

# Precificação e Lucratividade

**Heliton José Ribeiro**

**Melissa Christina Corrêa de Moraes**

**Roberto de Araújo Vieira**

**Vania Silva de Carvalho**

## **Resumo:**

*A complexidade do ambiente econômico e o crescimento das organizações têm dificultado a gestão dos negócios. A demanda de informações cada vez mais oportunas e relevantes capazes de embasar o processo de decisão deixa evidente a função da contabilidade como um instrumento gerencial por excelência. O aumento da competitividade nos mercados determina a necessidade de melhora nos produtos. Essas melhoras forçam as empresas a controlar os custos, diminuindo as perdas e desperdícios, através do conhecimento mais preciso dos custos realmente embutidos em cada produto, sempre visando o aumento da lucratividade. Assim, torna-se importante a aplicação de sistemas de custeio que proporcionem melhor compreensão dos custos dos produtos e ainda métodos de precificação que reflitam as necessidades sentidas no mercado. Tudo isso, amparado em um preciso e bem estruturado planejamento alimentado por um sistema de informações gerenciais. Este artigo, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, se propõe a esclarecer as diferentes formas de precificação inseridas no contexto decisório utilizando-se de processos variados de custeio usados pelas empresas para enfrentar a concorrência moderna e seu impacto na lucratividade das empresas.*

**Área temática:** *Desenvolvimentos Teóricos em Custos*

## PRECIFICAÇÃO E LUCRATIVIDADE

**Heliton José Ribeiro** (UERJ) – helitonribeiro@yahoo.com.br

**Melissa Christina Corrêa de Moraes** (UERJ) – melissa\_moraes2000@yahoo.com.br

**Roberto de Araújo Vieira** (UERJ) – robertoarvieira@ig.com.br

**Vania Silva de Carvalho** (UERJ) – vaniascarvalho@hotmail.com

### Resumo

A complexidade do ambiente econômico e o crescimento das organizações têm dificultado a gestão dos negócios. A demanda de informações cada vez mais oportunas e relevantes capazes de embasar o processo de decisão deixa evidente a função da contabilidade como um instrumento gerencial por excelência. O aumento da competitividade nos mercados determina a necessidade de melhora nos produtos. Essas melhoras forçam as empresas a controlar os custos, diminuindo as perdas e desperdícios, através do conhecimento mais preciso dos custos realmente embutidos em cada produto, sempre visando o aumento da lucratividade. Assim, torna-se importante a aplicação de sistemas de custeio que proporcionem melhor compreensão dos custos dos produtos e ainda métodos de precificação que reflitam as necessidades sentidas no mercado. Tudo isso, amparado em um preciso e bem estruturado planejamento alimentado por um sistema de informações gerenciais. Este artigo, desenvolvido através de pesquisa bibliográfica, se propõe a esclarecer as diferentes formas de precificação inseridas no contexto decisório utilizando-se de processos variados de custeio usados pelas empresas para enfrentar a concorrência moderna e seu impacto na lucratividade das empresas.

Palavras-chave: Tomada de Decisão; Precificação; Lucratividade.

Área Temática: Desenvolvimentos teóricos em custos.

### 1 Introdução

Um problema econômico extremamente relevante, e comum a qualquer empresário é o da alocação de recursos. Em um mercado extremamente competitivo, as organizações buscam, aceleradamente, medidas flexíveis com relação ao melhor gerenciamento dos recursos disponíveis. Diversas medidas referentes à condição econômica da empresa tais como: os custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, além de medidas de desempenho de unidades operacionais descentralizadas são fundamentais para a estratégia adotada pelas empresas seja como um todo ou individualmente em cada unidade operacional (ATKINSON, 2000).

Nesse contexto, torna-se clara a necessidade de compreensão e análise dos custos dos produtos, sendo uma função importante do contador gerencial auxiliar os gestores, de diversos departamentos, nas decisões mais significativas que serão adotadas nas diversas áreas da atividade, assegurando a continuidade de participação no mercado.

