



**FUNDAÇÃO PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - FUPAC
FACULDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS DE UBÁ
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

DAIANE FERREIRA DIAS

**OS DESAFIOS ENCONTRADOS NA GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE
PREÇOS**

**UBÁ
2014**

DAIANE FERREIRA DIAS

**OS DESAFIOS ENCONTRADOS NA GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE
PREÇOS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de graduação em Engenharia de Produção da Faculdade Presidente Antônio Carlos de Ubá como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Engenharia de Produção.

Orientador: Me. Carlos Augusto Ramos dos Reis

**UBÁ
2014**

OS DESAFIOS ENCONTRADOS NA GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS

RESUMO

O presente trabalho tem como finalidade mostrar a importância de trabalhar a função custo na empresa e de utilizá-la como diferencial para competir diante dos possíveis desafios encontrados na gestão de custos e formação de preços. As empresas estão sujeitas a um mercado cada vez mais exigente, caracterizado pela acirrada concorrência, necessitando direcionar maiores esforços ao planejamento de seus fatores de produção, tendo como resultado maior produtividade e eficiência. Através da revisão bibliográfica para análise da evolução histórica do custo, de conceitos fundamentais para seu entendimento, sua classificação, alguns métodos de custeio existentes, análises da formação do preço de venda, chegou-se as forças competitivas que uma vez compreendidas são base para a formulação de estratégias. Para uma indústria competir ela depende de um grau de concorrência relevante, baseados em cinco forças competitivas. Os resultados da pesquisa mostram que um sistema de custos estruturado e eficiente é de grande importância para a indústria independente de sua capacidade produtiva e que com um sistema de gerenciamento de custos bem estruturado a empresa terá o sucesso financeiro, a satisfação do cliente e o seu crescimento.

Palavras-chaves: Desafios. Gestão de custos. Formação de preços. Forças competitivas.

FOUND CHALLENGES IN MANAGEMENT COSTS AND PRICE FORMATION

ABSTRACT

This paper aims to show the importance of working on the cost function in the company and use it as a differential to compete due to possible challenges encountered in cost management and pricing. Companies are subject to an increasingly demanding market, characterized by fierce competition, requiring greater efforts to direct the planning of its production factors, resulting in increased productivity and efficiency. Through literature review to analyze the historical evolution of the cost of basic concepts for their understanding, their classification, some existing costing methods, analyzes on the composition of the sales price, we came up with the competitive forces that, once understood, are the basis for formulation of competitive strategies. For an industry to be competitive it depends on a degree of relevant competition based on five competitive forces. The survey results show that a structured and efficient cost system is of great importance to the independent industry productive capacity and with a cost management system well structured the company will have financial success, customer satisfaction and growth.

Keywords: Challenges. Cost management. Pricing. Competitive forces.

1 INTRODUÇÃO

O mercado consumidor está cada vez mais exigente. No ritmo destas exigências seguem as necessidades de mudanças e acompanhamento dos avanços tecnológicos. Sendo assim, destacam-se na competitividade as empresas que conseguem acompanhar este ritmo mantendo um preço de venda aceitável que lhes garanta destaque no mercado, conforme as características de seu produto. Para obter um preço compatível a empresa necessita trabalhar a gestão de custos aliada a fatores como produtividade e eficiência.

O aumento destas exigências, devido à necessidade de competir, vem desde o fim da Revolução Industrial com a progressão da produção e o crescimento rápido da economia. A partir da segunda década do século XX os sistemas produtivos modificaram-se, havendo enormes melhorias na produtividade industrial. Essas mudanças aconteceram devido ao aumento dos custos indiretos e do número de produtos dentro de uma empresa.

Outra restrição imposta pela competitividade é a redução contínua dos preços de venda, e como consequência, modificações no processo: revisão da função custo, agregando análises de consumo e eficiência do processo. Com a necessidade de modificações no processo de produção originária das consequências da Revolução Industrial surgiu a contabilidade de custos, com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados e em processo aumentando efetivamente no Brasil na 2ª Guerra Mundial (MARTINS, 2010).

Até a Revolução Industrial existia somente a Contabilidade Financeira e ou geral. A contabilidade nessa época, tinha sua aplicação maior no segmento comercial, sendo utilizada para apuração do resultado do exercício. Os comerciantes para apurar o resultado do exercício somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Do lucro bruto eram deduzidas as demais despesas e assim, encontravam o lucro ou prejuízo do período (esse sistema de apuração ainda hoje é utilizado pela contabilidade) (MARTINS, 2010).

Porém, com o incremento da indústria surgiu a necessidade do cálculo de custos para formação de estoques, nesse momento a principal preocupação dos contadores foi a de fazer da contabilidade de custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária de estoques e de resultados. Assim, a contabilidade de custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio a administração no desempenho deste novo campo, a contabilidade gerencial.

“Neste novo campo a contabilidade de custos têm duas funções relevantes que são o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões” (MARTINS, 2010, p. 21). Com o

significativo aumento de competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, os custos tornaram-se altamente relevantes na tomada de decisões em uma empresa. A busca é empenhar-se para obter competitividade, o que exige diversas ações de melhorias que irão contribuir para atingir as metas organizacionais.

A permanente administração das atividades produtivas é indispensável para que qualquer empresa possa competir em equilíbrio de condições com seus concorrentes. Sem esse controle, ou seja, sem a capacidade de avaliar o desempenho de suas atividades e de intervir rapidamente para a correção e a melhoria dos processos, a empresa estará em desvantagem frente à concorrência mais eficiente.

1.1 Justificativa

A função básica do engenheiro de produção é gerenciar a produção de forma que proporcione maior produtividade com menor custo possível, administrando os recursos disponíveis de mão de obra, matéria-prima e equipamentos.

A presente pesquisa justifica-se pela necessidade de mensuração dos desafios encontrados na gestão de custos e formação de preços devido ao aumento da competitividade entre as organizações do mercado e necessidade de um diferencial.

Diante do apontamento destes desafios pode-se em função da tentativa de superá-los iniciar com o trabalho da função custo dentro da empresa. Com a garantia de que os processos internos estão conformes, tem-se a possibilidade de uma margem maior para flexionar no ato da venda e se, por outro lado, o mercado absorver o preço colocado pela empresa, ela terá uma margem de contribuição maior com seu produto.

Considerando que existe um interesse por parte dos dirigentes de uma organização em trabalhar a gestão de custos para a formação de preço de venda é considerado viável, uma vez que para realizar esta função não haja necessidade de tantos recursos.

1.2 Objetivo

Demonstrar a importância do gerenciamento de custos para a busca da vantagem competitiva.

2 DESENVOLVIMENTO

As organizações inseridas em um mercado cada vez mais exigente, caracterizado pela acirrada concorrência, necessitam direcionar maiores esforços ao planejamento de seus fatores de produção, tendo como resultado maior produtividade e eficiência. Destacam-se as empresas que conseguem acompanhar estas mudanças e trabalhar a contabilidade de custos de forma estratégica na empresa (MARTINS, 2010).

Segundo Martins (2010, p. 22), “com o significativo aumento da competitividade que vem ocorrendo na maioria dos mercados, seja industrial, comercial ou de serviços, os custos tornam-se altamente relevantes quando da tomada de decisões”. O conhecimento dos custos é de extrema importância para saber, de acordo com o preço, se o produto é rentável ou não, se é possível reduzi-los (os custos). Assim a contabilidade moderna vem criando sistemas de informações que permitem melhor gerenciamento de custos, com base no enfoque das decisões gerenciais.

O sucesso nos negócios requer a compreensão e o uso correto da informação de custos. Os custos proporcionam a informação básica para que os gestores possam planejar e controlar, reportar resultados, bem como custear um objeto de custos. A contabilidade de custos, através do custeio fornece informação relativa a aquisição e ao consumo de recursos, subsidiando o gestor na gestão de custos e no seu processo de tomada de decisão. (NOGUEIRA, 2012, p. 1).

É na gestão dos sistemas de Produção e Operações que se encontram os elementos mais decisivos para a competitividade, o sucesso das empresas depende basicamente da capacidade dos gestores de extraírem o máximo dos recursos e condições disponíveis.

