GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DE FORMAÇÃO DOS PREÇOS

Liêda Amaral de Souza
Raimundo Nonato Rodrigues

Resumo:

Partindo do pressuposto de que a Contabilidade de Custos pode ser um instrumento eficiente da administração empresarial, quer seja fornecendo informações para valoração de estoques e apuração de resultado, planejamento e controle operacionais ou tomada de decisões. Pretende-se com o presente estudo tratar de um dos assuntos mais complexos no que se refere a tomada de decisões a determinação do preço de venda procurando-se evidenciar como pode a Contabilidade de Custos contribuir para determinação de preços, enfocando os mais modernos métodos de gestão estratégica de custos como mecanismo de incremento da competitividade face ao atual panorama de globalização.

Palavras-chave:

Área temática: *Custos e Tomada de Decisões: Modelos e Experiências*

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DE FORMAÇÃO DOS PREÇOS

Liêda Amaral de Souza – Contadora, Mestranda em Engenharia da Produção -UFRN
Raimundo Nonato Rodrigues – Contador, M.Sc. em Contabilidade - USP
Universidade Potiguar - UnP
Av. João Ferreira de Melo, 05, Q-11, Capim Macio – Natal - RN
CEP 59.078-320 Fone: (084)217.1566
953745rb@sal.sol.com.br
Professora

RESUMO:

Partindo do pressuposto de que a Contabilidade de Custos pode ser um instrumento eficiente da administração empresarial, quer seja fornecendo informações para valoração de estoques e apuração de resultado, planejamento e controle operacionais ou tomada de decisões.

Pretende-se com o presente estudo tratar de um dos assuntos mais complexos no que se refere a tomada de decisões – **a determinação do preço de venda** – procurando-se evidenciar como pode a Contabilidade de Custos contribuir para determinação de preços, enfocando os mais modernos métodos de gestão estratégica de custos como mecanismo de incremento da competitividade face ao atual panorama de globalização.

5. CUSTOS E TOMADA DE DECISÕES: MODELOS E EXPERIÊNCIAS

GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS NO PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇOS

Introdução

A partir da década de 50 o Brasil começou a ter uma participação mais efetiva nos mercados internacionais. Inicialmente era um simples exportador de produtos primários, tradicionais na época colonial, tais como café, cacau, açúcar, madeira e outros. Ao final da década de 60 sua participação passou a ser mais efetiva nos mercados internacionais.

O ambiente internacional vem se modificando e tornando-se mais competitivo e exigente.

> *"A humanidade chega ao final do século marcada por um acelerado processo de globalização em praticamente todos os seus mercados, destacando-se uma vigorosa rapidez nas transformações tecnológicas, um aumento significativo nos fluxos comerciais, uma alta volatilidade dos capitais especulativos, sem algum processo que os discipline e com uma relativa perda de autonomia dos governos na realização de políticas econômicas locais. Neste contexto, uma resposta tem sido um antigo procedimento das nações de aglomerarem-se em blocos econômicos, como um mecanismo de proteção, visando reduzir a insegurança da internacionalização da economia. Assim é que surge dentre alguns países do cone sul, onde já haviam precedentes de acordos bilaterais, um novo bloco econômico, o chamado mercado do sul – Mercosul."*
>
> [Jornal do Economista, Ano VI, nº 69/ABRIL – 1999]

Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, países que integram o Mercosul, estabelecerão uma Zona de Livre Comércio com a União Européia (UE) a partir do ano 2000. Quando começar a funcionar – acredita-se que em 2001 – não haverá restrição para o comércio entre empresas dos dois blocos econômicos. Estima-se que a Zona Livre de Comércio beneficiará especialmente, pequenas e médias empresas das regiões envolvidas no processo.

Apesar de relativamente novo, e de dimensão ainda pequena, trata-se de um processo de integração que vem crescendo com grande impulso, em especial no que diz respeito aos fluxos comerciais, ampliando rapidamente seus espaços na comunidade internacional, seja pelo interesse de adesão de inúmeros países, seja pelo aumento do intercâmbio com outros blocos econômicos já consolidados. Atualmente o Mercosul já possui acordos com o Chile e a Bolívia e mantém contatos com países como o Canadá, o Japão, a Coréia, a Suíça, e negociações em várias esferas com a União Européia e o NAFTA (North American Free Trade Accord). Ademais, encontra-se no centro das discussões sobre a criação da Aliança de Livre Comércio das Américas (ALCA). Atualmente encontra-se em fase de União Aduaneira, quando predominam aspectos referentes ao comércios, questões financeiras, tarifárias, alfandegárias e outras de cunho

eminentemente econômico, como ocorre tradicionalmente nas etapas iniciais dos processos de integração econômica ou formação de blocos.

Ocorre porém que a medida em que a integração vai se consolidando, bem como se ampliando, novos problemas e novos desafios se colocam. Quais serão os impactos do Mercosul sobre o mercado de trabalho, em especial sobre itens como, por exemplo, os aumentos de produtividade do trabalho, os níveis de competitividade dos produtos gerados, ou mesmo a influência dos custos do trabalho na geração de mais empregos? Além disso, emergem os aspectos sociais decorrentes da integração, mormente ao nos aproximarmos da etapa de livre circulação dos trabalhadores, prevista para o ano de 2005.

Gestão Estratégica de Custos

Novos tempos exigem novas posturas como condição de sobrevivência, assim nos tem mostrado a história.

Buscar um modelo de gestão universal, quase incontestável, numa realidade complexa e em constante mutação , constitui, evidentemente uma ingênua utopia, à medida que as empresas são construções eminentemente humanas, carregadas de subjetividade e permeadas por traços culturais e valores das mais diversas origens.

A alta complexidade, o grande porte e a perpetuidade que as empresas de sucesso acabam atingindo, passam a demandar, como contrapartida e para sustentação deste estado, a definição de certas condutas integradas e gerenciamento de suas atividades.

Um grupo de trabalho do Programa de Gestão Avançada do Centro de Tecnologia Empresarial da Fundação Dom Cabral e do INSEAD (The European Institute of Business Administration), afirmou em artigo publicado que:

> *"São poucas as empresas brasileiras que têm uma visão sistêmica do conjunto de procedimentos que exercitam no seu processo de gestão e, portanto, poucas também são as que podem melhorar o seu desempenho mediante o aprimoramento de suas práticas. Assim sendo, as empresas brasileiras que desejam ampliar sua competitividade segundo benchmarkings internacionais, defrontam-se com a necessidade de definir globalmente um modelo de gestão, uma vez que constitui um diferencial que proporciona vantagens competitivas, à medida que melhora a Qualidade do processo decisório".*

Empresas de grande porte, mesmo as lucrativas, precisam estar atentas, a partir de um certo estágio de crescimento e diversificação das atividades, não têm mais como identificar que áreas estão ganhando e quais as que dão prejuízo.