A exigência por produtos e serviços a custos menores e com qualidade, torna-se prática rotineira com a postura do consumidor migrando de uma atitude passiva para uma ativa. Em decorrência, verifica-se forte demanda por produtos e serviços que, de forma geral, agreguem mais vantagens a estes. Além disso, não é somente a postura do consumidor que incentiva a eficácia na gestão das organizações. Atualmente, dado o crescimento vultoso da competitividade, as organizações necessitam de investimentos expressivos e o objetivo desses investimentos resume-se na obtenção de possíveis ganhos adicionais ao custo do capital investido.

A gestão de uma organização tende a sair da posição convencional de medição do lucro e rentabilidade para a gestão voltada à criação de riqueza.

## **2 Principal Ferramenta para Tomada de Decisão: Informação**

Os contadores têm uma função importante no decurso da tomada de decisão, não como tomadores de decisões, mas como coletores e relatores de informação relevante. Nas tomadas de decisão as informações analisadas devem ter caráter de relevância. Essas informações que chegam aos gestores, vindas dos contadores, devem ser relevantes e de uma quantificação próxima da realidade.

Tomar decisões de negócios requer que os gestores confrontem dois ou mais caminhos alternativos de ação. Segundo Horngren (2004) “a informação relevante é o custo ou a receita futura predita que diferenciará as alternativas”. Dos dados futuros desejados, apenas aqueles que serão diferentes de alternativa para alternativa são relevantes para decisão. Qualquer item que continue o mesmo independentemente da opção escolhida é irrelevante.

No mundo ideal, a informação empregada para tomar decisões seria perfeitamente relevante e acurada. Na realidade, entretanto, tal informação é constantemente, muito trabalhosa ou resulta em grande encargo para se obter. Os contadores são, assim, obrigados a substituir relevância por acurácia. Simplesmente, a informação relevante deve ser moderadamente acurada, mas não precisa ser exata. A exatidão da quantificação não é fator de relevância dentro do universo da tomada de decisão. Quando olhamos para um relatório estamos pensando em resultados futuros e é pensando no futuro que tomamos as decisões.

O quanto a informação é relevante ou precisa (exata) depende, constantemente, do quanto ela é qualitativa ou quantitativa. As características qualitativas são aquelas para as quais a medição em unidades monetárias é complexa ou imprecisa; as características quantitativas são aquelas para as quais a mensuração é simples e precisa. A relevância é mais importante que a exatidão na tomada de decisão, o ponto de vista qualitativo pode naturalmente ter mais valor do que um impacto financeiro mensurável (quantitativo) em muitas decisões. Uma atividade decisória específica determina as necessidades, por isso, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto decisório e com as atitudes e preferência de quem assumirá a decisão. (MARTIN,1980).

Um modelo de decisão é qualquer conjunto de procedimentos utilizado para definir uma escolha. Para a construção de modelos contábeis atinentes a gestão é preciso iniciar pela observação e julgamento de vários campos de elementos, de modo a levantar dados, com o objetivo de compará-los. Segundo Guerreiro (1989), o modelo de gestão, além de impactar em todos os demais subsistemas da empresa, abrangerá todas as etapas gerenciais, tais como: planejamento, controle, gestão econômica e sistema de informação. Esse sistema de gestão será, então, um elo capaz de permitir a busca de um mesmo fim, que é o cumprimento da missão empresarial.

## **3 Planejamento para Tomada de Decisão**

O processo de gestão pressupõe as atividades de planejamento, execução e controle. O planejamento, por sua vez, divide-se em dois tipos: estratégico e operacional. Segundo Arantes (1994) “planejar é um processo de reflexão que leva o administrador a tomar decisões hoje sobre as coisas que ele quer que aconteçam no futuro”. Por isso, o planejamento é, talvez, o principal momento em que o administrador trabalha suas habilidades, conhecimentos, criatividade, sabedoria e intuição, exigindo ousadia e capacidade de assumir riscos.

No processo de formação de um negócio, seja ele comercial, industrial ou de serviços, sempre deve existir planejamento, desenvolvimento e execução.

