A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Cláudio Marques
Kelly Cristina Mucio Marques
Márcio Luiz Borinelli
Paulo Moreira da Rosa

Resumo:

Há tempos, o custo deixou de ser uma simples ferramenta de avaliação de estoques para tornar-se um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance de maior competitividade nas organizações. Isto torna-se evidente quando observamos e comparamos a existência, nas empresas, do custo contábil (ou custo fiscal) e do custo gerencial. Dentre as diferenças existentes entre eles, observa-se aquela referente ao aspecto temporal, ou seja, enquanto o custo contábil apresenta, hoje, as informações referentes aos custos de ontem, o custo gerencial busca fornecer, hoje, informações capazes de gerir o amanhã da organização, ainda que para isto seja necessário utilizar-se de informações relativas a fatos já ocorridos. Entretanto, não é somente diferenciando-se o custo contábil do custo gerencial que iremos perceber o novo papel do custo. Igualmente importante é a necessidade de se conhecerem os diversos métodos/princípios de apuração de custo a fim de aplicá-los, de forma adequada, ao tipo de informação que se pretende obter. Uma outra questão a ser abordada neste artigo diz respeito à formação do preço de venda de um produto. Tanto a prática das empresas como a literatura em geral revelam que não existe uma regra geral para a fixação do preço de venda de um produto. Dessa forma, a formação do preço é definida a partir da particularidade e especificidade do produto ou empresa. Todavia, para se proceder ao estudo do custo contábil X custo gerencial, dos métodos/princípios de custeio e do processo de formação do preço de venda, é essencial conhecer, antes, o ambiente onde a empresa está inserida, bem como os elementos que compõem o seu processo decisório e, somente então, relacionar a informação de custo e sua importância a cada um desses estudos.

Palavras-chave:

Área temática: *Integração Conceitual e Sistêmica entre a Gestão Econômica e a Gestão Estratégica de Custos*

A IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES DE CUSTOS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÃO

Cláudio Marques
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC

Kelly Cristina Mucio Marques
Mestranda em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC

Márcio Luiz Borinelli
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC
Professor Substituto do Depto de Ciências Contábeis da UFSC

Paulo Moreira da Rosa
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas - UFSC
Professor Auxiliar do Depto de Ciências Contábeis da UEM/Maringá

Rua Amaro Antonio Vieira, 2008 - Bloco 04 - Apto 104 - Residencial Itacorubi II
Florianópolis - SC - CEP: 88034-100
Fone residencial: 048 - 234.6507 (ramal 39) Fone comercial: 048 - 224.0257

RESUMO

Há tempos, o custo deixou de ser uma simples ferramenta de avaliação de estoques para tornar-se um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance de maior competitividade nas organizações. Isto torna-se evidente quando observamos e comparamos a existência, nas empresas, do custo contábil (ou custo fiscal) e do custo gerencial. Dentre as diferenças existentes entre eles, observa-se aquela referente ao aspecto temporal, ou seja, enquanto o custo contábil apresenta, hoje, as informações referentes aos custos de ontem, o custo gerencial busca fornecer, hoje, informações capazes de gerir o amanhã da organização, ainda que para isto seja necessário utilizar-se de informações relativas a fatos já ocorridos.

Entretanto, não é somente diferenciando-se o custo contábil do custo gerencial que iremos perceber o novo papel do custo. Igualmente importante é a necessidade de se conhecerem os diversos métodos/princípios de apuração de custo a fim de aplicá-los, de forma adequada, ao tipo de informação que se pretende obter.

Uma outra questão a ser abordada neste artigo diz respeito à formação do preço de venda de um produto. Tanto a prática das empresas como a literatura em geral revelam que não existe uma regra geral para a fixação do preço de venda de um produto. Dessa forma, a formação do preço é definida a partir da particularidade e especificidade do produto ou empresa.

Todavia, para se proceder ao estudo do custo contábil X custo gerencial, dos métodos/princípios de custeio e do processo de formação do preço de venda, é essencial conhecer, antes, o ambiente onde a empresa está inserida, bem como os elementos que compõem o seu processo decisório e, somente então, relacionar a informação de custo e sua importância a cada um desses estudos.