Em entrevista em Agosto/92 o Sr. Wilson Nélio Brumer, então Presidente da Companhia Vale do Rio Doce, empresa do ramo de produção do aço, disse que para enfrentar esse problema optou por uma ampla descentralização administrativa, organizando-se em áreas de negócios: minérios, produtos florestais; metalurgia; transporte e outros produtos (ouro e potássio, por exemplo). Essa foi a fórmula encontrada para não perder o referencial do que é positivo ou negativo – referência fundamental para própria sobrevivência da empresa, com a globalização dos mercados. Identificados os setores onde a companhia vai bem ou tem problemas, em seus variados negócios, dispomos de alternativas mais seguras, para equacionar o seu planejamento estratégico.

Na realidade o que se busca é mais ***eficiência*** e ***produtividade***, detectando-se os pontos de falha, através de ampla radiografia de cada área de negócios.

Com as mudanças das regras do jogo e com a abertura de fronteiras, o Brasil volta a sua atenção para a competitividade.

Alex Fontana vice presidente internacional das empresas Sadia diz ainda que:

> *"No que se refere ao contexto internacional, o sucesso da competitividade muito dependerá da habilidade do país se posicionar frente aos grandes e decisivos lances, cada vez mais contundentes, no mercado mundial: a formação dos blocos econômicos regionais, funcionando como verdadeiros cinturões de proteção e de autodinamização de seus mercados como CEE, NAFTA, MERCOSUL, Mercado Comum do Sudeste Asiático, etc. os acordos de comércio onde a vigilância e a presença contínua são importantes; os organismos multilaterais, onde as negociações tem que ser defendidas e as exceções administradas; a dinâmica geopolítica, que caminha para uma nova ordem mundial."*
>
> *[O Fator País na geração da empresa competitiva. In: Rumos da modernidade empresarial: antologia de artigos e entrevistas/ Fundação Dom Cabral – Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1996]*

Com a criação de ***infovias***, estradas eletrônicas virtuais por onde circulam informações de toda natureza; ouve um impacto na globalização. Um exemplo é a Internet, onde a informação é obtida de três formas: som/vozes, dados ou imagens, numa combinação revolucionária.

A obsolescência dos sistemas tradicionais como determinantes do preço

A decisão de preços envolve variáveis exógenas ao custo, tais como ramo de atividade da empresa, condições econômicas, elasticidade da demanda, situação financeira da empresa, características do produto, entre inúmeras outras. A teoria microeconômica

aborda a análise das variáveis econômicas relacionadas ao processo de determinação de preços.

No entanto, não é objetivo deste trabalho uma análise exaustiva dos fatores existentes em tal processo. Objetivamos com ele ressaltar a importância dos custos, confrontando os aspectos conceituais referendados na literatura consultada.

Importância dos Custos no Processo de Formação dos Preços

Uma das mais importantes e complexas decisões gerenciais diz respeito a fixação de preços. As vendas de produtos ou serviços, a lucratividade da organização ou até mesmo sua continuidade, relaciona-se diretamente à política de fixação de preços adotada.

Fundamentalmente, essa discussão gira em torno da importância do papel dos custos no processo de formação de preços e que tipos de custos são utilizados.

A maioria dos autores consultados concordam que os custos têm uma parte importante em qualquer decisão de fixação de preços, sejam eles considerados direta ou indiretamente. Até os custos mínimos seriam utilizados para avaliar diferentes preços e seus efeitos na lucratividade. Em outros casos os custos podem ser o ponto inicial do processo de fixação de preços.

Apesar de reconhecermos a existência de inúmeros fatores alheios ao custo e que no entanto devem ser considerados no processo de determinação de preços, tais como posição mercadológica, competitividade, condições econômico – financeiras da empresa, entre vários outros, não raro escutamos empresários de diversos segmentos do mercado se defendendo perante a sociedade e órgãos governamentais de fiscalização, face a alta de preços de seus produtos, utilizando como argumento o aumento dos custos de produção. Daí surge a importância da necessidade de informações precisas de custos, principalmente em empresas que sofrem ação regulamentar governamental. A mensuração dos custos de forma inadequada pode conduzir a informações enganosas cujos reflexos espelhar-se-ão diretamente nas decisões baseadas nas mesmas, inclusive as relativas ao problema do estabelecimento do preço de venda. Cooper e Kaplan [1988] em artigo publicado revelam um certo pessimismo sobre a utilização da contabilidade de custos como efetivo instrumento no processo de tomada de decisões e advertem para o fato de que muitos administradores de empresas que negociam com múltiplos produtos ou serviços têm tomado decisões de grande importância acerca da fixação de preços, mix de produção e incremento do processo tecnológico, baseados em informações de custos distorcidas, e que raramente existem soluções alternativas para despertá-lo para o fato de que muitos destes produtos estão pessimamente custeados. E muitas vezes o problema só vem a ser detectado após haver perda de competitividade e lucratividade. Eles atribuem tais distorções das informações de custos como resultado do obsoletismo do método de custeamento adotado baseado no mesmo que se vem

fazendo há décadas atrás pelas empresas fabris, quando a produção ainda era em sua grande parte artesanal.

Políticas e objetivos da fixação de preços

Para Cashin [1982], o desenvolvimento de uma política de preços envolve inúmeros elementos e repousa nos objetivos da administração. Fatores tais como lucratividade a curto e a longo prazo, necessidade de vencer a concorrência na indústria ou considerações no meio ambiente podem influenciar tal política. Porém, sejam quais forem os objetivos da política de preços, a administração necessita de dados relativos aos custos atuais e futuros de produção, bem como as tendências econômicas e industriais.