O planejamento, de acordo com Megginson *et al* (1986) consiste em “escolher um curso de ação e decidir adiantadamente o que deve ser feito, em que seqüência, quando e como”. O objetivo do planejamento, segundo Mosimann (1999), “é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo”. Assim, o ato de planejar é a primeira das etapas do processo de gestão, sendo ele responsável pela designação da trajetória a ser seguida por toda a organização e pela enumeração das atividades e recursos necessários ao atendimento da missão empresarial.

A primeira etapa do planejamento refere-se à definição dos resultados, ou seja, a organização, aproveitando-se de oportunidades oferecidas pelo ambiente interno e externo, fixará uma meta, um objetivo, um resultado a ser alcançado. Deve-se observar, entretanto, a necessidade de se determinar resultados exequíveis e passíveis de serem quantificados. Por exemplo: incrementar vendas em 20% ou diminuir o desperdício de material em 5%.

A etapa seguinte, mais importante e decisiva, uma vez que se refere ao processo de decisão, é avaliar, dentre as possibilidades viáveis, a melhor. Nessa fase, todas as ferramentas matemáticas, estatísticas, lógicas e até mesmo a intuição deverão ser utilizadas, pois sustentarão decisões que definirão ações, mudanças e, às vezes, altos investimentos. A etapa posterior refere-se ao detalhamento do plano, tendo em vista sua implementação e execução. É imprescindível, nesse momento, que **o que, como, quando, quanto, onde e quem** estejam bem definidos. Não se concebe a idéia de que a execução do plano seja realizada antes ou mesmo simultaneamente a esse detalhamento, pois poderá acarretar turbulências, desencontros e atrasos. No entanto, nem mesmo um bom planejamento garantirá o sucesso se não for devidamente executado.

No planejamento trabalhamos com variáveis como, margem de contribuição, limitações na capacidade de produção, preço de venda, quantidade a ser vendida para alcançar o mix de venda e maximização do lucro.

A execução, conforme Mosimann (1999), “é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, onde as ações emergem. Estas ações devem estar em consonância com o que foi anteriormente planejado”. Nessa fase, é posto em prática o que foi planejado e há a efetivação das atividades projetadas e o consumo dos recursos anteriormente identificados. O controle é uma forma de prover ações para corrigir e ajustar problemas tanto de execução, como de planejamento das ações realizadas pela entidade.

### **3.1 Comprar, Produzir ou Eliminar?**

Quando temos que identificar qual produto deve ser produzido e por qual valor será vendido a fim de que a empresa possa ter o maior lucro possível, utilizando sua capacidade produtiva e seus recursos materiais, estamos analisando o planejamento.

Ao determinar se adiciona ou elimina novos produtos, serviços ou departamentos, a empresa objetiva alcançar a maior contribuição possível para pagar custos inevitáveis, que continuaram iguais independentemente de qualquer decisão. Assim, a solução é escolher a alternativa que contribuirá com a maior parte dos pagamentos desses custos.

***Custos inevitáveis – custos que permanecem a incidir mesmo se uma atividade for suspensa – não são relevantes. Os custos inevitáveis compreendem muitos custos comuns.***

O objetivo das decisões de fazer ou comprar é reconhecer os custos adicionais para fazer (ou os custos evitáveis de comprar) um item. Uma organização com informações acuradas dos custos de suas operações pode determinar melhor o valor dos custos adicionais incorridos para produzir um artigo. Frequentemente, a identificação e mensuração dos direcionadores de custos adicionais, principalmente direcionadores de custos não relacionados a volume, podem melhorar as estimativas do custo adicional para produzir um item.

***Custos evitáveis – custos que não continuarão a incorrer se uma operação em andamento for mudada ou eliminada – são relevantes.***

As empresas que têm arroladas todas as suas atividades significativas e os direcionadores de custo relacionados são capazes de produzir informações relevantes mais pormenorizadas, a fim de prognosticar os efeitos de pedidos especiais mais acuradamente.

Na maior parte dos casos, as organizações não deixarão suas instalações ociosas. Pelo contrário, alocarão essas instalações para alguma outra atividade, e devem considerar os resultados financeiros dessas utilizações alternativas ao decidir fazer ou comprar. O valor auferido do melhor desses usos alternativos é um custo de oportunidade para a produção interna dos itens.