A competitividade entre as indústrias acentuou as exigências de sistemas produtivos com custos cada vez mais inferiores. Desde a Revolução Industrial, no século XVIII, com a transformação dos sistemas produtivos, de artesanais para a produção por máquinas, houve o aumento da produção e o crescimento rápido da economia (BORNIA, 2010).

Com o aumento da produtividade e crescimento da economia as indústrias tiveram que obter maior flexibilidade na produção. A introdução rápida de produtos, com variedade de modelos, curto prazo de fabricação e tempo de entrega menor, ou seja, o aprimoramento contínuo dos modos de produção passou a ser nova característica das empresas modernas (BORNIA, 2010).

Desta forma, segundo Bornia (2009, p.2), “a produção passou a ser feita de maneira a evitar o máximo as ineficiências decorrentes da má qualidade e trabalhos improdutivos”.

A redução das ineficiências, de acordo com as necessidades impostas pelo aumento da competitividade, vem aliada à contínua redução dos preços de venda, revisão da função custo, agregando análises de consumo e eficiência do processo.

Com todas estas consequências, a Revolução Industrial também originou a Contabilidade de Custos.

Conforme Martin (2002, p. 8), “a partir do nascimento da Revolução Industrial, o primeiro sistema de custos foi criado para que houvesse a compreensão dos recursos que estavam sendo empregados nos produtos das novas fábricas”.

Até a Revolução Industrial existia somente a Contabilidade Financeira e/ou geral, que desenvolvida na Era Mercantilista, estava estruturada para servir as empresas comerciais. Com sua aplicação maior no segmento comercial, era utilizada para a apuração do resultado do exercício. Os comerciantes para apurar o resultado do exercício somavam as receitas e subtraíam delas o custo da mercadoria vendida, gerando o lucro bruto. Do lucro bruto eram deduzidas as demais despesas e, assim, encontravam o lucro ou prejuízo do período (ainda hoje é utilizado pela contabilidade) (BORNIA, 2010). Assim como exemplifica a tabela abaixo:

QUADRO 1: Apuração dos resultados do exercício

Vendas
(-) <u>Custo dos produtos vendidos</u>
Lucro bruto
(-) Despesas administrativas
(-) Despesas Comerciais
(-) <u>Despesas Financeiras</u>
Lucro Líquido

Fonte: BORNIA (2010, p. 11)

Nessa época o custo dos produtos vendidos era conhecido, já que as mercadorias eram compradas diretamente do artesão, não havendo dificuldades maiores para seu levantamento. Os bens eram quase todos produzidos por pessoas ou grupos que não possuía entidade jurídica. Portanto para verificar o valor de compra dos bens, bastava consultar os documentos de sua aquisição (BORNIA, 2010).

“Tornava-se fácil o conhecimento e a verificação dos bens existentes, bastando uma simples consulta aos dados e documentos arquivados no momento de sua aquisição”. (MARTINS, 2001, *apud* CUNHA; RODRIGUES, 2012, p.2).

Com o crescimento das indústrias, a apuração dos resultados tornou-se mais complexa, pois os bens não eram comprados prontos, e sim obtidos a partir da transformação de vários insumos em uma linha de produção na empresa, agregando valores dentro do processo.

Após a Revolução Industrial, quando o setor industrial começou efetivamente a se desenvolver, a dificuldade na determinação dos custos culminou com o aparecimento da contabilidade de custos, voltada inicialmente para a avaliação de inventários. Assim, o valor dos insumos consumidos para a produção dos itens vendidos equivalia ao custo dos produtos vendidos. (BORNIA, 2009, p. 12).

O crescimento das empresas e o consequente aumento na complexidade do sistema produtivo e da distância entre administrador e ativos, mostraram que as informações fornecidas pela contabilidade de Custos seriam potencialmente úteis ao auxílio gerencial, indo além da função de determinação contábil do resultado do período.

Os sistemas de custo podem ajudar a gerência da empresa basicamente de duas maneiras: auxílio ao controle e tomada de decisão. Desta forma os custos adquirem papel fundamental na apuração do real valor do produto, podendo ser usados tanto como forma de avaliação da lucratividade, quanto como vantagem competitiva e também de maneira estratégica (BORNIA, 2010).

2.1 Conceitos Fundamentais

Para uma eficiente gestão de custos, é necessária a compreensão dos conceitos básicos relacionados ao tema. As várias interpretações encontradas na literatura contábil podem conduzir a diferentes entendimentos dos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios e custos. Por isso, abaixo a conceituação destes termos, para melhor compreensão do estudo. A fig. 1, a seguir mostra os conceitos básicos de custo associados a sua característica principal.

FIGURA 1 - Conceitos básicos de custos associados a sua característica principal.



Fonte: WERNKE (2004, p. 12)

2.1.1 Gastos

A compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro) é o que chamamos de gasto (MARTINS, 2010).

Termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. É um conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto pode ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou alguma forma de consumo (como custo ou despesa, quando será registrado em conta resultado). (WERNKE, 2004, p. 13)

2.1.2 Desembolso

Bornia (2010, p. 15) afirma que, “desembolso é o ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto”.

Desembolso é o pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto. (MARTINS, 2010). O ato de pagar um bem ou serviço adquirido, por exemplo, o pagamento de uma carga de insumos é um exemplo de desembolso.

2.1.3 Investimento

“Investimento é o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros.” (BORNIA, 2010, p. 18)

São gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. Enquadram-se nessa categoria, por exemplo, as aquisições de ativos, como estoques e máquinas. Nesses casos, por ocasião da compra, a empresa desembolsa recursos, visando a um retorno futuro sob a forma de produtos fabricados. (WERNKE, 2004, p. 11)

O investimento pode ser exemplificado de diversas maneiras: a máquina é um gasto que se torna um investimento; os veículos da empresa, o conhecimento dos colaboradores (quando recebem algum auxílio da empresa para sua formação).

2.1.4 Despesa

Despesa é o valor dos insumos consumidos para funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação. Refere-se as atividades fora do âmbito da fabricação,

geralmente sendo preparada em administrativa, comercial e financeira. Portanto, as despesas são diferenciadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com a administração geral da empresa e a comercialização do produto. (BORNIA, 2010, p. 16)

A comissão do vendedor, por exemplo, é um gasto que se torna imediatamente uma despesa. O equipamento usado na produção, que primeiramente foi gasto, tornou-se investimento e posteriormente considerado parcialmente como custo torna-se, no ato de venda do produto uma despesa (depreciação).

2.1.5 Perdas

São os fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa. Tais itens não são considerados operacionais e não fazem parte dos custos de fabricação dos produtos. Constituem-se de eventos ocasionais e indesejados, como a deterioração anormal de ativos causados por incêndios ou inundações, etc. (WERNKE, 2004)

Bornia (2010, p. 17) afirma que, a perda normalmente é vista na literatura contábil como valor de insumos consumidos de forma anormal. Na literatura da Engenharia, muitas vezes, esse termo significa o trabalho que aumenta os gastos e não agrega valor ao produto, do ponto de vista do consumidor e nem do empresário, ou seja, dos gastos não eficientes.

O gasto com mão de obra em um período de greve é um exemplo de perda. O material deteriorado por um defeito anormal e raro de um equipamento provoca uma perda, e não um custo; aliás, não haveria mesmo sentido em apropriar como custo essas anormalidades e, portanto, acabar por ativar um valor dessa natureza.

2.1.6 Desperdício

Este conceito pode englobar os custos e as despesas utilizadas de maneira não eficiente. Ou seja, são considerados desperdícios todas as atividades que não agregam valor e que resultam em gastos de tempo, dinheiro, recursos sem lucro, além de adicionarem custos desnecessários aos produtos. (WERNKE, 2004)

“Desperdício é o esforço econômico que não agrega valor a produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo. Esse conceito é mais abrangente do que o de perda, pois engloba as ineficiências normais do processo.” (BORNIA, 2010, p. 17)

2.1.7 Custo

“Custo significa quanto foi gasto para adquirir certo bem, objeto, propriedade ou serviço.” (IUDÍCIBUS, 2013, p. 141)

Leone (2011, p. 54) afirma que custo é “o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá não gerar renda”.

Conceitualmente custo é o gasto efetuado no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção (WERNKE, 2004).