Kotler [1986] apresenta alguns modelos de determinação de preços utilizados na prática, são eles:

a) determinação de preços orientada pelos custos

Neste caso todos os custos são incluídos, inclusive com alocação geralmente arbitrária de despesas indiretas, feita com base nos níveis operacionais esperados. Os exemplos crassos disso são a determinação do preço com base numa margem fixa (mark-up) , e custo adicional. A utilização da margem fixa é comumente encontrada no comércio varejista e a despeito de inúmeras críticas quanto a sua utilização por não considerar a elasticidade da demanda, ainda permanece popular por inúmeros motivos, dentre os quais, o fato de haver uma menor incerteza sobre os custos do que sobre a demanda. Alem de caso todas as empresas do mesmo setor fixarem seus preços usando essa abordagem, certamente os mesmos serão semelhantes se seus custos e margens fixas também o forem. E há ainda a sensação de que a determinação do preço por esse método é socialmente mais justa tanto para o comprador quanto para o vendedor.

Dentro desse processo de determinação de preços, Kotler [1986] apresenta ainda a fixação de preços por metas, que consiste na tentativa de a empresa determinar o preço que lhe proporcionaria uma taxa – alvo de retorno em seus custos totais a um determinado volume padrão estimado, abordagem essa geralmente associada a General Motors, que declarou publicamente que seus preços de automóveis são determinados para atingir uma determinada taxa média de retorno a longo prazo sobre o seu investimento. É também associada a política de fixação de preços em empresas de serviços públicos que tem um alto volume de investimentos e sofrem ação regulamentar governamental. A principal falha conceitual dessa abordagem reside no fato de utilizar uma estimativa de volume de vendas para obter o preço, quando sabe-se que o preço é um fator que influencia o volume de vendas.

b) determinação de preços orientada para a demanda

Esse tipo de abordagem observa a intensidade da demanda. O referido autor cita ainda como exemplo a discriminação de preço em que um bem específico é vendido por dois ou mais preços que não refletem uma diferença proporcional de custos marginais.

c) determinação de preço orientada para concorrência

A empresa fixa seus preços baseados no que seus concorrentes estão cobrando. Ou seja, mantendo o nível médio cobrado pelo setor. Tal método é popular por várias razões. Quando os custos são de difícil mensuração acredita-se que o preço médio representa a sensibilidade do setor em relação aquele que apresentaria um justo retorno. Quando a empresa opera com um produto homogêneo em um mercado altamente competitivo, terá na realidade muito pouca escolha na determinação de seus preços. O grande desafio com o qual irá se deparar essa empresa é o controle dos seus custos.

Existe ainda nesse tipo de abordagem a fixação de preços em propostas lacradas, onde as empresas concorrem através de concorrências públicas. A proposta é a fixação de preços baseada na expectativa de como seus concorrentes fixarão seus preços. Ou seja, ele espera fixar seus preços abaixo daqueles praticados pela concorrência.

Porém, algumas importantes pesquisas acerca dos objetivos de fixação de preços em empresas norte americanas apontam alguns outros resultados. Lanzilotti [1958] em sua investigação acerca dos objetivos da política de preços das vinte maiores empresas norte-americanas, constatou que os objetivos mais comumente citados foram o retorno sobre o investimento, manutenção da participação no mercado, enfrentar a concorrência e estabilizar os preços do ramo da indústria. Gordon e outros [1981] apontam a lucratividade global como principal objetivo da fixação de preços, porém consideram que o retorno sobre o investimento, a participação no mercado e as vendas globais são tão importantes quanto a lucratividade global. Ao passo que a margem de lucro, liquidez e relações industriais foram considerados de menor importância na definição da política de preços. Ponderando ainda que alguns outros fatores são considerados de suma importância na fixação de objetivos em políticas de preços, tais como tamanho da empresa, tipo de produto, intensidade de competição, entre outros. Lanzilotti [1958] observou, ainda, que normalmente o custo dos produtos era decorrente da política de determinação de preços adotada pela empresa, e nunca o inverso. No entanto, em decorrência das inúmeras pressões externas exercidas sobre a empresa e a estratégia de planejamento, era difícil afirmar se havia uma relação direta com as informações de custos analisadas pelo tomador de decisões, ainda que se reconhecesse sua importância.

Gordon e outros [1980] na retrocitada pesquisa, concluíram que os resultados da mesma indicavam que tanto os custos quanto as condições mercadológicas eram ingredientes relevantes para determinação de preços específicos para linhas de produção. O grau de utilização das informações de custos dependia do tipo de produto em questão.

Não conseguiu-se visualizar diferenças significativas quanto a preferência entre que custos eram utilizados para determinação de preço. Os estudos indicaram que tanto dados de custo histórico, custos de reposição e valor corrente de mercado, eram igualmente utilizados com freqüência, e a maioria dos administradores declarou que normalmente utilizava-se de mais de um valor de custos na fixação de preços.

Utilização de Custos por Empresas Prestadoras de Serviços

Alguns questionamentos têm sido feito acerca da utilização da contabilidade de custos tradicional em organizações prestadoras de serviço.

O processo de utilização dos dados contábeis de custos pelas mesmas tem sido objeto de intensas discussões teóricas e estudos empíricos no exterior, onde cabe-se ressaltar o trabalho de Dearden [1965], no entanto, no Brasil ainda pouco se tem pesquisado acerca desse assunto.

Dearden [1965] alertou para o fato de o sistema contábil convencional considerar como custo dos produtos apenas aqueles que afetam de alguma maneira a forma física do produto, sendo os demais custos considerados do período. Quando na realidade tal separação entre custos dos produtos e custos do período torna-se desnecessária a partir do momento em que o objeto de discussão é uma empresa prestadora de serviços, uma vez que para a mesma todos os custos são considerados do período, em virtude de inexistir inventário físico a ser valorado no final do período. Em seu estudo observou ainda a questão da variabilidade dos custos, verificando que nas empresas fabris observa-se que os custos variáveis, tais como material direto e mão – de- obra direta e outros custos diretos, os quais variam proporcionalmente ao volume de produção, tem significativa participação nos custos totais. Ao contrário do que se presencia em algumas organizações de serviços, as quais não operam (ou mesmo operam de maneira inexpressiva) com materiais diretos e mão – de – obra direta, utilizando-se de pequenos volumes de custos variáveis, tendo com isso, os custos variáveis, pequena parcela de participação nos custos totais, o que conduz a classificação dos custos em elementos fixos e variáveis, dentro de uma organização de serviços, segundo o autor em questão, ser de uso limitado. Para Dearden, o conceito mais aplicável às empresas de serviços seria o de custos únicos, ou seja, aqueles custos só seriam incorridos caso houvesse sido produzido determinado produto e que deixasse de existir se cessasse sua produção.