A solução para a tomada de decisão, contudo, não é acreditar em uma regra instantânea e rígida sobre o que desconsiderar ou não. Em vez disso, precisamos ponderar todos os custos e dados da receita pertinentes, para determinar o que é e o que não é relevante.

Um fator limitativo ou recurso escasso reduz ou limita a produção ou venda de um produto ou serviço. Os fatores limitantes em uma produção podem ser a mão-de-obra, energia elétrica, matéria prima, maquinário ou qualquer item que impeça a fabricação de um produto.

Segundo Vasconcelos e Garcia (2004), uma abordagem econômica se diferencia da contábil no tratamento dos custos de produção quando são analisados os decorrentes das oportunidades sacrificadas, além dos efetivamente incorridos.

O raciocínio para elevar ao máximo os lucros quando um fator limita as vendas é obter a maior contribuição aceitável para o lucro para cada unidade de fator limitativo. Quando temos alguns desses fatores que impeça a produção devemos escolher o produto com maior margem de contribuição que utiliza o menor fator limitante e que atenda a demanda, para alcançar o melhor retorno por produto. O produto que é mais lucrativo quando um fator característico limita as vendas, pode ser o menos lucrativo se um fator diferente limitar as vendas.

Maximizar o lucro sem fatores limitantes significa vender o produto de maior margem de contribuição absorvida pela demanda de mercado.

#### **4 Fixação do Preço de Venda**

O estabelecimento do preço de venda dos produtos ou serviços é uma das mais importantes e difíceis empreitadas de um administrador, estando entre aquelas que mais provocam dúvidas e discussões em uma empresa.

As decisões dependem das características do mercado enfrentado pela empresa.

Conseqüentemente, erros na condução da metodologia de formação de preços podem reduzir consideravelmente o potencial de resultados de uma empresa, podendo até inviabilizá-la. E estas falhas podem estar tanto no estabelecimento de um preço muito alto como em um preço muito baixo para o produto ou serviço que a empresa está comercializando.

Existem diversas decisões que podem ser enfrentadas pelos gestores e, segundo Horngren (2000), entre elas estão:

- Estabelecer o preço de um novo produto ou produto refinado;
- Estabelecer o preço de venda de produtos sob marcas particulares;
- Reagir a novos preços de um competidor;

- Oferecer preços em situações de concorrência aberta e fechada.

É necessário que os gestores anunciem com antecedência o efeito das mudanças em preços nos volumes de vendas, que se denomina elasticidade de preço isto é, para Vasconcelos e Garcia (2004) “é a resposta relativa da quantidade demandada de um bem às variações de seu preço”. Se pequenos aumentos no preço causam grandes reduções no volume, a demanda é altamente elástica isto é, a variação da quantidade demandada supera a variação do preço. Contrariamente, se os preços têm pouca ou nenhuma consequência sobre o volume, a demanda é altamente inelástica.

Em uma visão econômica, alguns fatores influenciam o grau de elasticidade-preço da demanda. Em Vasconcelos e Garcia (2004) destacam-se:

- disponibilidade de bens substitutos;
- essencialidade do bem e
- importância do bem, quanto a seu gasto, no orçamento do consumidor.

Ching (2005) enumera seis etapas para uma adequada fixação de preço, enfatizando sua aplicabilidade em situações de venda *business-to-business* isto é, venda para outras empresas como a seguir:

- Definir os objetivos que espera atender com o preço;
- Definir os determinantes da demanda;
- Definir os determinantes dos custos;
- Analisar a concorrência;
- Selecionar um método de precificação e
- Selecionar, de forma estratégica, o preço final.