Estes custos podem se dividir em custo de fabricação e custo gerencial.

a) Custo de fabricação

“Custo de fabricação é o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa.” (BORNIA, 2010, p. 15). Exemplos destes insumos: materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos entre outros.

Os custos de fabricação estão relacionados com a fabricação dos produtos, sendo normalmente divididos em Matéria-Prima (MP), Mão de obra Direta (MOD) e Custos Indiretos de fabricação (CIF).

$$\text{Custos de Fabricação} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF}$$

Os custos de matéria prima (MP) são considerados pelos principais materiais integrantes do produto, os insumos utilizados diretamente no processo de fabricação. Os custos com Mão de obra direta (MOD) são aqueles diretamente relacionados com os trabalhadores em atividades de confecção do produto, representam os salários dos operários envolvidos na produção. Os custos indiretos de fabricação (CIF) são todos os demais custos de produção (materiais de consumo, mão de obra indireta, manutenção, depreciação, energia elétrica, telefone, água). (BORNIA, 2010).

b) Custo gerencial

É o valor dos insumos (bens e serviços) utilizados pela empresa. Portanto, os custos gerenciais englobam os custos de fabricação e as despesas.

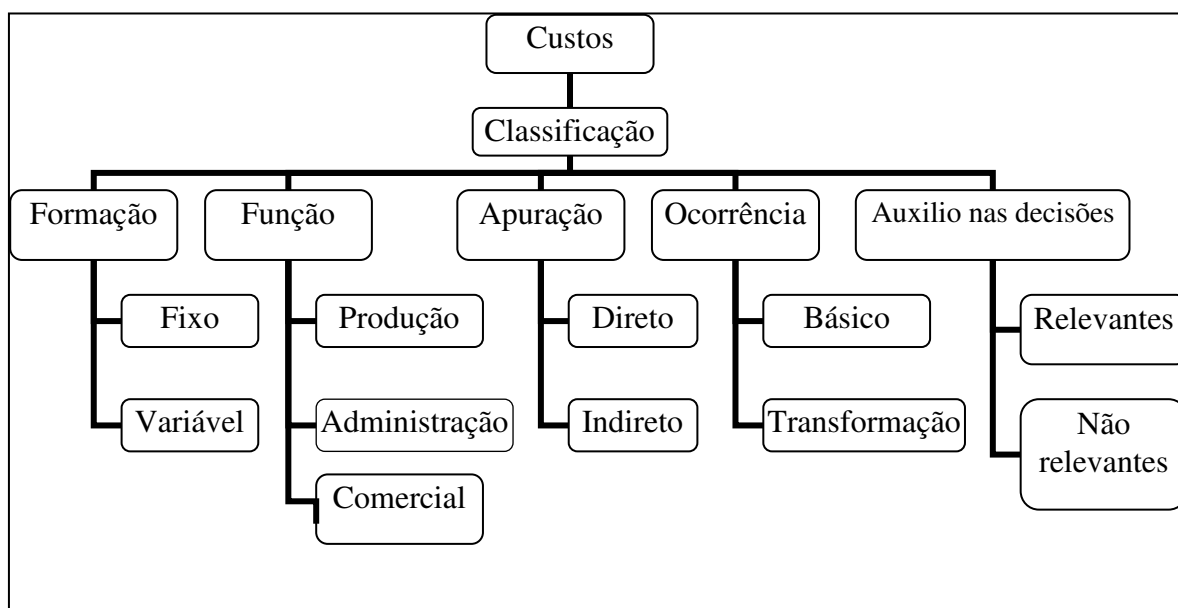
$$\text{Custos gerenciais} = \text{MP} + \text{MOD} + \text{CIF} + \text{Despesas}$$

2.2 Classificação de Custos

Os custos para atender seus objetivos específicos, as diferentes finalidades na administração, são classificados de diferentes formas. As várias classificações procuram por questões de simplificações estabelecerem padrões de comportamento para facilitar seu entendimento e subsidiar o processo de decisão.

As classificações mais utilizadas são: quanto à apuração (direto ou indireto) e quanto à formação (fixo ou variável). Existem outras, porém não muito utilizadas. O fig. 2 representa a classificação dos custos e suas subdivisões:

Figura 2 - Classificação dos custos e subdivisões



Fonte: Elaborada pelo autor

2.2.1 Quanto á apuração (identificação ou facilidade de alocação)

Uma classificação bastante importante para as tomadas de decisões é a separação dos custos em diretos e indiretos, de acordo com a facilidade de identificação dos mesmos, com um produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto.

2.2.1.1 Custos Diretos

Os custos diretos são aqueles diretamente incluídos no cálculo do produto ou serviço e que podem ser facilmente identificados, como os materiais e a mão de obra.

Segundo Cunha e Rodrigues (2012, p. 6) custos diretos são os que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação.

Bornia (2010, p. 21) destaca que custos diretos são “aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc.)”.

Custos diretos são gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou aquele produto. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputados por medições objetivas ou por controles individuais como a ficha técnica do produto, sem a necessidade de rateios. Correspondem aos gastos específicos do produto ou serviço, ou seja, não sendo produzida a unidade ou executando o serviço, esses gastos não ocorrem. Tais custos podem ser fisicamente identificados para um segmento particular sob consideração. Assim, se o que esta sob consideração é uma linha de produtos, então os materiais e a mão de obra envolvidos em sua manufatura seriam ambos os custos diretos. Exemplo: as matérias-primas componentes dos produtos. (WERNKE, 2004, p. 13).

É possível encontrar os custos diretos que podem ser apropriados aos produtos, porém deve haver uma medida de consumo, como quilogramas para materiais consumidos, embalagem utilizada, horas de mão de obra trabalhadas, apurando estes números aplicados a cada produto será possível encontrar o custo de produção exato do produto acabado.

2.2.1.2 Custos Indiretos

Os custos que não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de forma estimada e muitas vezes arbitrária, são os custos indiretos com relação aos produtos.

Custos indiretos são os gastos que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviço ou departamentos, serão mediante critério de rateio. No caso industrial, são os custos que ocorrem dentro do processo de produção, mas para serem apropriados aos produtos requerem o uso de rateios (são artifícios usados para distribuir os custos que não se consegue determinar com objetividade e segurança a quais produtos referem). São os gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que não tem relação direta com um produto ou serviço específico, pois relacionam-se com vários produtos ao mesmo tempo. Exemplo: o aluguel da fábrica em que são produzidos diversos produtos em conjunto. Para

atribuir uma parcela do custo com aluguel fabril aos produtos é necessário ratear por um critério específico (WERNKE 2004, p. 14).

Bornia (2010, p. 21) afirma que “custos indiretos não podem ser facilmente atribuídos as unidade, necessitando de alocações para isso. Exemplos de custos indiretos em relação aos produtos são a mão de obra indireta e o aluguel.”.

Custos indiretos são gastos que não podem ser atribuídos de forma direta, somente através de critérios de rateio, são gastos que a empresa tem para exercer atividades no geral e não relacionadas diretamente ao produto ou serviço. Quando for necessário usar qualquer critério de rateio para apropriar e não obter medida direta, fica incluído como custo indireto. São considerados indiretos devido a sua dificuldade de alocação.

2.2.2 Quanto à formação (ou variabilidade)

A classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-os em custos fixos e variáveis.

2.2.2.1 Custos fixos

“São custos que não variam, em certa capacidade instalada, em determinado período de tempo ou qualquer que seja o volume da atividade da empresa. Eles existem independentemente, de a empresa produzir ou não.”. (CUNHA e RODRIGUES, 2012, p. 7)

Custos fixos são aqueles gastos que tendem a se manter constantes nas alterações de atividades operacionais, independentemente do volume de produtos. São custos que têm seu montante fixado não em função de oscilações na atividade, ou seja, sem vínculo com o aumento ou diminuição da produção. Assim, esses custos permanecem no mesmo valor independentemente da quantidade produzida. Relacionam-se com a capacidade instalada que a empresa possui e seu valor independe do volume de produção, existindo independentemente de a sua empresa estar produzindo ou parada. (WERNKE, 2004, p. 13)

“Teoricamente são definidos como os que se mantêm inalterados, dentro de certos limites, independentemente das variações das atividades ou vendas.” (IUDÍCIBUS, 2013, p. 141)

2.2.2.2 Custos variáveis

Outra classificação usual é a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de sua atividade em determinada unidade de tempo. Por exemplo, o volume global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida maior seu consumo (MARTINS, 2010).