1 - INTRODUÇÃO

Há tempos, o custo deixou de ser uma simples ferramenta de avaliação de estoques para tornar-se um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance de maior competitividade nas organizações. Isto torna-se evidente quando observamos e comparamos a existência, nas empresas, do custo contábil (ou custo fiscal) e do custo gerencial. Dentre as diferenças existentes entre eles, observa-se aquela referente ao aspecto temporal, ou seja, enquanto o custo contábil apresenta, hoje, as informações referentes aos custos de ontem, o custo gerencial busca fornecer, hoje, informações capazes de gerir o amanhã da organização, ainda que para isto seja necessário utilizar-se de informações relativas a fatos já ocorridos.

Entretanto, não é somente diferenciando-se o custo contábil do custo gerencial que iremos perceber o novo papel do custo. Igualmente importante é a necessidade de se conhecerem os diversos métodos/princípios de apuração de custo a fim de aplicá-los, de forma adequada, ao tipo de informação que se pretende obter.

Uma outra questão a ser abordada neste artigo diz respeito à formação do preço de venda de um produto. Tanto a prática das empresas como a literatura em geral revelam que não existe uma regra geral para a fixação do preço de venda de um produto. Dessa forma, a formação do preço é definida a partir da particularidade e especificidade do produto ou empresa.

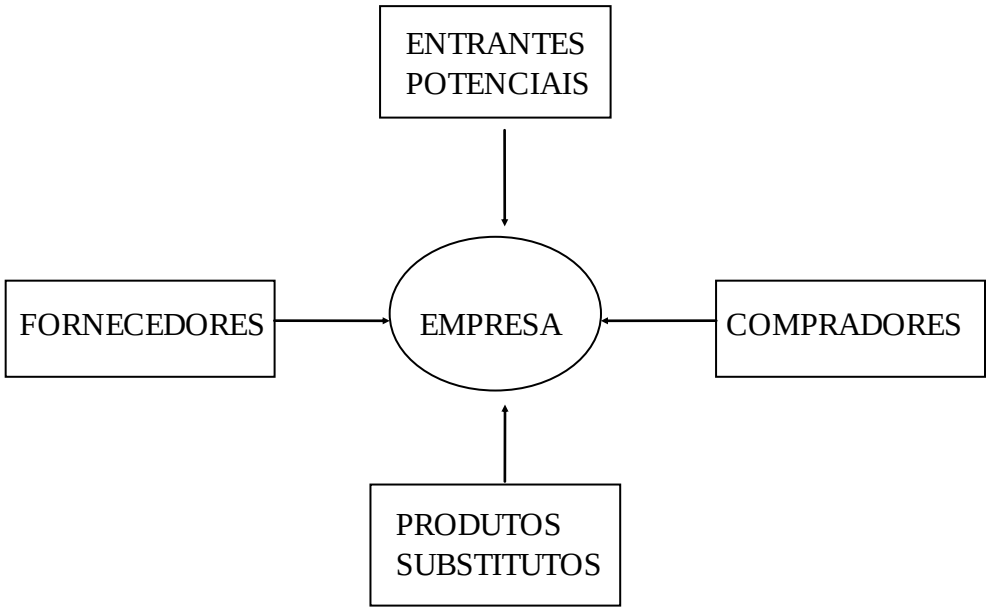
Todavia, para se proceder ao estudo do custo contábil X custo gerencial, dos métodos/princípios de custeio e do processo de formação do preço de venda, é essencial conhecer, antes, o ambiente onde a empresa está inserida, bem como os elementos que compõem o seu processo decisório e, somente então, relacionar a informação de custo e sua importância a cada um desses estudos.

2 - A CONTEXTUALIZAÇÃO DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS

As empresas que compõem o novo mercado mundial estão aliadas a uma característica peculiar que não existia em tempos passados: a de sobreviver em um mercado extremamente competitivo e exigente. Isto requer das empresas uma análise e reformulação completa em sua estrutura formal, produtiva, cultural e de informações. Formal porque é nela que está toda a estrutura hierárquica, produtiva porque é onde concentra-se a sua atividade principal, cultural porque é necessário que as pessoas mudem a sua forma de enxergar e entender a empresa e de informações porque esta é, hoje, uma das mais importantes aliadas no processo de gestão de empresas.

É muito comum encontrarmos, nos dias atuais, estudiosos e pesquisadores discutindo sobre a Tecnologia da Informação e com que grau de importância esta refletirá no ambiente empresarial. Com vistas a estas observações, propomo-nos a verificar, então, que relação de importância existe entre as informações de custos e o processo decisório dos administradores do fim do século XX.