#### 4.1 Fatores que Influenciam a Fixação dos Preços de Venda

- **Exigências fiscais e legais** – A competição é saudável e deve ser incentivada. Sendo assim, está vedada a conivência entre empresas pra estabelecer preços e tentar, deliberadamente, conduzir competidores para fora dos negócios. A **precificação predatória** estabelece preços tão baixos que encaminham os competidores e concorrentes para fora do mercado. O precificador predatório, então, não tem concorrentes expressivos e pode aumentar os preços sem preocupações. É preciso atentar que a precificação abaixo do custo não é obrigatoriamente uma precificação predatória. No mercado internacional, ela é chamada de dumping que é quando as empresas vendem abaixo do custo em outros países e a indústria local é lesada. Já a **precificação discriminatória** consiste em cobrar preços distintos para clientes diferentes por produtos ou serviço exatamente iguais.

- **Ações dos concorrentes e competidores** – As determinações de precificação estão intimamente relacionadas com as características do mercado que uma empresa enfrenta. Em uma **concorrência perfeita**, todas as empresas concorrentes vendem igual produto ao mesmo preço. Na **concorrência imperfeita**, o preço que uma empresa estabelece por uma unidade terá consequência na quantidade de unidades que vende. Em algum momento, a empresa deverá diminuir os preços, para provocar vendas adicionais.
- **Demanda dos clientes** – o trabalho mais importante na fixação de preços é saber quanto o cliente está disposto a pagar pelo produto ou serviço, ou seja, qual o real **valor percebido** por ele. Isto pode ser coletado por meio de pesquisa com os clientes, do conhecimento de especialistas no mercado em que a empresa está operando ou mesmo por meio de experiências junto ao mercado (majorando o preço em alguns lugares e reduzindo em outros e verificando as vendas alcançadas).

#### 4.2 Papel dos Custos nas Decisões de Precificação

De acordo com Horngren (2004), duas abordagens de precificação utilizadas por empresas são: precificação por **custo mais margem de lucro e custeio alvo**.

Uma vez que a receita necessita cobrir os custos para a empresa alcançar um lucro, muitas organizações iniciam com o custo para gerar o preço. Isto é, elas computam os custos dos produtos e adicionam o lucro desejado. As ferramentas para essa abordagem são diretas. Comumente existe um custo base e uma margem. A margem (*markup*) é uma porcentagem aplicada ao custo base; contém o lucro desejado e quaisquer custos não contidos no custo base. A margem dependerá, na maioria das vezes, dos custos e da demanda dos clientes. O preço máximo que uma empresa pode estabelecer é aquele que não negligencia o cliente. O preço mínimo pode ser considerado zero (empresas podem ceder amostra grátis para poder penetrar no mercado, por exemplo).

O custo mais margem é, constantemente, a base para preços-alvo. A dimensão da margem depende do lucro operacional alvo (desejado). Os preços alvo podem estar embasados em múltiplas margens distintas, que, por sua vez, estão baseados em múltiplas definições diferentes de custos. A seleção da base e a porcentagem de margem, em geral, estão sujeitos à conveniência.

As porcentagens importam em quatro fórmulas de margens conhecidos para precificação: como uma porcentagem dos custos variáveis de manufatura; como uma porcentagem dos custos variáveis totais; como uma porcentagem dos custos totais; como uma porcentagem do custo total de manufatura.

A técnica da margem de contribuição oferece uma informação mais detalhada, porque ela apresenta as tendências de comportamento de custos variáveis e fixos separadamente. Como o método da margem de contribuição é perceptível aos relacionamentos custo-volume-lucro, ela é uma base benéfica para o desenvolvimento de fórmulas de precificação. Em consequência, essa técnica permite aos administradores preparar graduações de preços em níveis diferentes de volume. O método de margem de contribuição auxilia os gestores nas definições de precificação ao demonstrar o inter-relacionamento entre custos variáveis, custos fixos e mudanças significativas em preços de vendas. A técnica da margem de contribuição também fornece apreciação para os efeitos de curto prazo versus de longo prazo do corte dos preços de pedidos especiais.

Se as determinações do mercado forem tais que a gestão não possa alterar os preços, e a empresa deve alcançar um lucro almejado, ela deve priorizar o custo do produto. O custeio-alvo é uma ferramenta de gestão de custos para obter reduções de custos como um foco-chave por todo o ciclo de vida do produto. Um custo-alvo, ou desejado, é determinado antes de inventar ou mesmo delinear o produto. O custeio-alvo é um método de gerar o custo de um produto ou serviço através do preço (preço-alvo) que os consumidores estejam dispostos a pagar.