Utilização dos Custos para Determinação de Preços

Algumas pesquisas foram realizadas com relação ao emprego dos custos contábeis no processo de determinação dos preços.

Hilton [1988] realizou um experimento empírico no sentido de testar a teoria de Lere [1986], a qual tentava derrubar a Teoria Econômica da Empresa, utilizando-se para tal de procedimentos heurísticos de decisão no desenvolvimento de uma teoria de fixação

de preços baseada nas informações contábeis de custos. De acordo com a Teoria Econômica, sob condições de certeza, a maximização da lucratividade sobre o preço do produto seria obtida igualando-se o custo marginal à receita marginal. Tal teoria caracterizava-se pelo fato de não considerar as informações sobre o custo do produto, ainda que diversos estudos sugiram que os custos contábeis são amplamente utilizados como base para fixação do preço do produto. Para Lere [1986] o custo contábil de um produto poderia substituir o custo marginal utilizado pela Teoria Econômica no estabelecimento do preço do produto, oferecendo vantagens adicionais por ser menos oneroso e sem o fator limitativo da racionalidade existente na Teoria Econômica. Podendo ser utilizado tanto o sistema de custeamento direto quanto por absorção, enfocando de maneira correta a maximização da utilidade, desde que considere a natureza da demanda, a definição e o tipo da função de custo e a atitude do responsável pelo processo decisorial em relação ao risco. Apesar de Hilton [1988] não ter conseguido resultados consistentes com a Teoria de Lere, os pesquisadores reconhecem que os testes tiveram algumas limitações que podem ter influenciado nos resultados obtidos, principalmente com relação a imperfeição da tecnologia adotada.

Comumente, observa-se uma certa tendência a superestimar ou subestimar a importância dos custos na fixação dos preços, conforme ressaltam Baker e Jacobsen [1988]. Embora se saiba que aqueles custos exclusivamente contábeis não são suficientes e que algumas modificações se fazem necessárias para que os mesmos possam suprir as necessidades de informações por parte dos administradores dentro do processo decisório de determinação de preços.

Observada a existência dos demais fatores exógenos ao custo, já mencionados, no ateremos aos critérios de custos para determinação de preços mais comumente referendados na literatura consultada como sendo as mais sofisticadas técnicas de determinação do preço com base nas informações de custos. Em suas principais abordagens, quais sejam, custo por absorção, custo marginal e rendimento sobre o investimento. Posteriormente trataremos das práticas de gestão estratégica dos custos.

Abordagem do Custeio por Absorção

Nessa abordagem, as empresas tentam estabelecer o preço de venda considerando o custo total de produção, acrescidos dos custos de administração e de vendas, mais uma margem de lucro esperada, havendo com isso, uma recuperação total dos custos. Sua principal crítica, apesar de estar em consonância com os princípios contábeis, diz respeito ao fato de basear-se em dados de custos históricos, considerado pela maioria dos autores pesquisados, de pouca utilidade no processo decisório de um contexto inflacionário. Um outro grande problema encontrado neste método é a definição das formas de rateio das *overheads*. Como solução alternativa para tentar minimizar os efeitos da arbitrariedade dos rateios dos custos indiretos, surge uma abordagem mais sofisticada de distribuição dos mesmos sugerida por alguns autores, como Cooper e Kaplan [1987], trata-se do custeamento baseado nas atividades (ABC), que consiste basicamente em quando do custeamento dos produtos, primeiramente aloca-se as *overheads* e outros recursos organizacionais às atividades e após então realoca-se aqueles produtos que demandarem estes recursos indiretos. Para, a partir de então,

chegar-se a um preço final do produto. Este sistema proporciona informações mais exatas acerca das atividades de produção e auxiliares, permitindo ao administrador direcionar sua atenção aos produtos e processos que melhor contribuírem para o aumento da lucratividade. Possibilitando uma melhor tomada de decisão acerca do planejamento da produção, fixação de preços, comercialização, mix de produção e incentivar um contínuo avanço operacional.

Abordagem do Custo Marginal

Essa abordagem considera o comportamento dos custos de acordo com suas variações no volume de produção, apropriando ao produto apenas os custos variáveis, ou seja, aqueles diretamente relacionados ao volume de produção, sendo os custos fixos considerados como despesas do período. O custo marginal, também conhecido como preço de recuperação dos desembolsos, seria o preço mínimo abaixo do qual verificar-se-ia perda monetária. Seus defensores apontam algumas vantagens em relação a abordagem do custo por absorção. Alguns autores apontam como principais vantagens a de criar condições para decisões de ordem administrativa tais como escolha de produtos mais rentáveis, cálculo dos preços mínimos de vendas, análise do ponto de equilíbrio, alavancagem operacional, distinção entre custos fixos e variáveis, o que a curto prazo facilita as projeções, evitam-se as subjetividades decorrentes da alocação dos custos fixos de produção, bem como a distribuição de despesas administrativas e comerciais comuns aos produtos. Como desvantagem aponta a dificuldade em separar com realismo os custos fixos dos variáveis dos custos reais e a sua não aceitação por parte dos Auditores, Contadores e mesmo pela legislação fiscal.

Abordagem do Rendimento sobre o Investimento

Essa abordagem considera o capital empregado no negócio para fabricação e distribuição dos produtos, o qual é omitido em qualquer outra abordagem da formação dos preços. Como foi comentado anteriormente, a mesma é associada a General Motors.

Quando da determinação do preço de venda inclui-se um fator que leva em conta o capital empregado. Atentemos ainda para o fato de que nem sempre a relação ótima entre o preço do produto e o capital empregado é exeqüível e predominante, quer por aspectos de concorrência, de mercado, de governo ou de estrutura organizacional interna da empresa.

Acredita-se que todos esses métodos são válidos e sua aplicação não ocorrerá necessariamente de maneira isolada, dependendo das características e necessidades da organização que o está utilizando, haverá casos em que uma combinação entre os vários métodos expostos será a alternativa ideal.

Para Horngren [1988] consiste uma perigosa e exagerada simplificação de um dos mais complexos problemas gerenciais afirmar que o custeio variável ou custeio por absorção proporciona o melhor guia para decisão de fixação de preços.

Como resposta a essas necessidades no mundo empresarial, novas formas de gerenciar os custos vem sendo pensadas, alternativas como a Teoria das Restrições (**TOC**); Custeio Kaisen, Activity Based Costing (**ABC**) e o Sistema de Informação de Gestão Econômica (**GECON**) começam a surgir como forma de atender às atuais necessidades gerenciais, em contrapartida aos sistemas tradicionais de apuração dos custos.