Custos variáveis são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa. Têm seu valor na proporção direta do nível de atividades. O exemplo mais adequado para custo variável é a matéria-prima, pois se para produzir uma unidade de produto gastam-se \$10, ao produzir duas unidades gastam-se \$20. (WERNKE, 2004, p. 13).

Os custos variáveis, ou chamados custos de atividade, são aqueles que, em um período específico de tempo, flutuam como consequência exclusiva das variações dos volumes de produção e de vendas (WERNKE, 2004).

“Custos variáveis estão intimamente relacionados com a produção, isto é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, tais como custos de matéria prima.” (BORNIA, 2010, p. 19).

2.2.3 Quanto à função

Objetiva a identificação do custo das diferentes atividades da empresa de forma a possibilitar o controle dos valores orçados para cada uma delas. (CARARETO *et al.*, 2006, p.3).

Para Dutra (2003 *apud* Carareto *et al.*, 2006), as funções podem se concentrar em cinco níveis: direção, apoio, gerência, supervisão e execução. Sendo no nível de gerência os custos classificados em três funções distintas:

- Custo de produção: necessários para a fabricação dos produtos ocorrem no processo de transformação dos insumos;
- Custos administrativos: utilizados para programação e controle, são indispensáveis à execução de políticas e da programação de atividades da empresa;
- Custos de comercialização: custos de venda e distribuição de produtos.

A classificação dos custos quanto à função caracteriza-se pela departamentalização, separando-os por meio de diferentes setores independentemente da sua participação na produção de bens e serviços.

2.2.4 Quanto à ocorrência

Nesta classificação os custos dividem-se em função das fases do processo. Sendo a composição da matéria prima com a atuação da mão de obra direta chamado de custo primário.

Diferente do custo direto, pois nele agregam-se os valores de todos os materiais envolvidos no resultado da produção, já no custo primário consideram-se somente os que são base para o processo (embalagem do produto é um exemplo de material que não é base para o processo).

O custo de transformação é aquele resultado da soma de todos os gastos necessários para a transformação da matéria prima em produto, o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão de obra, energia, materiais de consumo industrial, etc.).

2.2.5 Quanto ao auxílio na tomada de decisões

Custos podem ainda ser separados considerando-se sua relevância para uma determinada tomada de decisão. Essa classificação é feita considerando-se uma determinada decisão a ser tomada, sendo válida apenas para aquela decisão. Caso se tenha outra decisão em mente, a classificação pode ser outra, isto é, custos relevantes para um tipo de decisão e não relevantes para outro e vice-versa.

Wernke (2004, p. 13), afirma que “custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos não relevantes são os que independem da decisão tomada.”.

2.3 Métodos de Custeio

Determinar qual o melhor caminho para distribuir o custo no preço de venda é fundamental para o resultado da empresa. A atribuição dos custos variáveis aos produtos deve ser efetuada pelas fichas técnicas de produto (listas de componentes do produto), porém

quando trabalhamos com os custos fixos é necessário recorrer a métodos de custeamento (WERNKE, 2004).

Métodos de custeio são métodos de apropriação de custos. A alocação dos custos dos produtos é feita através dos métodos de custeio (BORNIA, 2010). Neste trabalho serão apresentados os principais métodos de custeio utilizados.

2.3.1 Custeio por Absorção

Este é o método mais tradicional de custeio e é empregado quando se deseja atribuir um valor de custo ao produto, atribuindo-lhe também uma parte dos custos indiretos. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, de forma direta ou indireta mediante critérios de rateios (WERNKE, 2004).

O custeio por absorção é um princípio utilizado para dar tratamento aos custos fixos. Podendo ser por absorção integral ou por absorção ideal. No custeio por absorção integral, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) é distribuída aos produtos, relacionando principalmente a avaliação de estoques, neste caso, utilizando a contabilidade de custos como apêndice a contabilidade financeira. Já no custeio por absorção ideal todos os custos (fixos e variáveis) também são computados como custos dos produtos. Porém, custos relacionados com desperdícios não são distribuídos aos produtos. Este método adapta-se particularmente no apoio ao controle de custos e na melhoria contínua da empresa. (BORNIA, 2010).

Martins (2010, p. 37) descreve que o custeio por 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 produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.”.

O custeio por absorção aloca, a cada fase da produção, os custos aos produtos. Assim, cada produto recebe sua parcela de custos até o momento em que todos os custos de produção sejam absorvidos, seja pelos produtos vendidos ou pelos que foram estocados. Portanto, as despesas não são apropriadas aos produtos fabricados, são diretamente lançados no resultado do período em que incorreram. (CORONETTI *et al*, 2012, p. 330)

A identificação e a separação dos custos e despesas são de grande importância neste método de custeio, pois somente os custos serão considerados na apropriação aos produtos, independente de sua classificação. Utilizando o procedimento de fazer com que cada produto absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação (CORONETTI *et al*, 2012).

Assim, podemos citar como integrantes do custo de bens e serviços vendidos: o custo de aquisição de matérias primas e quaisquer outros bens aplicados ou consumidos, o custo de pessoal aplicado no processo produtivo, inclusive cargo de supervisão, manutenção e guarda das instalações, o custo de alocação, manutenção, reparo e encargos de depreciação de bens aplicados na produção. A partir das contas naturais das despesas de fabricação, analisaríamos o total, e faríamos a transferência para os produtos através de um critério de rateio baseado em alguma medida de volume. Por exemplo, poderíamos distribuir as despesas de fabricação aos produtos usando horas de mão de obra que cada um consumiu no processo produtivo. (WERNKE, 2004)

O atendimento a legislação fiscal e seu uso quando a empresa busca um sistema de custos aliado à contabilidade é uma das vantagens do custeio por absorção. Além disso, o método permite a apuração do custo por centro de custos, agregando acompanhamento e análise do desempenho de cada área, quando os custos são alocados por departamentos. Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto. (WERNKE, 2004)

A principal desvantagem do custeio por absorção consiste na utilização de rateios para distribuir os custos entre os departamentos e ou produtos, pela ausência de objetividade nos critérios podem distorcer os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros. (WERNKE, 2004)

Desta forma, Santos (1995 *apud* Wernke, 2004), defende que “o método de custeamento por absorção é falho como instrumento gerencial de tomada de decisão, por que se fundamenta no rateio dos custos fixos, que apesar de aparentarem lógicas, levam alocações arbitrárias e até enganosas”.

2.3.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

“O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC, é um método de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.” (MARTINS, 2010, p. 87)

O Custeio Baseado em Atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos usam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas, em seguida alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso. (BORNIA, 2010, p. 112)

Este método analisa o comportamento dos custos por atividade, e estabelece relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente da separação de departamentos, permitindo a identificação dos fatores que levam a instituição ou empresa a incorrer em custos em seus processos de oferta de produto e serviços e de atendimento a mercados e clientes. (WERNKE, 2004).

A essência deste método de custeio está justamente nas atividades, pois há o pressuposto que são elas que consomem os recursos e estas são consumidas pelos objetos de custeio. A gestão baseada em atividades apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas. (MARTINS, 2010).

Este planejamento utiliza o Custeio ABC caracterizando-se por decisões estratégicas como alterações do mix de produtos, no processo de formação de preços, processos de fabricação, redesenho dos produtos, eliminação e redução de custos ou atividades que não agregam valor, eliminação de desperdícios, na elaboração de orçamentos com base em atividades, etc. (MARTINS, 2010).

A implantação de um sistema de custos baseado nos conceitos do ABC pode dar origem a uma reengenharia de processos. O caminho inverso também é possível: uma empresa que esteja envolvida num processo de reengenharia pode desejar conhecer os custos das atividades e dos processos e avaliar as economias obtidas, e daí a necessidade de um sistema de custos por atividades. O ABC pode ser então um instrumento de mudanças. (MARTINS, 2010, p.288)

“O principal fator diferencial do custeio baseado em atividades está na forma como atribui os custos indiretos aos produtos, por meio do direcionamento de custos.” (CORONETTI *et al*, 2012).