O custeio-alvo é melhor em reduzir os custos no decorrer da fase de projeto do produto, quando a maior parte dos custos é comprometida. Os custos de recursos tais como maquinaria nova, materiais, peças e mesmo refinamentos futuros, por exemplo, são amplamente verificados no projeto do produto e nos processos de produção associados. É difícil diminuir esses custos após a produção iniciada, principalmente quando o ciclo de vida dos produtos são curtos. Como atualmente o ciclo de vida dos produtos está encolhendo, a utilização do custeio-alvo está se ampliando. Ele focaliza a redução de custos nas etapas de projeto e desenvolvimento de produtos – quando os custos realmente podem ser alterados. Assim, a importância do custeio-alvo está no planejamento pró-ativo e daí em diante, por todo o processamento de cada atividade de novo processo de desenvolvimento de produto. Com o alargamento da competição global em muitos setores, as organizações estão mais e mais restritas na capacidade de influenciar os preços de mercado. A gestão de custos, então, torna-se ponto relevante para a lucratividade.

#### **4.3 A Precificação de Acordo com o Ciclo de Vida do Produto**

O ciclo de vida de um produto apresenta quatro estágios, durante os quais, os preços devem ser determinados de forma diferenciada.

Na fase de introdução do produto, o consumidor ainda não o conhece bem, portanto não possui grande noção acerca de seu preço, o que pode ser ainda mais determinante no caso de poucos produtos concorrentes. Nesta fase, os custos fixos são altos, com baixo custo variável, em decorrência do baixo volume de produção. As estratégias mais utilizadas de precificação nesta fase são a “*Penetration*”, onde se lança o produto com preço baixo para ganhar mercado, ainda que acumulando prejuízo inicial, e o “*Skimming*”, onde se busca atender a uma clientela diferenciada, onde o preço é elevado, e o produto costuma indicar status do cliente, como por exemplo o lançamento das TV’s de plasma e similares, que quando de seu lançamento tinham preços exorbitantes, e hoje já encontram-se bem mais acessíveis.

A fase seguinte é a fase de crescimento, onde ocorre a queda dos custos fixos unitários, em face do aumento do volume, e onde o cliente já tem bom conhecimento do produto e de seus benefícios. Nesta fase, a precificação se dá através do custo, tendo-se uma base de custo baixa, ou cria-se diferenciais relativos ao produto.

Após, temos a fase da maturidade, onde o cliente já está familiarizado com o produto, e a sua qualidade passa a ser mais importante. Como a produção já está amadurecida, há ganho de produtividade, reduzindo-se os custos. Geralmente, a concorrência passa a ser maior, forçando a queda dos preços. Na precificação a empresa pode adotar de estratégias, tais como: se tiver participação relevante no mercado e/ou controlar os canais de distribuição, a empresa pode estabelecer o preço de mercado, como referência, os chamados *price setter*; se a empresa busca acompanhar os preços de mercado, a empresa deve vender tanto quanto possível, enquanto houver retorno financeiro, os chamados *price taker*.

Por fim, temos a fase do declínio, onde há perda de mercado do produto, independente do preço. Os custos decorrentes dos investimentos em ativos já se encontram amortizados,

havendo basicamente custos variáveis. Como o produto já se encontra com pouca busca, a concorrência é menos acirrada, havendo também interrupção de custos de marketing.

## **5 Avaliação de Desempenho Através do Lucro Contábil**

Existem vários motivos para se auferir o lucro, incluindo a determinação da viabilidade da empresa, a medida do desempenho gerencial, a determinação se a empresa adere ou não às regras do governo e as indicações do mercado sobre as oportunidades para que outros obtenham lucro.