A TOC - Teoria das Restrições

No início da década de 70, um físico israelense, Eliyahu Goldratt, se envolveu com problemas de logística de produção. Ele elaborou um método de administração da produção posteriormente chamado do *Teoria das Restrições* baseado no uso da lógica; seu método foi tão bem sucedido que anos após ele escreveu no início de 80 um livro sobre sua teoria: A META; escrito sobre a forma de um romance, mostrando as dificuldades de uma administrador em gerir sua empresa, baseado em logística de produção. Em 1994 Goldratt escreveu um outro livro *Mais que sorte um Processo de Raciocínio,* dessa vez elaborando a história em torno de problemas mais estratégicos da empresa. Baseado na Teoria das Restrições surgiu a Contabilidade de Ganhos. A Teoria das Restrições considera a empresa como um sistema. Segundo Cobertt Neto [1997] em seu livro Contabilidade de Ganhos mostra que a TOC usa três medidas: o ganho, o investimento e a despesa operacional. Para tomar-se uma decisão com base na TOC, precisa-se quantificar o impacto da decisão nessas três medidas e, então, visualizar qual é a variação no lucro líquido e no retorno sobre o investimento. O papel da restrição é fundamental para podermos quantificar o impacto de uma decisão nas três medidas. A TOC advoga o uso da medida ganho/tempo do RRC (Recurso com Restrição de Capacidade e o impacto das decisões na despesa operacional da empresa substituem o custo do produto. Se a restrição estiver na demanda do mercado, ou seja, todos os recursos da empresa têm capacidade ociosa, inclusive o RRC, então o ganho unitário de cada produto e o impacto das decisões na despesa operacional da empresa substituem o custo do produto.

Em suma, a teoria das restrições oferece a otimização a curto prazo, permitindo a maximização dos lucros a curto prazo, através do planejamento dos gargalos de produção. (quando utilizada em um ambiente de produção limitada).

O Custeio Kaisen

Kaisen é o termo japonês para melhoria contínua. Na prática existem dois tipos de custeio kaisen. O primeiro enfoca a redução do custo de produtos específicos. É usado quando um produto entra em produção acima de seu custo ideal ou quando os produtos de vida longa tornam-se pouco lucrativos ou arriscam-se a perder lucratividade. O segundo é o custeio kaisen geral, que focaliza os processos de produção e busca

maneiras de reduzir seus custos e, assim, o custo dos produtos que exigem tais processos.

O custeio kaisen concentra-se onde os gerentes percebem maior oportunidade de redução dos custos. As equipes de funcionários recebem feedback financeiro sobre seu desempenho.

Kaplan e Cooper [1998] elencam várias características importantes:

O foco é informar e motivar a redução de custos do processo, e não calcular os custos do produto com maior precisão; A redução dos custos é uma responsabilidade da equipe, e não individual; Custos reais de produção são calculados com freqüência, até mesmo de cada lote, compartilhados e analisados pelos funcionários da produção, para que os esforços de aprendizado e melhoria se concentrem nas áreas de maior oportunidade de redução de custos; Os 'custos padrão' são continuamente ajustados, a fim de refletir reduções anteriores dos custos reais e melhorias almejadas dos custos futuros. Isso garante que as inovações comprovadas na melhoria de processos sejam mantidas, além de definir um novo patamar para novas melhorias; As equipes de trabalho são responsáveis pela geração de idéias que visam alcançar as metas de redução de custos; têm autoridade para fazer investimentos de pequena escala, se conseguirem demonstrar o retorno na redução dos custos.

A meta do custeio kaisen não é a estabilidade de um processo de produção em relação a padrões de trabalho predeterminados, diz Cooper [1998], a meta é melhorar continuamente os processos críticos, para que os custos possam ser consistentemente reduzidos em linhas de produtos amadurecidas, altamente sensíveis em termos de preço e não propensas a inovações de produtos.

O ABC (Activity Based Costing)

Em meados da década de 80 líderes de diversas áreas industriais, profissionais da contabilidade, professores universitários e outros, formaram um fórum internacional, organizado pela CAM-I (Computer Aided Manufacturing – Internacional, INC) para desenvolvimento de um projeto de pesquisa que recebeu a denominação de Cost Management System (CMS). O CMS pretende fornecer as informações de custos necessárias para apoiar as decisões estratégicas empresariais.

Neste contexto, Cooper e Kaplan, da Harvard Business School, idealizaram o ABC – Activity Based Cost, ou Custeio Baseado na Atividade uma abordagem que analisa o comportamento dos custos por atividade, estabelecendo relações entre atividades relevantes da empresa e o consumo de recursos. Que é considerado a espinha dorsal do CMS.

Para definição do custo unitário de uma atividade são utilizados os direcionadores de custos Ou "cost drivers". Direcionador de custos é o evento relacionado a uma ou mais atividades que provoca sua ocorrência.

Ex.:

Atividades	Gerador de Custo
Emissão de Notas Fiscais	Número de Notas Fiscais
Inspeção de Produtos	Volume de Produção

Seus idealizadores acreditam que no gerenciamento de custos o custo é causado ou direcionado por muitos fatores que se inter-relacionam de formas complexas.

Segundo Shank e Govindarajam [1997] quaisquer que sejam os direcionadores de custos, as idéias – chave são as seguintes:

- Para a análise estratégica, o volume não é geralmente a forma mais útil de explicar o comportamento dos custos;
- Em um sentido estratégico, é mais útil explicar a posição de custos em termos de escolhas estruturais e das habilidades de execução que moldam a posição competitiva da empresa;
- Nem todos os direcionadores estratégicos são igualmente importantes o tempo todo, mas alguns (mais de um) deles são provavelmente importantes em todos os casos;
- Para cada direcionador de custos existe uma estrutura específica para análise de custos que é fundamental para a compreensão do posicionamento de uma empresa. Ser um analista de custos bem treinado, requer conhecimento destas várias estruturas:

Segundo Kaplan e Cooper [1998] , os sistemas ABC abordam um conjunto de perguntas, tais como: Que atividades estão sendo executadas pelos recursos organizacionais? Quanto custa executar atividades organizacionais e processos de negócios? Por que a organização precisa executar atividades e processos de negócios? Quanto de cada atividade é necessário para os produtos, serviços e clientes da organização?

Segundo eles, um modelo ABC adequadamente construído oferece as respostas a essas perguntas.