Como benefícios proporcionados pela utilização do ABC podem ser citados a exposição da informação ao usuário exibindo o vínculo dos mesmos com os resultados, a utilização da análise causal da relação entre custo e atividade e entre a atividade e a venda em que ele serve. A estimativa de cada atividade em termos de capacidade auxiliando o gestor a medir seu valor. Resultando num processo de tomada de decisão que pode acarretar redução de custos da atividade e eliminação da atividade que não agregue valor. (WERNKE, 2004)

Pelo método ABC, todos os custos, inclusive os fixos, são rateados em função das atividades. Esses custos variam de período a período em função dos diversos volumes de atividades. Dessa forma, esse sistema não se constitui numa ferramenta totalmente eficaz na gestão dos custos. (WERNKE, 2004)

Catelli (1995 *apud* Wernke, 2004), concorda que o problema deste custeio é considerar o rateio dos custos e despesas fixas. E ainda ressalta algumas desvantagens

encontradas não só neste método, mas também em outros. Os custos indiretos sempre são de natureza fixa. Com o aumento do emprego de tecnologias modernas na produção tem aumentado a proporção dos custos fixos com os variáveis, entre outros.

2.3.3 Custeio Variável

O custeio variável, também chamado direto, segundo Martins (2010, p. 141) surgiu, “devido aos problemas vistos com relação à dificuldade trazida pela apropriação de custos fixos aos produtos e em função da grande utilidade do conhecimento do custo variável e da margem de contribuição”.

Neste método alocam-se aos produtos somente os custos que variam proporcionalmente ao volume de produção, para fins de avaliar inventários. Para determinar o custo dos produtos vendidos apropria-se, além dos custos variáveis referentes às unidades vendidas, as despesas variáveis que incorreram para realizar a venda (CORONETTI *et al*, 2012).

O princípio básico do custeio direto é o de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos (chamados diretos ou variáveis) devem ser apropriados. Os demais custos necessários para manter a capacidade instalada (indiretos ou fixos) devem ser considerados em termos de custo de produto. (WERNKE, 2004)

No custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período. Entendendo os princípios de custeio como filosofias intimamente ligadas aos objetivos do sistema de custos, podemos dizer que o custeio variável está relacionado principalmente com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, quando os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos, não (BORNIA, 2010, p. 35).

O critério de custeio variável fundamenta-se na ideia de que os custos e as despesas que devem ser apropriadas aos produtos em processamento e acabados, serão aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida dessa atividade (WERNKE, 2004).

Podemos exemplificar o modelo de custeio variável imaginando a empresa como uma máquina. Para essa máquina funcionar em determinado período considerado, é necessário cobrir os custos fixos, independente do que for produzido. Ou através de um exemplo numérico, onde em uma empresa em determinado mês tenha a produção de 80.000 unidades

com \$1.000.000 de custos fixos e \$400.000 de custos variáveis. Sendo assim tem-se um custo variável ou direto de \$5,00 por produto, o restante é custo fixo do período.

Em termos de vantagens e desvantagens do custeio direto ou variável, podemos mencionar alguns pontos. Este método prioriza o aspecto gerencial ao enfatizar a rentabilidade de cada produto sem as distorções ocasionadas pelos rateios de custos fixos aos produtos. É um método não aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques. Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo. Exige uma estrutura de classificação rígida entre os gastos de natureza fixa e variável. Com a elevação dos custos fixos, não considerados neste método, a análise de desempenho pode ser prejudicada e deve merecer considerações mais especiais (WERNKE, 2004).

2.3.4 Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP)

Primeiramente é preciso destacar que o método da unidade de esforço de produção trabalha apenas com os custos de transformação. Os custos de matéria-prima não são analisados pelo método, devendo ser tratados separadamente (BORNIA, 2010).

“O método UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle da gestão. A mensuração do desempenho da empresa é feita por meio de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade.” (BORNIA, 2010, p. 138)

A unificação da produção no método UEP advém do conceito teórico de esforço de produção. Os esforços de produção significam todo esforço utilizado para transformar a matéria-prima nos produtos acabados da empresa. Dessa forma, a mão de obra (direta e indireta), a energia elétrica utilizada na produção, a manutenção do equipamento, o controle de qualidade, o trabalho intelectual de planejamento da produção, enfim, tudo o que se relaciona com a produção da empresa gera esforços de produção (WERNKE, 2004, p. 33).

Para utilizar o método UEP devem ser observadas algumas fases, como: a divisão da fábrica em postos operativos, a determinação dos índices de custos horários por posto operativo (ou custo/hora por posto operativo), escolha do produto-base, cálculo dos esforços produtivos (UEP/hora) de cada posto operativo, determinação dos equivalentes dos produtos em UEP (valor em UEP do produto), mensuração da produção total em UEP, cálculo dos custos de transformação (WERNKE, 2004).

Em termos de vantagens e desvantagens do método UEP podemos citar a mensuração do desempenho do processo na sua eficiência, eficácia e produtividade. O método oferece não somente informações de custo, mas também informações sobre a utilização da capacidade

produtiva em termos de eficiência e eficácia. Além de, utilizar o gerenciamento da produção, possibilitar a maximização da produção, o gerenciamento dos gargalos, o planejamento da produção e a análise de lucratividade dos produtos (WERNKE, 2004).

As limitações para este método estão no fato de ele separar a empresa em duas partes distintas, o processo produtivo e as demais áreas da empresa. Ainda, apresenta dificuldades na elaboração do custo total dos produtos, uma vez que não se aplica a mensuração das operações que não guardam relação direta com o processo produtivo (WERNKE, 2004).

2.4 Formação Preço de Venda

“Preço é a expressão do valor de troca que se oferece por alguma coisa que satisfaça uma necessidade ou desejo.” (WERNKE, 2004, p. 126).

No cálculo do preço de venda as empresas devem procurar valores que maximizem os lucros, possibilitem alcançar as metas de vendas, permitam otimização do capital investido e proporcionem a utilização eficaz da capacidade de produção instalada.

A formação do preço de venda é utilizada por todas as empresas do mercado, pois, tudo o que se vende ou negocia, necessita de um preço, ou seja, de um valor monetário para o produto ou serviço em questão. Para empresas que possuem uma contabilidade de custos eficiente, com uma estrutura organizada se realiza sem nenhuma grande dificuldade. Portanto, a contabilidade de custos aliada à eficiência, eficácia e produtividade, junto a aplicação dos conceitos anteriormente abordados neste trabalho resultam numa tomada de decisão consciente para a formação do preço de venda.

A formação de preço de venda é muito mais que um simples processo de acumular custos e acrescentar margem de lucro: é um processo decisório. Portanto, é importante lembrar que erros no processo de formação de preços podem não ter efeito negativos apenas em curto prazo. Em longo prazo, esses erros também podem trazer consequências.

O importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com sua política de preços. Considerando os aspectos citados os preços podem ser fixados com base nos custos e na sua combinação com o mercado. Podemos representar a ideia com a seguinte equação:

$\text{PREÇO} = \text{CUSTO} + \text{LUCRO}$
--

Na ótica da empresa moderna, o preço é determinado pelo mercado, transformando a equação em:

$$\text{LUCRO} = \text{PREÇO} - \text{CUSTO}$$

A diferença entre estas duas equações é que, na primeira, o preço é variável dependente, determinado em função do custo obtido e do lucro desejado, ao passo que na segunda, torna-se variável independente. Nesse caso, o lucro é função do preço de venda fixado pelo mercado e o custo que a empresa consegue atingir. Por este motivo programas de redução e controle de custos são importantes, o ataque aos desperdícios é particularmente relevante quando inicia a redução o preço de venda (BORNIA, 2010).

A forma de calcular preços é ter como ponto de partida o custo do bem ou serviço apurado de acordo com um dos métodos citados neste trabalho e aplicar ao custo obtido a taxa de marcação (*Mark-up*).

2.4.1 Taxa de Marcação (*Markup*)

A taxa de marcação ou *Markup* é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda. Têm por finalidade cobrir os fatores, como tributação sobre vendas (ICMS, PIS, COFINS ou Simples), percentuais incidentes sobre o preço de venda (comissões sobre vendas, franquias, comissões das administradoras do cartão de crédito etc.) (WERNKE, 2004, p.130).