Segundo Horngren (2004), “os administradores podem ser atraídos a tomar decisões que sabem ser pobres se as medidas de desempenho, no caso, recompensá-los por tais decisões”. Para despertar o interesse dos gestores a fazer a escolha correta, o método utilizado para avaliar o desempenho deve ser compatível com o modelo de decisão, isto é, deve sinalizar o melhor desempenho quando os gestores optarem por uma alternativa. O desempenho é usualmente medido pelo lucro contábil e/ou retorno sobre o investimento. Ambas as medidas exigem que os benefícios ultrapassem os custos.

A utilização de lucro contábil para a avaliação de desempenho confunde os efeitos financeiros de várias decisões. Avaliar o desempenho em cada decisão é um processo custoso. Com isso, medidas agregadas são utilizadas. Uma demonstração de resultado, por exemplo, mostra os resultados de muitas decisões, não apenas a única decisão. Assim, os gestores resistem em examinar horizontes muito longos, que favoreceriam a empresa.

O lucro também é interessante para as pessoas que estão fora da empresa, porque é uma garantia de oportunidades disponíveis. Uma empresa com lucros altos sugere que outras podem, também, se beneficiar do mercado. Lucros baixos não chamam a atenção dos competidores. Por esse motivo, as empresas podem, por conta própria, evitar os lucros altos a curto prazo, visando não despertar a concorrência.

As empresas que usam a técnica de demonstração por absorção (custeio por absorção), para relatórios externos, consideram todos os custos indiretos de manufatura (variáveis e fixos). Os custos do produto se tornam uma despesa na forma de custo dos produtos vendidos apenas na ocasião das vendas. As classificações primárias de custos na demonstração de resultado são de três principais funções de gestão: manufatura, vendas e administrativas. Ele é utilizado para calcular três medidas de lucro: lucro bruto, resultado operacional e resultado líquido.

Segundo Hansen (2001), os gestores que são avaliados por critérios embasados no resultado operacional sabem que podem, transitoriamente, melhorar a rentabilidade aumentando a produção. Eles podem fazer isso para afiançar os bônus de final de ano ou promoções. Como resultado, a utilidade do resultado operacional, ou do resultado líquido, como medida de rentabilidade, perde importância. As empresas que usam o resultado do custeio por absorção como grau de rentabilidade podem instituir regras em relação à produção.

Em contrapartida, a abordagem por contribuição, não permitida para relatórios contábeis externos, é utilizada por muitas empresas para propósitos internos. A principal diferença entre essa abordagem e a abordagem por absorção é que a primeira enfatiza a distinção entre os custos variáveis e fixos. Suas classificações primárias de custos são por padrões de comportamento de custos variáveis e fixos, não por funções empresariais. Os CIF fixos são abordados como um custo do período e não estão inseridos no estoque com os outros custos do produto. Em vez disso, são apresentados no resultado do período em que incorrem. Com isso, o resultado operacional do custeio variável não pode ser “maquiado” com a superprodução.

Um das principais vantagens da abordagem por contribuição é que ela divulga o papel dos custos fixos no lucro operacional. Antes que uma empresa possa obter lucro, ela antes

precisa recuperar os custos fixos que se onerou para manufaturar e outras funções da cadeia de valor. Esse enfoque dos custos fixos totais chama a atenção da gestão para o comportamento e controle dos custos fixos ao realizar planos de curto e longo prazos.

As empresas normalmente querem saber a rentabilidade de um segmento de negócios. Esse segmento poderia ser um produto, uma divisão, um território de vendas, ou um grupo de clientes. Determinar o lucro imputado às subdivisões da empresa é muito mais complexo do que determinar o lucro geral devido à necessidade de se alocar as despesas. O rastreamento exato dos custos para cada segmento é difícil. Ainda assim, a importância do lucro do segmento para a tomada de decisão administrativa faz com que o exercício tenha mérito. Um produto que está consistentemente perdendo dinheiro e não tem potencial para se tornar rentável pode ser eliminado. Isso permitiria o investimento dos recursos para um produto com um potencial mais alto. A administração necessita de dados sobre a lucratividade para ajudar nas decisões sobre *mix* de vendas.

