocados), obtendo-se o lucro bruto, e este deverá cobrir as despesas fixas e variáveis, além de proporcionar o lucro líquido.

O objetivo deste cálculo é uma primeira aproximação do preço; ele poderá sofrer modificações posteriores, decorrentes das alterações no mercado.

Qualquer alteração nas condições de mercado impactam este cálculo, forçando a empresa até a reprojeter o produto, adequando seus custos aos preços aceitos.

A utilização do custeio por absorção é alvo de críticas, tais como:

1. Ignora a procura por parte do mercado, atendo-se à estrutura interna da empresa, o que provoca certa omissão quanto aos procedimentos da concorrência e, por isso, poderão não auxiliar na obtenção de vantagens em relação ao mercado que atua.

2. Baseando-se somente em custos históricos, o preço de venda encontrado poderá prejudicar a reposição dos estoques, além de, no longo prazo, agir negativamente sobre os lucros.

3. Utilizando a absorção de todos os gastos no processo produtivo, não evidencia os diferentes aspectos intrínsecos a cada elemento dos custos, pois, a compreensão das diferenças existentes entre os vários tipos de custo, está, cada vez mais, sendo fator importante neste processo.

Entendendo que poderá atender com eficiência as análises de custos e sua influência na formação do preço de venda, têm-se procurado utilizar outros métodos na identificação dos custos.

### **COM BASE NO CUSTEIO DIRETO**

O quadro 03 abaixo demonstra, de forma simplificada, as diferenças entre o Custeio Direto e o Custeio por Absorção:

QUADRO 03 – ABSORÇÃO X DIRETO NO PREÇO DE VENDA	PREÇO PELO ABSORÇÃO	PREÇO PELO DIRETO
PREÇO DE VENDA	90,00	90,00
MATERIAIS	18,00	18,00
MÃO-DE-OBRA DIRETA	12,00	12,00
CIF TOTAL	30,00	10,00
IDENTIFICADO	10,00	10,00
NÃO IDENTIFICADO	20,00	--
CUSTO DE PRODUÇÃO	60,00	40,00
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	30,00	50,00 *
DESPESAS FIXAS E VARIÁVEIS	10,00	30,00
LUCRO LÍQUIDO	20,00	20,00
MARK-UP MULTIPLICADOR	1,50	2,25

\*Acumula \$20,00 dos CIF não identificado.

Verifica-se que a definição do *mark-up* dependerá do método de custeio utilizado.

A forma que se demonstrou os custos diretos e sua relação com o preço de venda neste exemplo, indica como as informações podem ser utilizadas como na formação do preço de venda. É importante ressaltar que o *mark-up* é somente um guia, não constituindo-se no único indicador para todos os produtos. É fato que as empresas não possuem, sempre, um só produto, sendo que, na formação dos preços e a avaliação da lucratividade por linha de produto, não se deve trabalhar com um fator de *mark-up* único ou médio, e sim, com diversos fatores individuais, os mais adequados a cada um dos produtos.

Embora a utilização somente dos custos diretos “retrata de alguma forma a variação dos custos pelo volume de atividades”, a utilização gerencial do Custeio Variável permite o destaque dos custos variáveis, fato que contribui nas análises sobre o desempenho destes elementos quanto aos aspectos qualitativos e quantitativos obtidos no processo produtivo.

Por outro lado, a utilização somente do Custeio Variável faz com que sejam desconsideradas outras atividades, as quais poderão estar ligadas aos custos fixos, como parâmetros de variação no custo unitário.

Para as empresas que descentralizarão suas fases operacionais, na forma de divisões distintas, ou mesmo constituindo controladas ou coligadas, os chamados Preços de Transferências é que deverão ser um dos fatores que mais impactam os preços de vendas de cada área de responsabilidade.

### ***COM BASE NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA***

Um preço de transferência é a quantia cobrada por uma companhia por um produto ou serviço que forneceu a uma companhia relacionada, como uma transferência entre uma matriz e sua filial, ou subsidiária.

Esta situação se aplica aos relacionamentos entre as áreas de responsabilidade.