Os sistemas ABC são desenvolvidos com base em uma série de quatro etapas sequenciais.

Etapa 1 – Desenvolver o dicionário de atividades

Etapa 2 – Determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades

Etapa 3 – Identificar produtos, serviços e clientes da organização

Etapa 4 – Selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização

A Empresa de Consultoria e Auditoria Price Waterhouse [1995] enumera os principais benefícios do ABC:

- Identifica as reais fontes geradoras de custo em função dos geradores de custo, podendo, dessa forma, identificar exatamente quais e onde os recursos vêm sendo consumidos.
- Identifica o grau de valor agregado que cada atividade atribui ao negócio.
- Identifica o custo efetivo dos produtos e processos em função da eliminação das distorções propiciadas pelos atuais sistemas de rateio, atribuindo aos objetos de custeio os custos efetivamente incorridos.
- Permite a gestão do portfólio de produtos, analisando a rentabilidade individual de cada produto e sua contribuição para o negócio. É base para determinação de remuneração, preços e tarifas.
- Incentiva a integração entre as áreas envolvidas nos processos e atividades, maximizando os esforços para a resolução de problemas e aumento da qualidade.
- Permite realizar benchmarking com outras empresas do mesmo setor, comparando os custos unitários dos geradores de custo, permitindo uma análise comparativa com as melhores práticas do mercado.
- Permite estabelecimento de *cost targets* para cada atividade, possibilitando a gestão destes custos na fonte, eliminando arbitrariedades nos processos de redução de custos.

O GECON

Há pouco mais de uma década desenvolveu-se no Brasil, junto à FIPECAFI/FEA/USP, sob a Coordenação do Prof. Armando Catelli, , o Sistema de Informação de Gestão Econômica – GECON. Assim como o ABC, o GECON tem como foco comum o conceito de atividade.

O GECON mensura não só os custos mas o resultado econômico das atividades empresariais e se estrutura a partir de um conjunto de premissas fundamentais:

Medidas de Eficácia da Empresa:

- A empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade
- A garantia da continuidade só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos no processo de realização de tais atividades;
- Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementa devem orientar em última instância a otimização do lucro.
- O Lucro é a melhor e mais consistente medida da eficácia da organização

Processo de geração do lucro:

- O lucro é gerado a partir da execução do conjunto de atividades da empresa;
- As atividades não geram somente custos, mas também resultados
- A informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado econômico global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual a atividade vale a pena manter.

Responsabilidade pela geração do lucro:

- O lucro é gerado pelas diversas atividades e a responsabilidade pela geração do lucro é exatamente dos responsáveis pelas diversas atividades, ou seja, dos gestores.
- A empresa é subdividida em Áreas de Responsabilidade e Centros de Resultado.

Papel dos Gestores:

- Os gestores são os responsáveis pela geração do lucro e pela conseqüente eficácia da empresa.

Informação para gestão:

- A informação útil é aquela que atende às necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas em que atuam, operações que desenvolvem conceitos que lhe façam sentido lógico. Os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos e sim racionais.

Aspectos Operacionais, Financeiros e Econômicos das Atividades:

- Operacionais – evidenciam a qualidade, quantidade e cumprimento de prazo
- Econômicos – as atividades para serem realizadas consomem recursos e geram sempre algum tipo de benefício em forma de produtos e serviços. Aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados, podem ser associados valores econômicos, o que caracteriza o aspecto econômico da atividade.
- Financeiro – As operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos dos valores envolvidos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade.

Um exemplo prático do processo de formação de preços utilizando o custeio direto:

Em regime de concorrência, pode-se afirmar que a formação dos preços relaciona-se diretamente às imposições do mercado e não apenas ao seu custo. Mas é a partir da análise dos custos que podemos formar o preço base e examiná-lo à luz do mercado.

Pressupõe-se que o objetivo básico da empresa é a geração de riqueza e não apenas formação de fluxo de caixa.

No presente processo de formação de preços assumiremos algumas premissas básicas:

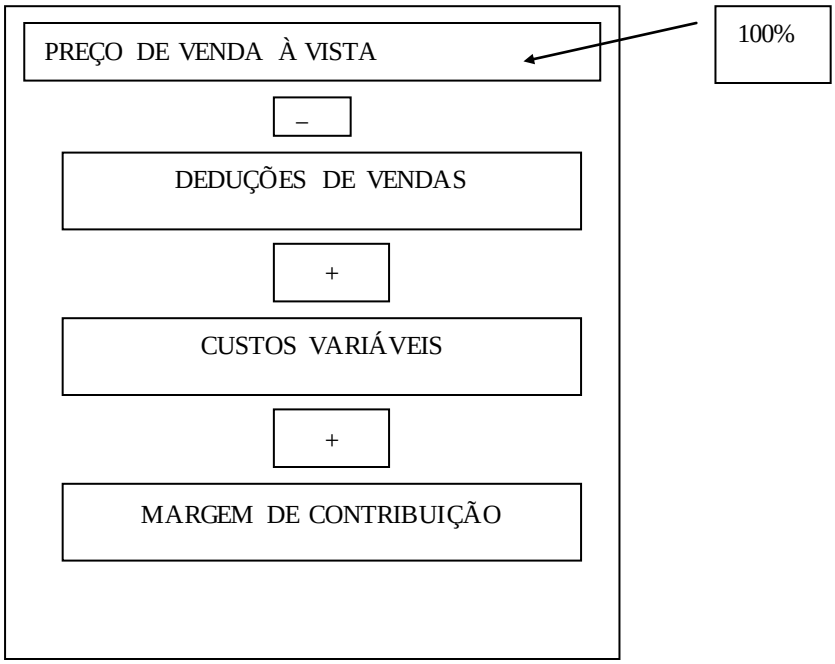
a) que o produto irá consumir "n" de matéria – prima;
b) quando da entrega do produto, a matéria – prima estará custando aquele valor considerado como custo;
c) o processo utilizou "n" tempo de produção;
d) o custo/hora foi estimado em "n" unidades monetárias ($)
e) os custos fixos foram orçados em "n";
f) o lucro desejado foi fixado em "n"

Espera-se estimar-se esses "n" adequadamente, para que realmente haja o efetivo ressarcimento dos custos e a formação do lucro desejado.