Para Martins (2010, p. 218) a taxa de Markup, “deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.”.

“Na formação do preço de venda pelo custo é preciso identificar um multiplicador sobre os custos, que facilite e agilize o cálculo do preço do produto.” (NAPPI, 2001). Este multiplicador segundo Padoveze (2000 *apud* Nappi, 2001) é aplicado sobre os custos dos produtos e sua construção está ligada a determinação de percentuais sobre o preço de venda, através de relações percentuais médias sobre o mesmo, e assim, aplicados a seguir ao custo dos produtos.

2.5 Análise do volume de lucro

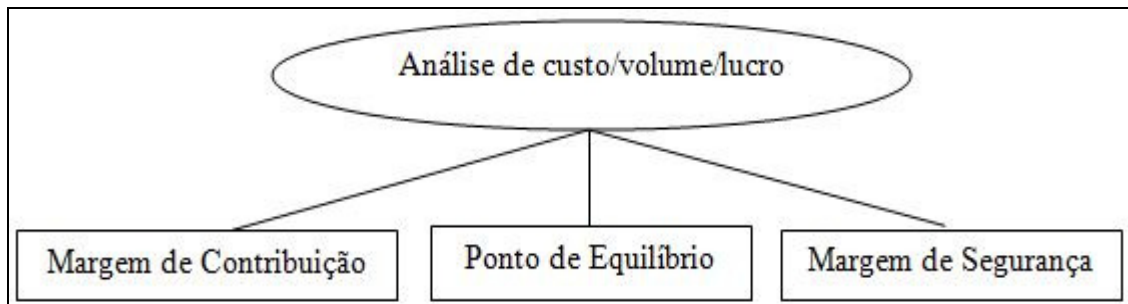
Na utilização dos custos para auxílio à tomada de decisões, a previsão ou o planejamento do lucro da empresa é ponto importante. Um conjunto de procedimentos denominados análise de custo-volume-lucro, determina a influência no lucro por alterações nas quantidades vendidas e nos custos. Na verdade, os fundamentos da análise de custo-

volume-lucro estão intimamente relacionados ao uso de sistemas de custos para auxílio à tomada de decisões de curto prazo, característica do custeio variável (BORNIA, 2010).

O lucro líquido de uma empresa é a medida do sucesso da administração em atingir suas metas. No planejamento, a administração precisa antecipar como os preços de venda, custos, despesas e lucros reagirão às mudanças em atividades quando esta é medida em termos de capacidade ou volume (VANDERBECK; NAGY, 2003).

Segundo Wernke (2004, p. 41) a análise de custo/volume/lucro é “um dos instrumentos da área de custos que podem ser utilizados nas decisões gerenciais”. Abrangendo conceitos de margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança. Conforme fig. 3 abaixo:

Figura 3 - Análise do custo/volume/lucro



Fonte: WERNKE (2004, p. 41)

2.5.1 Margem de Contribuição

“A margem de contribuição é o valor resultante da venda de uma unidade, depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis associados ao produto comercializado. Tal valor contribuirá para pagar os custos fixos da empresa e gerar lucro” (WERNKE, 2004, p. 42).

Vanderbeck e Nagy (2003, p. 419) afirmam que “a margem de segurança indica o montante que as vendas podem diminuir antes que a companhia sofra uma perda”.

Entre as vantagens e desvantagens da utilização da margem de contribuição podemos citar como uma das vantagens, o auxílio à administração a decidir que produtos devem merecer maior esforço de venda ou aqueles que devem ser colocados em ponto secundários ou simplesmente tolerados pelos benefícios de venda que possam trazer a outros produtos. Como uma das desvantagens, devemos citar que basear o cálculo dos preços de venda somente com dados em margem de contribuição pode resultar em valores que não cubram todos os custos necessários para manter as atividades em longo prazo (WERNKE, 2004).

2.5.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas no qual o lucro é nulo. Pode ser calculado pela expressão:

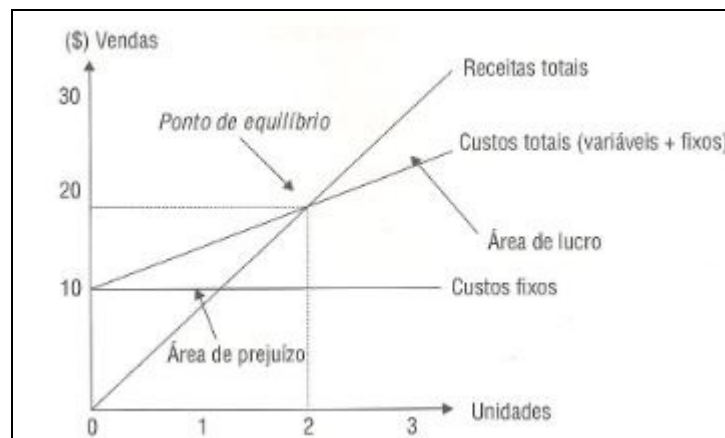
$$\text{Ponto de equilíbrio} = \text{Custo Fixo} / \text{Margem de contribuição}$$

Fonte: BORNIA (2010, p. 58)

“O ponto de equilíbrio nasce da conjunção dos custos e despesas totais com as receitas totais.” (MARTINS, 2010, p. 257)

“O ponto de equilíbrio pode ser definido como o ponto no qual a receita de vendas é adequada para cobrir todos os custos de manufatura e vender o produto, mas sem obter lucro.” (VANDERBECK e NAGY, 2003, p. 415). A fig. 4 abaixo ilustra a condição de operação em que encontramos o ponto de equilíbrio:

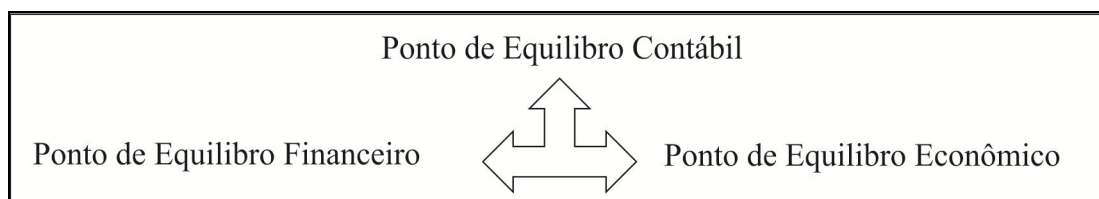
Figura 4 - Representação do Ponto de equilíbrio



Fonte: WERNKE (2004, p. 49)

É importante lembrar que dependendo da necessidade de informações e da fórmula como é calculado, o ponto de equilíbrio recebe denominações distintas, conforme a fig. 5 abaixo:

Figura 5 - Tipos de Ponto de Equilíbrio



Fonte: WERNKE (2004, p. 50)

O ponto de equilíbrio auxilia na gestão de curto prazo da empresa e atende as decisões empresariais relacionadas à alteração do mix de vendas de acordo com o comportamento do mercado, definição do mix de produtos, entre outros. Porém, por representar uma técnica para utilização em curto prazo é limitado para uma análise de planejamento de longo prazo para uma empresa que não dê resultados positivos (WERNKE, 2004).

2.5.3 Margem de Segurança

Margem de Segurança é o volume de vendas que supera as vendas calculadas num ponto de equilíbrio, ou seja, representa o quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa (WERNKE, 2004).