Ele aparece quando uma empresa descentraliza suas operações, segregando em unidades fisicamente separadas, embora possam, cada uma, realizar apenas uma das fases do processo produtivo.

De outro modo, a descentralização também poderá acontecer caso a empresa objetive atuar em outros segmentos do mesmo mercado, ou até em outros mercados.

Normalmente quando uma área de responsabilidade não for inteiramente independente e separável, os bens e serviços que produz serão transferidos pelo custo de produção, podendo prejudicar uma análise mais eficiente do processo produtivo e o resultado geral desta área.

De outra forma, com as possibilidades de tecnologia de processamento de dados existente, a identificação do preço de transferência ampliou-se para um conjunto complexo de procedimentos.

Um destes procedimentos é aquele que busca medir o desempenho dos segmentos divisionais, através do relacionamento entre o Capital Investido e o Lucro obtido, fato que provoca a compreensão e análise do conceito de lucro por parte de

todos os envolvidos, contribuindo para aumentar o interesse em alcançar uma adequada taxa de lucro.

Adotando-se o conceito de lucro nas transferências, torna necessária a definição da receita, sendo esta, então, parcela do custo da unidade receptora. Assim, o preço com o qual se fazem as transferências obriga a análise periódica sobre todos os processos incorridos, o que pode revelar pontos fracos em algum processo que ocorra em alguma das áreas que se relacionam.

Os métodos mais utilizados para a definição dos preços de transferências são: custo real, custo padrão, custo padrão mais margem, preço de mercado e preço administrado.

Aqueles baseados nos custos podem não contribuir para empresas com estrutura descentralizada que precisam medir o desempenho de suas unidades, além dos fatores já citados quanto aos métodos de acumulação dos custos. Outro aspecto sobre custos é a responsabilidade, pois, a controlabilidade destes custos causa alguma confusão entre os gestores divisionais e, entre estes e a Alta Administração da empresa.

Diante destes aspectos, a opção mais indicada para a formação dos Preços de transferência são os valores praticados pelo mercado, desde que exista um mercado externo bem desenvolvido do produto que se procura transferir. O principal obstáculo é que nem sempre este mercado existe, principalmente para produtos intermediários e os semi-acabados.

### ***COM BASE NO CUSTEIO ABC***

Através deste método, busca-se identificar as atividades que contribuem, de forma específica e a mais direta possível no processo produtivo.

Utilizando ferramentas próprias, procura identificar todos os gastos relacionados às atividades produtivas, transferindo os recursos consumidos nestas atividades para o produto.

Atribuindo aos produtos os custos de cada atividade, o valor unitário pretende ser o mais correto possível, contribuindo para que o preço de venda a ser formado guarde relação específica com o resultado deste produto.

Outro objetivo deste método é a identificação das atividades que agregam valor, e as que não agregam, sob a óptica do mercado que atua.

O cálculo para formação do preço de venda, utilizando o ABC, não será diferente, pois, o que irá mudar será o mark-up, conforme já verificado quando da comparação entre o Custeio por Absorção e o Custeio Direto.

Desta forma, quando a formação da variação da mark-up baseia-se no custo, o percentual divisor ou o índice multiplicador será diferente em decorrência da abordagem na acumulação dos custos.

Embora o elemento Custo seja, normalmente, o que mais causa interferência, obviamente que, caso altere o valor de outro elemento componente no cálculo do mark-up, também será alterado o preço de venda encontrado.

Sobre a capacidade de análise proporcionada pelo Custeio ABC, vê-se que, identificando cada atividade, torna possível um melhor entendimento do processo, a análise das tarefas, o fluxo dos recursos consumidos diretamente nas atividades primárias e de apoio, auxiliando a detecção de problemas existentes nas atividades, nos recursos desperdiçados, e as possibilidades de intervenção (tomada de decisão) na correção dos desvios (se houver comparação com padrões preestabelecidos), ou nas reavaliações periódicas destas mesmas atividades.

Pode-se observar que o ABC proporciona condições para a obtenção das seguintes informações de caráter gerencial:

1. Como reduzir custo:

- Reduzindo o tempo e esforços.
- Eliminando atividades desnecessárias.
- Redistribuindo / eliminando recursos não utilizados.
- Identificando custos redundantes.