A partir desse momento discorreremos sobre um modelo matemático de formação de preços. No entanto, antecipadamente, afirmamos que o mesmo por si só não é suficiente para garantir rentabilidade e competitividade. Para que isso ocorra faz-se mister que estabeleçamos estratégias e efetivamente a implementemos e a acompanhemos através de um sistema de informações gerenciais.

Composição do Preço de Venda

O preço de Venda a Vista resulta da seguinte equação:



Onde,

Deduções de Vendas = são também denominados de custos de comercialização, formados por tributos, descontos incondicionais e comissões sobre vendas.

Custos Variáveis = formado pelos materiais, mão- de- obra direta e depreciações (em alguns casos a mão-de-obra direta é considerada como fixa e, portanto, não compõe os custos variáveis; o mesmo ocorrendo com as depreciações);

Margem de Contribuição = é formada pelos custos fixos, custo de capital e lucro.

Consideremos o seguinte exemplo:

A Cia L & R Ltda., adquiriu matéria – prima a prazo cujos dados da nota fiscal de compra são os seguintes:

Nota Fiscal nº 1234 de 28/05/1999-05-28

Total da Nota Fiscal $ 5.500,00

Impostos Recuperáveis $ 1.350,00

Contabilização:

D – Estoque de Matérias Primas	4.150,00	
D - Impostos a Recuperar	1.350,00	
C – Fornecedores		5.500,00

O processo de Transformação agregou mais $ 1.500,00 de outros custos de produção com a utilização de 70% da matéria – prima em estoque.

D _ Produtos em Processo	2.905,00	
C - Matérias Primas		2.905,00

D – Produtos em Processo	1.500,00	
C – Diversos		1.500,00

D – Produção Acabada	4.405,00	
C – Produtos em Processo		4.405,00

Em 31/05/99, efetuou-se a venda de 60% do produto acabado por $6.000,00, onde estão inclusos os seguintes tributos:

Impostos 27,00%

Contribuições Sociais 3,75%

Contabilização:

D- Clientes	6.000,00	
C – Receita de Vendas		6.000,00
D – Custo dos Produtos Vendidos	2.643,00	
C – Produção Acabada		2.643,00
D – Deduções de Vendas	1.845,00	
C – Impostos a Recolher		1.620,00
C – Contribuições Sociais a Recolher		225,00
D – Receitas	6.000,00	
C- Custo dos Produtos Vendidos		2.643,00
C- Deduções de Vendas		1.845,00
C – Resultado do Exercício		1.512,00

Demonstração do Resultado do Exercício

Receita Bruta de Vendas	6.000,00
(-) Deduções de Vendas	1.845,00
= Receita Líquida de Vendas	4.155,00
(-) Custo do Produto Vendido	2.643,00
= Margem de Contribuição	1.512,00

Para fins de cálculo, as comissões correspondem a 3% sobre o valor da receita bruta.

Composição do Preço:

Preço de Venda Bruto	100,00%
(-) Impostos	27,00%
(-) Contribuições	3,75%
(-) Comissões	3,0%
Preço de Venda Líquido	**66,25%**

O "Mark-up"é um índice multiplicador ou divisor – que aplicado ao custo do produto fornece o preço de venda. No caso do custeio variável (ou direto), este custo do produto é o custo variável. Portanto, o "Mark-up" terá por finalidade garantir a cobertura dos

seguintes itens: Impostos e contribuições sobre Vendas; Comissões sobre Vendas; Custos Fixos e Lucro.

Não devemos confundir "Mark-up"com margem de lucro. O Mark-up é uma ferramenta muito útil após formado o preço de venda;

Exemplo de "Mark – up"

Preço de Venda	100,00%
Impostos	27,00%
Contribuições	3,75%
Comissões	3,00%
Custos Fixos	30,00%
Lucro	20,00%
= **Mark-up divisor**	**16,25%**

Mark-up multiplicador **100,00 / 16,25 = 6,1538**

Então, se o custo variável de um determinado produto é de $ 1.000,00, seu preço de venda final será de $ 6.153,80

Cálculo dos Preços a Prazo

Para formação do preço nas vendas a prazo, o custo do financiamento ao cliente deve ser agregado ao preço de venda, sem variar a Margem de Contribuição e sem encarecer o produto.

As perguntas mais freqüentes no cálculo do custo financeiro são:

Qual o método do cálculo do custo financeiro?

Qual a taxa de juros que deve ser adotada?

Qual o impacto sobre os impostos dos custos financeiros?

Consideremos a seguinte situação de venda a vista:

Preço a Vista	$ 3.000,00	100,00%
(-) Impostos	510,00	17,00%
(-) Contribuições Sociais	112,50	3,75%
(-) Comissões	150,00	5,00%
= Preço Líquido	2.227,50	74,25%
(-) Custo Variável	1.050,00	35,00%
= **Margem de Contribuição**	**1.177,50**	**39,25%**

Mark – up a vista 2,5477

O objetivo da venda a prazo é preservar a recuperação dos custos e garantir a margem de contribuição, sem elevar demasiadamente o preço.

Poderíamos utilizar as seguintes alternativas: Custo financeiro "por fora"; custo financeiro "por dentro"; ou custo financeiro agregado.

a) custo financeiro "por fora"

Para cálculo do valor a prazo deveremos recorrer a seguinte fórmula:

$VF = VP (1 + i)^{n/30}$

VF = valor futuro

VP = valor presente;

i = taxa de juros

n = prazo

Consideremos a taxa de juros de 10% a.m. para 30 d.d.

$PVP = \$ 3.000,00 (1 + 0,10)^{30/30}$

PVP = **3.300,00**

Análise de Resultado:

Preço de venda a prazo	3.300,00	
(-) Impostos	561,00	
(-) Contribuições	123,75	
(-) Comissões	165,00	
= Preço Líquido	2.450,25	
(-) Custo Variável	1.155,00	1.050,00 x 1,10
= **Margem de Contribuição**	**1.295,25**	**1.177,50 x 1,10**

Aumento do preço em 10%

b) custo financeiro "por dentro"

Neste caso, a taxa financeira é agregada ao bloco das deduções. Esse método é muito utilizado por aqueles que costumam utilizar sistematicamente o desconto de duplicatas.

$$PVP = \% DV (PVP) + \% DF (PVP) + CV + MC$$

Onde:

PVP = preço de venda a prazo

% DV = % das deduções de venda

% DF = % das despesas financeiras

CV = custo variável

MC = margem de contribuição

PVP = 0,2575(PVP) + 0,10 (PVP) + 1.050,00 + 1.177,50

PVP = 3.466,93

Análise de Resultado:

Preço de Venda a prazo	3.466,93	
(-) Impostos	589,39	
(-) Contribuições	130,00	
(-) Comissões	173,35	
(-) Custo Financeiro	346,69	
= Preço Líquido	2.227,50	
(-) custo variável	1.050,00	
= **Margem de Contribuição**	**1.177,50**	**aumento do preço em 15,56%**

c) Custo Financeiro Agregado

Neste caso, a fórmula de cálculo é:

PVP = % DV(PVP) + %DF (PVV) + CV + MC

Ao contrário do método anterior, o custo financeiro é a incidência da taxa de juros sobre o preço de venda a vista (PVV).