### **5.1 Limitações da Mensuração dos Lucros**

Um entrave na análise de rentabilidade é seu foco no desempenho passado, e não no desempenho futuro. Isso não garante que a empresa seja bem sucedida quando as condições econômicas mudam. Nesse caso, as mudanças na estratégia se confirmam cruciais. O importante é que as empresas permaneçam flexíveis e atentas às mudanças nas condições econômicas.

O gestor de custos prudente está ciente das convergências econômicas e ambientais fora da empresa. Elas podem determinar o sucesso dos planos gerenciais. Elas também ajudam a gestão ter um parâmetro para avaliar se os lucros são bons ou ruins.

Outra limitação é a ênfase no lucro sobre medidas quantificáveis. Alguns aspectos do lucro são, indiscutivelmente, qualitativos.

O lucro tem um grande impacto no comportamento das pessoas. O desejo delas em evitar prejuízos e suas tendências em ter expectativas a curto prazo podem afetar o potencial para uma conduta anti-ética. Muito interesse na otimização a curto prazo conduz a problemas éticos. Uma solução é focalizar o longo prazo.

## **6 Considerações Finais**

Com a economia globalizada as adequações das empresas com o propósito de encararem ambientes competitivos são obtidas analisando-se, de forma conjunta, seus modelos cíclicos que são indicados através da análise da gestão, dos sistemas de informação, do planejamento e controle, da qualidade e do processo produtivo.

Além disso, é crucial a compreensão das relações e evoluções ocorridas na gestão dos custos e nas técnicas gerenciais. Através do processo de custeio, determinam-se sistemas, formas e métodos de custeamento que se alternam em decorrência das mudanças nas relações entre a gestão empresarial e as fases do ciclo de vida dos produtos.

Neste contexto, a precificação mostra-se como fator primordial para o posicionamento das empresas no mercado.

Quer por meio da análise da demanda/oferta, das políticas de preços dos concorrentes, ou da análise da estrutura de custos da própria empresa, os fatores determinantes para a formação de preços em ambientes competitivos e sua relação com o contexto da cadeia de valor, são determinados pelos métodos e políticas de preços harmônicos com as fases do ciclo de vida das empresas, seus produtos e/ou serviços.

A previsão do lucro, como instrumento de gestão, pode, portanto, valer-se de modelos contábeis construídos para comportamentos passados e presentes relativos à sua gestão, embora seu enfoque deva ser sempre no futuro.

É preciso, todavia, considerar que a vida da empresa está condicionada a tantas variáveis, inclusive independentes de sua vontade, que a determinação de sua natureza e de suas características a longo prazo podem conduzir a modelos inadequados, induzindo a decisões equivocadas de gestão, afetando a sua lucratividade.

### **Referências**

ARANTES, N. **Sistemas de gestão empresarial**: conceitos permanentes na administração de empresas válidas. São Paulo: Atlas, 1994. 440 p.

ATKINSON, A. A., BANKER, R. D., KAPLAN, R. S., YOUNG, S. M.. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BARROS V. M., **O Novo Velho Enfoque Da Informação Contábil**, 2003, 11 p., Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n. 38, p. 102 – 112, Maio/Ago. 2005.

CHING, H. Y. **Contabilidade Gerencial**: Novas práticas contábeis para a gestão de negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006. 320 p.

GUERREIRO, R. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação. 1989. 385 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HANSEN, D. R., MOWEN, M. M. **Gestão de Custo**: Contabilidade e Controle. São Paulo: Ed. Pioneira Thomson Learning, 2003. 783 p.

HORNGREN, C. T., SUNDEM, G.L., STRATTON, W. O. **Contabilidade Gerencial**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004. 576 p.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S.. **Controladoria**: seu papel na administração das empresas. São Paulo: Atlas, 1999. 144 p.

RAUPP, F. M.; MARTINS, S. J.; BEUREN I. M. **Utilização de Controles de Gestão nas Maiores Indústrias Catarinenses**. 2005, 13 p. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n. 40, p. 120 – 132, Jan./Abr. 2006.

VASCONCELLOS, M.A.S.; GARCIA, M.E. **Fundamentos da Economia**. 2. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2004. 246 p.