2. Passos para desenvolvimento:

- Determinação da missão.
- Comunicação dos objetivos.
- Desenvolvimento das medidas de performance.

### 3. Como analisar atividades:

- Identificando atividades não essenciais.
- Provendo formas de análise das atividades significantes.
- Examinando ligações entre as atividades.
- Analisando o custo da complexidade.

### 4. Direciona para a Classe Mundial.

- Gestão estratégica
- Apoio à Administração.
- Análise do valor agregado da qualidade.
- Orçamento baseado em atividades, Etc.

O autor considera que essas ferramentas utilizadas pelo ABC contribuem para que ele seja o sistema de custeio de que a empresa necessita para avaliar, através de análises e investigações paralelas, as decisões de curto prazo que pretende tomar.

De forma comparativa, pode-se considerar que os procedimentos que o ABC proporciona sejam similares aos processos de auditoria, o qual objetiva guiar a empresa através de um processo lógico de identificação dos objetivos, medição do desempenho atual, determinação do efeito das práticas atuais e identificação de onde as mudanças são necessárias.

Isso auxilia a empresa a priorizar ações, mas não modifica a necessária vinculação entre os processos operacionais e as estratégias definidas pela Alta Administração.

## ***PREÇO COM BASE NO MERCADO***

Nos métodos de formação de preço de venda para o mercado, a empresa poderá decidir pela fixação com base nos preços praticados pelo mercado, deixando, como prioridade, uma menor atenção aos seus próprios custos ou à procura de seus produtos.

Desta forma, o preço de venda praticado pela empresa poderá ser igual, menor ou maior do que o praticado no mercado, dependendo dos objetivos e das inferências que deduz sobre as possíveis influências que podem lhe causar os componentes do sistema que está inserida.

Quando a empresa decide adotar este procedimento, ou desconhece quase por completo sua estrutura interna, ou aparenta confiar nesta estrutura, ou então, seu sistema de informações baseia-se apenas nos custos integrais e históricos em lugar dos custos incrementais (aumento de volume), ou futuros (derivados dos planos existentes).

Sobre a formação do preço baseado no mercado considera-se que:

*As preocupações seguintes sejam tomadas para compatibilizar a formulação de uma estratégia de preço, quais sejam:*

- 1. Identificar os custos incrementais e evitáveis que são aplicáveis a uma alteração de vendas.*
- 2. Calcular a margem de contribuição e variação das vendas em equilíbrio relativas à mudança de preço proposta.*
- 3. avaliar a sensibilidade ao preço por parte dos compradores, com a finalidade de estimar a plausibilidade de eles alterarem suas compras, acima ou abaixo da variação das vendas em equilíbrio.*
- 4. Identificar os concorrentes e avaliar suas prováveis reações.*
- 5. Identificar compradores para os quais os custos, sensibilidade ao preço e concorrência são significativamente diferentes, e segmentá-los com base no preço, onde for possível.*
- 6. Calcular as conseqüências em termos de lucro, aritmética ou graficamente, para diversas e prováveis alterações das vendas.*
- 7. Aceitar ou rejeitar as modificações de preço propostas, considerando os benefícios de resultados favoráveis, em comparação com os riscos percebidos de conseqüências desfavoráveis.”*

Quando formado com base no mercado, o preço de venda poderá ser determinado pelos seguintes fatores: monopólios, oligopólios, convênios e concorrenciais (agressivos e/ou promocionais). Existe também aquele que busca envolver tanto os custos, as decisões de concorrência, e as características do mercado, chamado de Método Misto.

Outros fatores a serem considerados na formação de preços com base no mercado é que há setores em que os preços são geralmente ditados apenas pelo mercado, tais como:

- setores de alta tecnologia, devido aos curtos ciclos de vida dos produtos.

- setores em que os preços de mercado sejam facilmente conhecidos, como no caso de *commodities*; e,

- setores em que os custos dos produtos são difíceis de determinar.