2.6 Forças competitivas

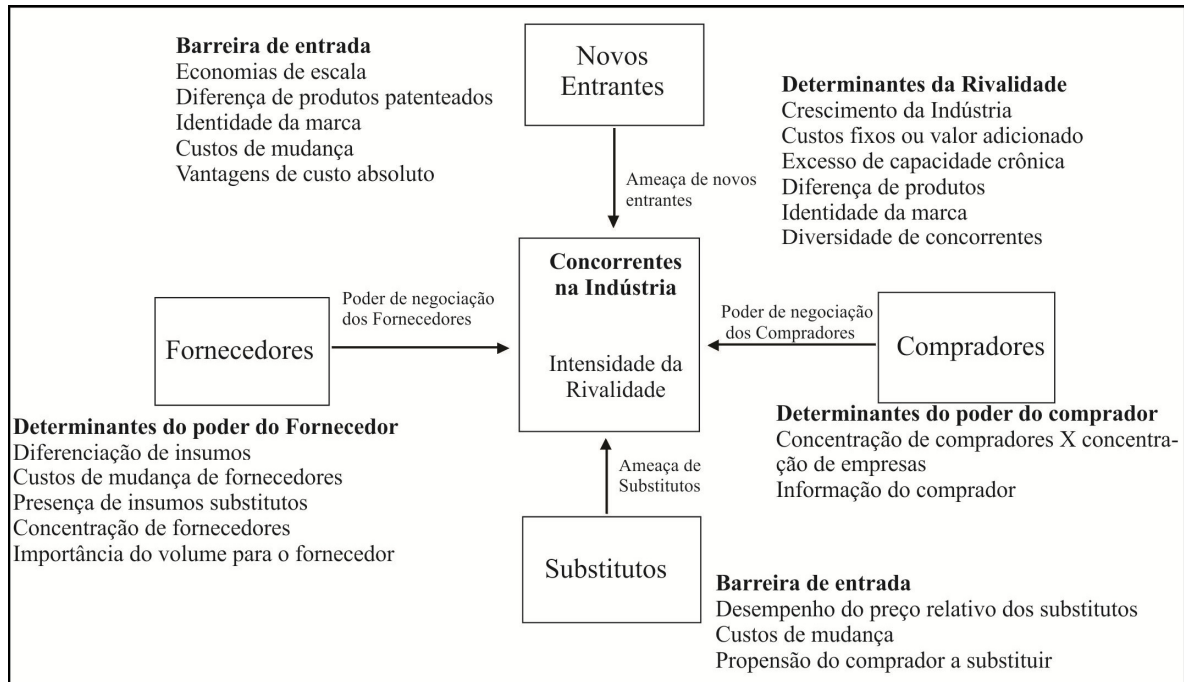
A superioridade competitiva de uma empresa está em sua maior ou menor habilidade em estruturar sua cadeia de valores, estabelecer um posicionamento estratégico condizente com a realidade de seus negócios e gerenciar de forma eficaz seus fatores direcionadores de custos. Isso porque a globalização, caracterizada pelo mercado dinâmico e turbulento e pelo avanço tecnológico, proporcionou um ambiente de constantes mudanças, forçando as empresas a um grau maior de flexibilidade para garantir a sobrevivência nesse contexto de alta competitividade (WERNKE, 2004).

Entre as possibilidades que a empresa tem de se manter no mercado está a de trabalhar o gerenciamento da função custo, aliada a cadeia de valores, com um posicionamento estratégico.

A estratégia competitiva deve surgir de uma compreensão sofisticada das regras da concorrência que determinam a atratividade de uma indústria. A meta final da estratégia competitiva é lidar com e, em termos ideais, modificar estas regras em favor da empresa (PORTER, 1989, p. 3).

Para uma indústria ser competitiva necessita de um grau de concorrência relevante que depende basicamente de cinco forças competitivas: entradas potenciais, ameaça de substituição, poder de negociação dos compradores e fornecedores e o nível de concorrência entre concorrentes (PORTER, 1989). A fig. 6 abaixo ilustra a relação entre estas cinco forças competitivas.

Figura 6 - As cinco forças competitivas da empresa



Fonte: Adaptado de PORTER (1989, p. 5)

Porter (1989, p.4), afirma que “as cinco forças determinam a rentabilidade da indústria porque influenciam os preços, os custos e o investimento necessário das empresas em uma indústria – os elementos de retorno sobre o investimento”.

2.6.1 Entradas potenciais

“A ameaça de entrada coloca limite nos preços e modula o investimento exigido para deter entrantes” (PORTER, 1989, p. 4).

As entradas potenciais possuem um conjunto de fatores que se apresentam como restrição ou impedimento à entrada de novas empresas no mercado ou negócio. A economia de escala, que tem como objetivo a organização do processo com a melhor utilização dos recursos e como resultado baixo custo de produção e incremento da indústria, representa um dos fatores, uma vez que baixar o custo médio do produto faz com que os consumidores mantenham seu nível de compra com a empresa e não saiam em busca de novos fornecedores, não gera nível de insatisfação ou uma necessidade de busca (PORTER, 1989).

A diferença de produtos patenteados promove a sociedade o conhecimento de uma tecnologia, que de outra forma permaneceria como um segredo comercial. Incentiva o inventor em prosseguir com suas pesquisas e desenvolvimento, fazendo com que o concorrente não consiga reproduzir seu produto com potencial de vendas (PORTER, 1989).

A identidade da marca são todos aqueles elementos utilizados para contextualizar os produtos/serviços diante do consumidor. Uma vez identificados, os consumidores criam uma imagem diante da marca da empresa que faz com que tenham nível de confiança e mantenham seu nível de compra, criando uma barreira para a entrada de novos concorrentes. A mudança de fornecedor aliada à identidade da marca pode gerar para a empresa um custo de mudança, ocasionado pela necessidade que o consumidor tem de se acostumar com mudanças, por mais que sejam para produtos semelhantes (PORTER, 1989).

A liderança em custo corresponde a uma estratégia que a empresa deve utilizar para se tornar produtora com baixo custo no seu setor de atividade. Seguindo esta estratégia a empresa consegue grande área de atuação e se mantém a frente do seu concorrente (PORTER, 1989).

2.6.2 Ameaça de Substituição

“O poder do comprador influencia os preços que as empresas podem cobrar, por exemplo, da mesma forma que a ameaça de substituição” (PORTER, 1989, p.4).

A ameaça de substituição é resultado dos novos produtos que surgem gerando aos clientes novas opções de concorrência. O desempenho do preço relativo dos substitutos é determinante da ameaça de substituição, por estar relacionado com a discrepância do seu preço para com o do concorrente e na maneira de ele interagir com o mercado e os momentos do consumidor. Uma empresa que esteja preparada para este ambiente consegue diminuir as chances de um produto ou serviço substituir o seu (PORTER, 1989).

O custo de mudança também está relacionado com a força competitiva de ameaça de substituição. O mesmo custo que é fabricado em outras forças, traz resultado nesta, portanto quanto mais a empresa puder absorver uma mudança e evitar o repasse ao cliente, menor ameaça de substituição ela sofrerá (PORTER, 1989).

O consumidor tem a propensão de substituir um produto quando é influenciado por mídia, experiências de outras pessoas, mensagens e ideologias de outra empresa. Sendo assim a empresa pode se defender pela proximidade da empresa a cultura e aos costumes do público alvo, pois a atração pela mudança não está ligada a uma decisão empresarial, trata-se de uma questão que atinge a psicologia (PORTER, 1989).

2.6.3 Poder de Negociação dos fornecedores

“O poder de negociação dos fornecedores determina os custos das matérias primas e de outros insumos” (PORTER, 1989, p.4).

A diferenciação de insumos é um fator impactante na negociação dos fornecedores mais específicos ou abrangentes. A análise do custo de mudança dos fornecedores da empresa trata-se de uma análise do impacto da presença de insumos de qualidade diferente, superior ou inferior, no processo. Estes custos são determinados para entender o quanto de poder a empresa tem sobre seu fornecedor e o quanto ele tem sobre sua empresa, assim como a presença (ou ausência) de insumos substitutos. A concentração de fornecedores pode ser entendida para determinar onde e quantos fornecedores de insumos a empresa pode encontrar (PORTER, 1989).

O volume de compra pode servir tanto para melhores preços, como para formalização de contratos de entrega com o fornecedor. Visto que quando a empresa tem um volume de compra grande com seu fornecedor ela tem um argumento a mais para solicitar e ser atendida quando necessita de um prazo de entrega um pouco mais rápido (PORTER, 1989).

2.6.4 Poder de negociação dos compradores

“O poder dos compradores também pode influenciar o custo e o investimento, porque os compradores poderosos exigem serviços dispendiosos” (PORTER, 1989, p. 4).

O poder de negociação dos compradores é determinado por alguns fatores que envolvem a relação custo benefício, como a alavancagem de negociação e sensibilidade ao preço. A concentração de compradores versus a concentração de empresas vai implicar se o público alvo da empresa for bastante influenciável (PORTER, 1989).