Olhando para a empresa e buscando a sua contextualização, cremos que a melhor forma de se definir o ambiente onde a mesma, atualmente, está inserida é a partir do modelo de "Forças Competitivas" criado por Michael Porter:



Segundo o modelo, estes elementos, definidos como "forças competitivas", representam o retrato do ambiente de atuação de uma empresa onde, num mesmo momento, ela está centrada entre o poder de barganha de seus fornecedores e compradores, entre a ameaça de surgimento de novos concorrentes em seu ramo de negócios e ainda entre a ameaça de novos produtos que substituam àqueles fabricados pela empresa.

Desta feita, entendemos ser de vital importância que as empresas estejam dotadas de informações no momento de tomar suas decisões, informações estas que sejam fornecidas em tempo oportuno, que agreguem valor ao produto e que enumerem a real situação acerca da decisão a ser tomada.

Traçando um paralelo entre este ambiente empresarial e o processo decisório, enumeramos, abaixo, os tipos de informações necessárias e mais comuns aos tomadores de decisões dos dias de hoje:

1 - O que, quando e para quem a empresa deve produzir ?
2 - É mais vantajoso produzir ou tercerizar ?
3 - A Qualidade está agregando valor ao produto ?
4 - Como suportar os novos concorrentes ?
5 - Como negociar com nossos clientes ?
6 - Como evitar a entrada de produtos substitutos ?
7 - Como relacionar-se com os fornecedores ?
8 - Qual o Custo da inovação ? E o Benefício ?
9 - Quanto custa, realmente, o meu produto ?
10 - Por quanto devo vender meu produto ?
11 - Precisamos reduzir custos. Mas, onde reduzir ?

Seguramente, estas decisões a serem tomadas para que a empresa sobreviva em tão competitivo ambiente necessitam das informações de "custos" e, dizemos mais, sendo estas informações cuidadosamente trabalhadas, elas são capazes de mudar decisivamente a forma de a empresa fazer negócios, isto é, a sua forma de decidir.

A resposta a todas estas questões irão criar à empresa um diferencial competitivo, um diferencial que lhe permita enfrentar as forças competitivas que tentam, a todo momento, encurralar a empresa. Entretanto, a forma na qual a empresa dará respostas a estes questionamentos é que irá criar este diferencial, isto porque as informações de custos, as quais constituem-se em nosso objeto de estudo, são enormemente abrangentes e podem ser demonstradas com aspectos diferenciados capazes, inclusive, de permitir avaliações diferenciadas.

Assim sendo, passaremos, a partir de agora a fim de apurarmos a diferença de informações na tomada de decisão, a abordar a relação entre o custo contábil e o custo gerencial. Em seguida, discutiremos, de forma breve, os princípios/métodos de custeio mais comumente utilizados e verificaremos a relação/interferência dos mesmos no processo decisório. Por fim, de posse das informações de custos discutidas, examinaremos o processo de formação do preço de venda.

3 - CUSTO CONTÁBIL X CUSTO GERENCIAL

Quando ouvimos falar em custo, logo imaginamos que só existe um tipo de custo, qual seja, o custo incorrido no processo produtivo de uma indústria. Então, qual a razão da existência dos termos custo contábil e custo gerencial? Qual a diferença entre eles? Ou não existe diferença?

Tentando responder essas interrogações buscamos, na história do custo, desde o seu aparecimento até os dias atuais, fatos que esclarecessem tais interrogações. É sabido que o custo surgiu, inicialmente, como forma de avaliar os estoques e apurar os resultados das empresas industriais, onde estas tornaram-se bem mais complexas em relação às empresas mercantis.

Com isto, foram surgindo as normas e os procedimentos de apuração de custos, os quais foram adotados pelas indústrias de uma forma geral, sendo neste contexto que o Estado (fisco), utilizando-se destas normas e procedimentos instituiu, através de lei, o imposto sobre a renda das empresas que, como sabemos, existe até hoje.

Estes procedimentos legais de apuração de custos é o que podemos chamar de **custo contábil**, uma vez que não se pode mudar as formas e o critério de apuração dos custos. É preciso que se obedeça as regras definidas pelo fisco, ressaltando ainda que as informações destinadas a esse fim são apresentadas somente após sua ocorrência, ou seja, no final do exercício.

Mas, devido ao fato de as organizações não serem estáticas, as mesmas tornaram-se maiores e com um grau de complexidade bastante elevado e, ainda, o cenário onde estas estavam inseridas tornou-se muito mais competitivo, necessitando, assim, cada vez mais de informações, apresentadas em tempo hábil, para apoiá-las nas tomadas de decisões e, desse modo, as informações prestadas somente no final do exercício nem sempre são capazes de suprir estas necessidades.