PVP = 0,2575 (PVP) + 0,10 (3.000,00) + 1.050,00 + 1.177,50

PVP = 2527,50/ 0,7425 = 3.404,04

Análise de Resultados:

Preço de Venda a Prazo	3.404,04	
(-) Impostos	578,68	
(-) Contribuições	127,66	
(-) Comissão	170,20	
= Preço Líquido	2.527,50	
(-) Custo Variável	1.050,00	
(-) Custo Financeiro	300,00	
= Margem de Contribuição	**1.177,50**	**Aumento do preço em 13,47%**

Considerando que a empresa esteja em situação financeira estável, não necessitando descontar suas duplicatas, o primeiro método garante a margem de contribuição desejada e mantém o preço competitivo.

Determinação do "Mark – up" a prazo

Conhecido o preço a prazo, podemos encontrar o novo "mark-up":

Índice Incremental = PVP / PVV = 3.404,04 / 3.000 = 1,1347

Logo,

Mark – up a vista = 2,5477

(x) Índice Incremental = 1,1347

= Mark – up a prazo = 2,8908

Conclusões

Na formação dos preços do produtos e na definição da estratégia competitiva, há de se considerar o ciclo de vida do produto.

Os produtos novos levam a vantagem de serem únicos e, portanto, conseguem combinar o giro com uma boa margem de contribuição, resultando em alta taxa de retorno.

Quando o produto tem boa aceitação no mercado e a demanda é latente, surge a entrada de novos concorrentes e aumenta a competição. Giro e margens são abalados neste instante e deve haver novas saídas voltadas à promoção e reanálise do valor.

Estamos vivenciando a era da informação e reconhecemos ao observarmos a literatura contábil as sérias limitações do uso de alguns sistemas de custeio tradicionais para propósitos gerenciais; no entanto, várias formas inovadoras de pensar a gestão estratégica de custos estão surgindo, sem no entanto umas configurarem hipótese excludentes das demais. O ideal é que o estudiosos de custos observem o que de melhor cada sistema ou método tem a oferecer e extraiam informações valiosas para aprimoramento dos conceitos subjacentes às teorias para dessa forma podermos enfrentar a velocidade da mudanças provocadas pela globalização.

BIBILIOGRAFIA:

1. BACKER, Morton & JACOBSEN, Lyle E. Contabilidade de Custos: um enfoque para administração de empresas. Vol.1-2, São Paulo – Rio de Janeiro: Mc. Graw-Hill do Brasil Ltda, 1973
2. CATELLI, Armando & GUERREIRO, Reinaldo. "Mensuração de Atividades: "Gecon x ABC" . Congresso Brasileiro de Contabilidade – Salvador - BA
3. CASHIN & POLIMENI, Contabilidade de Custos, Editora Mc Graw-Hill do Brasil Ltda, 1ª ed., 1982

4. COGAN, Samuel. Activity - Based Costing (ABC), a poderosa estratégia empresarial. São Paulo: Pioneira, 1994

5. COOPER, R & KAPLAN, R.S. "How cost accounting systematically distorts product costs". Management accounting, abr/1988, p.20-27

6. _____. "Measure costs right: make the right decisions", Harvard Business Review, 66(5): 96-103.Sep./Oct., 1988

7. _____ . Custo e Desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo/ tradução de ºP. Traduções, São Paulo: Futura, 1998.

8. COOPER, R. "The rise of activity-based costing – part three: how many cost drivers do you need and how do you select them". Journal of Cost Management, inverno de 1989, p. 34-46

9. DEARDEN, John. Management Control Systems: cases and readings, Homewood, Ill.: Irwin, 1965

10. FONTANA, Alex. O Fator País na geração da empresa competitiva. In: Rumos da modernidade empresarial: antologia de artigos e entrevistas/ Fundação Dom Cabral – Rio de Janeiro: Qualitymark Ed., 1996

11. GOLDRATT, Eliyahu. COX, Jeff. A Meta. São Paulo: IMAM, 1986

12. GORDON SHILILINGLAW et alli. "The right price decision". The Accounting Review, Oct. 1981

13. _____, "Old horizons and New Frontiers: The Future of Management Acouting", Management Accounting: 1980, Urbana: University of Illinois, Departament of Accounting, 1980

14. HOLMAN, J.S. "ABC vs. TOC: it's a matter of time", Management Accounting, jan. 1995, p. 37-40

15. HORNGREN, C. T. Introdução à Contabilidade Gerencial, editora Prentice Hall do Brasil, 5ª edição, 1985.

16. _____. Contabilidade de Custos, um Enfoque Administrativo, São Paulo: Atlas, 1986

17. Jornal do Economista, Ano VI, nº 69/ABRIL – 1999

18. KAPLAN, R. "One cost system isn't enough", Harvard Business Review, jan-fev, 1988, p. 61-66

19. _____ & JOHNSON, H. T. "Relevance lost: the rise and fall of management accounting, Boston, Harvard Business School Press, 1987

20. LOW, James T. Do we really need product costs? The theory of Constraints Alternative. Corporate Controller, set-out/1992

21. MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.;FRANK, George W. Contabilidade de Custos, 1ª ed, vol I, São Paulo: Atlas,

22. NAKAGAWA, Masayuki. Gestão estratégica de custos: conceito, sistemas e implementação – JIT/TQC. São Paulo: Atlas, 1991. 111p.

23. SHANK & GOVINDARAJAM. Gestão Estratégica de Custos. São Paulo: Atlas, 1999.

24. SOLOMONS, David. "The historical development of costing", Studies in Cost Analysis, Homewood, Ill.: Richard D. Irwin, 1968

Alguns sites:

http://www.vocesa.com.br

http://www.fea.usp.br

http://www.unicamp.br/fea

http://www.gecon.com.br