O nível de informação do comprador, dependendo do nicho de mercado, pode ser um problema, pois um consumidor bem informado sempre irá buscar melhores condições e estas podem ser encontradas nos concorrentes (PORTER, 1989).

2.6.5 Nível de concorrência entre concorrentes

“A intensidade da rivalidade influencia os preços assim como os custos da concorrência em áreas como fábrica, desenvolvimento de produto, publicidade e força de vendas” (PORTER, 1989, p. 4).

O crescimento da indústria objetiva o aumento do nível concorrência entre os concorrentes, uma vez que as indústrias precisam se preparar com uma visão estratégica de futuro. Como determinante da rivalidade entre os concorrentes tem-se o custo fixo que é uma oportunidade de precificar diante do cliente, de um produto ou serviço, as variáveis de taxas e impostos oscilantes (PORTER, 1989).

O excesso de capacidade de um produto ou serviço pode afetar seu negócio, devido ao fato de ter necessidade de reduzir custo de armazenagem para absorver novas demandas. Junto à diferenciação dos produtos, estes determinantes da rivalidade, que ocorrem normalmente quando há mudanças de insumos ou mão de obra, resultando na influência da qualidade do insumo no produto (PORTER, 1989).

A identidade da marca, colocada como determinante da barreira de entrada de novos concorrentes, também é contemplada quando falamos de nível de rivalidade entre concorrentes. A marca é um ponto forte considerável quanto à concorrência, pois quando a empresa se estabelece em um nicho de mercado ela tem um ‘padrão’ de produto a entregar para seu consumidor, se assim não a marca torna-se um ponto fraco diante da concorrência (PORTER, 1989).

Possuir vários concorrentes pode ter um lado positivo, pois ele pode desviar o foco de seu concorrente principal. Quando a empresa possui poucos concorrentes eles sempre trabalham paralelos, um conhece bastante o outro, sendo assim a inversão de papéis, grande número de concorrentes no mesmo nicho de mercado irá fazer com que desvie o foco principal de sua empresa (PORTER, 1989).

A metodologia das cinco forças permite que uma empresa perceba a complexidade e aponte os fatores críticos para a concorrência em sua indústria, bem como permite que ela identifique as inovações estratégicas que melhorariam da melhor forma a rentabilidade da indústria – e a sua própria. A metodologia das cinco forças não elimina a necessidade de criatividade na busca de novas formas de concorrência em uma indústria. Ao contrário, ela dirige as energias criativas dos administradores para os aspectos da estrutura da indústria que são mais importantes para a rentabilidade a longo prazo. A metodologia visa, no processo, levantar as possibilidades de descoberta de uma inovação estratégica aconselhável (PORTER, 1989, p. 6).

3 CONCLUSÃO

Os custos de uma empresa devem ser planejados e controlados. No atual ambiente competitivo no qual as empresas estão inseridas, verifica-se claramente que a competição tende a ficar cada vez mais acirrada. O trabalho da gestão de custos se concentra em elaborar estratégias de alocação de custos para ter no preço de venda o diferencial perante concorrentes e/ou a possibilidade de uma margem de contribuição maior.

Este trabalho mostra a importância de trabalhar a função custo na empresa e de utilizá-la como diferencial para competir diante dos desafios encontrados na gestão de custos e formação de preços. Porém, é importante lembrar que o estudo sugere novas pesquisas, não só em termos de história, mas também traçando a habilidade deste gerenciamento que outras empresas possuem com suas metas e os problemas encontrados nos relacionamentos entre os diversos envolvidos no processo.

A partir da utilização das diversas ferramentas que o sistema de custo oferece para a empresa ela deve se estruturar frente aos desafios encontrados na gestão deste sistema. As forças competitivas existentes representam as barreiras que a empresa deve superar para ter bons resultados gerenciais. Uma vez compreendida as regras de concorrência à empresa consegue traçar uma estratégia competitiva para lidar com seus concorrentes.

Um sistema de custos é de grande importância para a indústria independente de sua capacidade produtiva, uma vez que toda empresa com fins comerciais tem de enfrentar concorrentes e ter estratégias para sobreviver ao mercado.

Com o trabalho realizado conclui-se que com um sistema de gerenciamento de custos bem estruturado, a garantia dos processos internos conformes e a compreensão das regras de concorrência à empresa estará com melhores condições para alcançar seus objetivos, o sucesso financeiro, a satisfação do cliente e o seu crescimento. E se o mercado conseguir absorver o preço de venda de seu produto, em igualdade ou proximidade ao de seu concorrente a empresa terá a vantagem de uma margem de contribuição maior.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 214 p.

CARARETO, Edson Soares *et al.* **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão.** Revista de Economia da UEG, Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2, JUL/DEZ-2006. Disponível em < <http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso: 16. Abr. 2014.

CATELLI, A. **Uma análise crítica do sistema ABC – activity-based costing.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, v. 24, nº 91, jan./fev. 1995. *Apud* WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem pratica.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p.

CORONETTI, Jucimar. BEUREN, Ilse Maria. SOUSA, Marco Aurélio Batista de. **Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina.** GESTÃO.Org – Vol. 10, No.02, p.324 – 343, maio/ago. 2012. Disponível em < <http://www.revista.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/view/299>>. Acesso: 05. Mar. 2014.

CUNHA, Ulisses do Carmo. RODRIGUES, José Roberto F. **A importância da contabilidade de custos na formação de preços em uma micro-empresa de uniformes Profissionais.** Revista de Design, Inovação e gestão estratégica. 2012. Disponível em:<<http://www.cetiqt.senai.br/ead/redige/index.php/redige/article/viewFile/156/225>>. Acesso: 16. Abr. 2014.

DUTRA, René Gomes. **Custos uma abordagem prática.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 394 p. *apud* CARARETO, Edson Soares *et al.* **Gestão Estratégica de Custos: custos na tomada de decisão.** Revista de Economia da UEG, Anápolis (GO), Vol. 2, nº 2, JUL/DEZ-2006. Disponível em < <http://www.nee.ueg.br/seer/index.php/economia/article/viewFile/125/122>>. Acesso: 16. Abr. 2014.

IUDICIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2013. 332 p. ISBN 978-85-224-1848-0

LEONE, George Sebastiao Guerra. **Custos: planejamento, implantacao e controle.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2011. 517 p. ISBN 85-224-2535-8

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária.** Ver. Contab. Financ. Vol. 13. Nº 28. São Paulo. 2012. Disponível em: < http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772002000100001&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em: 14. Set. 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2010. 370 p. Inclui bibliografia e índice. ISBN 85-224-3360-7

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001 *Apud* CUNHA, Ulisses do Carmo. RODRIGUES, José Roberto F. **A importância da contabilidade de custos na formação de preços em uma micro-empresa de uniformes Profissionais.** Revista de Design, Inovação e gestão estratégica. 2012. Disponível

em:<<http://www.cetiq.t.senai.br/ead/redige/index.php/redige/article/viewFile/156/225>>.
Acesso: 16. Abr. 2014.

NAPPI, Adryadson Flabio. **Formação Preço de Venda**. 2011. Disponível em:
http://files.comunidades.net/adryadsonnappi/Formacao_do_preco.pdf. Acesso: 16. abr. 2014.

NOGUEIRA, Clayton C. **Custos, decifra-me ou te devoro**. 2012. Disponível em
<<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/custos-decifra-me-ou-te-devoro/65761/>>. Acesso em: 07. Set.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000. *Apud* NAPPI, Adryadson Flabio. **Formação Preço de Venda**. 2011. Disponível em:
http://files.comunidades.net/adryadsonnappi/Formacao_do_preco.pdf. Acesso: 16. abr. 2014.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Revisao tecnica: Jorge A. Garcia Gomez, Traducaao: Elizabeth Maria de Pinto Braga. 33.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1989. ISBN 85-700-1558-5.

SANTOS, J. J. **Formação de preços e do lucro**. São Paulo: Atlas, 1995. *apud* WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem pratica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p. ISBN 85-224-3661-4.

VANDERBECK, Edward J; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. Traducaao: Robert Brian Taylor. 11.ed. Sao Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. 456 p. ISBN 85-221-0238-4.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem pratica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175 p. ISBN 85-224-3661-4.