Entretanto é natural que os gestores dediquem maiores atenções aos produtos que alcancem maior lucratividade; e é o sistema de custos que vai proporcionar informações sobre as margens efetivamente obtidas. Neste sentido, o ABC se apresenta como um sistema que fornece informações mais acuradas, isto é, mais isentas de erros sistemáticos.

### **CONTROLABILIDADE DOS CUSTOS**

Conceitualmente podemos afirmar ressaltam que “controlabilidade é o grau de influência que um gerente específico tem sobre os custos ou receitas ou outros itens em questão.”

Este aspecto é de suma importância em qualquer procedimento que vise a análise dos custos, pois o grau de autonomia detido pelo gestor divisional impacta diretamente a capacidade de decidir sobre a utilização, ou não, de determinado recursos, fato que influencia diretamente sobre o desempenho obtido pelo gestor divisional.

Quando aos processos de controle destaca-se os seguintes aspectos:

a) O processo de controle:

- 1) avaliação dos resultados.

- 2) comunicação dos desvios.
  - 3) acompanhamento das correções.
- b) A necessidade de parâmetros de avaliação:
- 1) resultados previstos.
  - 2) resultados realizados.
- c) Uniformidade de critérios de planejamento e controle.
- d) Escopo do controle em todos os planos (globais e divisionais).
- e) Papéis e responsabilidades no controle:
- 1) disposição de bons instrumentos.
  - 2) responsabilidade de todos.
- f) Ciclo do controle em todos os níveis gerenciais:
- 1) frequência.
  - 2) amplitude
  - 3) nível de detalhe.
- g) Os registros não constituem o controle.
- h) Os instrumentos não substituem a ação do controle.
- i) A necessidade de agilidade do controle.
- j) O controle para frente (prospectivo).
- l) Destaque apenas das exceções.

Segundo Eliseu Martins “pode-se dizer que a empresa tem Controle dos seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios. Isto nos permite concluir que nenhum Sistema de Custos, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para se determinar que a empresa tenha Controle deles.”

Esta idéia de Martins, de forma geral, é discutida pelo Sistema ABC, no qual é possível delegar autonomias e responsabilidades ao gestor de um produto, ou linha

de produtos, para que ele seja o responsável direto por todas as atividades ligadas à produção de determinado produto, ou linha de produtos.

## **CONCLUSÃO**

Nestes tempos de busca constante da vantagem competitiva através do preço de venda, as empresas não têm mais como função apenas a geração de lucros e aumento de seu patrimônio. Mas, sobretudo, um comprometimento com o ambiente em que está inserida, através das condições de trabalho, de transferência de recursos na forma de remunerações diversas, e outros envolvimento sociais.

O fato de permitir a execução de atividades que apresentem ineficiências não contribui para a redução de seus custos, prejudicando a sociedade como um todo, pois, o conhecimento de quanto custa seu produto talvez seja a informação mais importante que as empresas desejem.

Outra informação prioritária é o retorno que a venda de uma unidade poderá trazer, sobre a qual, talvez, também não tenha a segurança necessária.

Esta insegurança normalmente decorre de decisões tomadas de forma empírica, baseadas em dados históricos ou avaliações subjetivas, ou ainda na dificuldade em identificar um custo unitário exato.

Estes aspectos tornam primordial o conhecimento dos custos, bem como de todos os elementos que compõem a formação do preço de venda, compreendidos pelos que exprimem a estrutura interna, e aqueles que procuram entender os impactos que o ambiente provoca nas operações da empresa.

O sistema de custos que a empresa se utiliza deverá estar continuamente em análise quanto a sua capacidade de gerar as informações sobre a estrutura interna, necessárias ao pleno conhecimento de seus pontos fracos e fortes, comparativamente àqueles observados na concorrência.

## **REFERÊNCIAS**

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo. Atlas. 1994.

Santos, Cleonimo dos; Curso Estrutura e Análise de Balanço / Cleonimo dos Santos, Sidney Ferro Barros. – 1ª Ed. – São Paulo: IOB - THOMSON, 2005.

IUDICIBUS, Sergio de - *Análise de Balanços*. São Paulo, Atlas, 1995.

Outros.