Foi a partir destas necessidades de informações que as empresas descobriram no custo uma nova ferramenta de controle e gerência, deixando de ser um simples instrumento de avaliação de estoques e apuração de resultados para desempenhar um papel de grande importância no processo decisório, amparando os tomadores de decisão com informações capazes de direcionar o caminho que a empresa deve tomar, por exemplo, fabricar ou comprar um produto.

Esta nova face do custo é o que podemos denominar de **custo gerencial.** MARTINS afirma que: "**É importante ser lembrado que essa nova visão por parte dos usuários de Custos não data de mais que algumas décadas, e, por essa razão, ainda há muito a ser desenvolvido. É também importante ser constatado que as regras e os princípios**

geralmente aceitos na Contabilidade de Custos foram criados e mantidos com a finalidade básica de avaliação de estoques e não para fornecimento de dados à administração." (1993 p.21)

Em síntese, podemos dizer que o custo contábil é apurado para atender às exigências do governo (fisco) enquanto o custo gerencial, executado de forma extra-contábil, destinam-se ao atendimento das necessidades da administração no que tange o apoio à decisão.

4 - SISTEMAS DE CUSTEIO

Sistemas de custeio são, basicamente, maneiras de se atribuir custos aos produtos. A literatura costuma classificar estes sistemas em duas categorias: princípios e métodos. Os princípios são utilizados para o tratamento dos custos fixos e os métodos, por sua vez, preocupam-se com a identificação e alocação dos custos indiretos.

Em suas primeiras aplicações, tais sistemas eram responsáveis pelo controle dos gastos empresariais, onde sua forma de rateio aos produtos se baseavam principalmente na mão-de-obra direta.

Porém, como as empresas, o mercado e a economia de uma forma geral estão inseridas em um processo dinâmico, estes sistemas, hoje conhecidos como tradicionais, começaram a ser reavaliados, de forma que os especialistas da área chegaram à conclusão que, para muitas empresas, o sistema de custeio se tornara distorcido e inadequado.

Isto ocorreu principalmente pela crescente complexidade da atividade econômica, onde as empresas tiveram e têm que se destacar para continuar no mercado. Com isto, se intensificou a automação das linhas de produção e a necessidade da diversificação dos produtos

Por este motivo, a mão-de-obra direta já não era tão representativa a ponto de oferecer valores próximos aos reais para o rateio e, com a diversificação da produção, já não era possível tratar os produtos como sendo " iguais ", ou seja, cada produto tem seu insumo, seu tempo de fabricação, seus custos indiretos e assim por diante.

Diante deste cenário, existem, nos dias de hoje, basicamente, três princípios de custeio denominados de custeio direto ou variável, custeio integral e custeio por absorção. Existem, também, diversos métodos de custeio, dentre os quais destacam-se: o RKW (dito tradicional), o custo-padrão, o ABC (Activity-Based Costing) e o método da UEP (Unidade de Esforço de Produção). (BORNIA, 1995)

O princípio de custeio direto considera como custo do produto apenas os custos variáveis, ou seja, os que variam de acordo com a quantidade produzida ou vendida, onde os custos fixos são lançados como despesas do período.

Através deste custeio é possível calcular a margem de contribuição do produto, que representa a soma gerada pelas vendas capazes de cobrir os custos fixos e gerar o lucro. Além disso, o custo fixo entrando direto na demonstração de resultado permite uma melhor apresentação do impacto destes custos nos lucros. Permite, ainda, a utilização da análise custo-volume-lucro. Deste modo, se as informações fornecidas pelo custeio direto preencherem as necessidades de informação da empresa, ela pode optar por este princípio.

Porém, como todos os métodos, ele apresenta limitações, onde a maior dificuldade é a separação dos custos em fixos e variáveis.

No entanto, se o que interessa para a empresa é apenas o custo final do produto, ela pode optar pelo custeio integral, já que o mesmo considera como custo do produto os custos fixos e variáveis, desprezando certos custos como administrativos e de vendas. Desta forma, além de não ser totalmente adequada a sua utilização para fins de fixação de preço de venda baseado no custo, não oferece um maior detalhamento dos custos, visto que, como já dissemos, engloba os fixos e variáveis.

Por outro lado, se além de conhecer o custo final do produto existe a necessidade de se verificar possíveis perdas no processo produtivo, uma opção interessante é a adoção do custeio por absorção, onde "**.... os custos fixos também são computados como custos dos produtos. Porém, custos fixos relacionados com a capacidade da empresa não usada (ociosidade) ou mal usada (ineficiência), na suas diferentes formas, são lançados como perda do período**." (BORNIA, 1995. p. 19)

No tocante aos métodos, o RKW caracteriza-se por identificar os custos dos produtos através dos setores da empresa, os quais são denominados centros de custos. Em seguida, aloca os custos aos produtos por base de rateio, geralmente a mão-de-obra direta. Faz-se importante destacar que o rateio efetuado com base na mão-de-obra direta pode limitar a utilização do método, visto que, em empresas automatizadas a mão-de-obra direta não é tão representativa. A fim de tentar amenizar este problema criou-se novas formas de rateio, como por exemplo, em horas-máquinas ou área ocupada, sendo que estas bases de rateio podem ser utilizadas individualmente para todos os rateios necessários ou uma para cada rateio. Ainda assim o problema continuou.

Uma outra limitação pode ser o fato de não considerar o custo de complexidade do produto, ou seja, produtos diferentes podem possuir custos diferentes, mesmo tendo alguma coisa em comum, como tempo de produção, quantidade de matéria-prima, etc.

Em suma, cremos ser o método RKW mais apropriado para empresas multi produtoras, visto que os custos podem ser identificados pelos setores que os causaram.

O método do custo-padrão baseia-se na avaliação dos custos incorridos num determinado período em relação a um padrão pré-fixado e permite o controle dos custos pela análise das variações, as quais devem ser corrigidas com rapidez. A empresa pode optar por esse método para ter um padrão de comparação nas suas operações, entretanto, ela não dispensa o uso de qualquer um dos outros métodos de custeio

O método ABC, por sua vez, surgiu para tentar acabar com os problemas dos custeios ditos tradicionais, ressaltando a apuração dos custos por atividades e não por setores.

A idéia principal é que para realizar as atividades são incorridos custos, os quais devem ser repassados aos produtos por meio de bases de relação entre eles e estas atividades. Por esta razão, deixa de existir o problema de não considerar os custos de complexidade, haja vista que leva-se em consideração as atividades realizadas para elaborar o produto. No que diz respeito às bases de rateio, são mais próximas da realidade, pois as atividades estão relacionadas com os produtos. Assim sendo, este método é mais recomendado para empresas que necessitam de informações com maior grau de detalhamento e precisão.

Por fim, o método da UEP é aquele que divide a fábrica em postos operativos para a apuração dos custos. Neste processo define-se um produto base, relacionando-o com os demais para a determinação da equivalência em UEP entre os produtos para, finalmente, apurar-se o custo.

Segundo BORNIA, a grande vantagem deste método encontra-se na sua simplicidade de operação, pois, uma vez conhecidos os potenciais produtivos e determinada a equivalência dos produtos em UEP, os cálculos para alocação dos custos são fáceis e rápidos, além de permitirem a mensuração de desempenho, uma vez que tratam-se de medidas físicas.

Devido a sua simplicidade, a utilização deste método estende-se à empresas de pequeno, médio e grande porte. Entretanto, apresenta algumas limitações, dentre elas: pode não fornecer a parcela dos custos devidas a perdas; deficiência na análise das despesas de estrutura, em virtude de trabalhar apenas com a transformação dos produtos; etc.

Mas, a grande questão está em qual método ou princípio a empresa deve investir ?

A resposta, no entanto, é muito subjetiva. Optar por um dos sistemas vai depender do tipo de informação que a empresa necessita, seu porte, o custo-benefício e assim por diante. Ressaltamos que não é pelo fato de haver estes novos e, talvez, revolucionários métodos de custeio que os métodos e princípios tradicionais estão relegados a um segundo plano, ou mesmo fadados a desaparecer.

Cabe ainda ressaltar que a adoção de qualquer um dos sistemas acima descritos gerará informações de custos para a tomada de decisão. Desta feita, a clareza do que pretende a empresa é o ponto fundamental para a escolha de um dos métodos ou princípios. Por exemplo, se o que pretende a empresa é definir o preço de venda de seu produto, necessariamente ela deverá ter optado por um sistema de custo a fim de gerar as informações necessárias a esta definição. Este exemplo é o que discutiremos no tópico a seguir .

5 - A INFORMAÇÃO DE CUSTOS E A FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDAS

Apesar da abertura da economia, de um mercado totalmente competitivo, dos avanços tecnológicos e de novas técnicas de gestão, sempre que falamos em preço de venda, logo associamo-no ao custo do produto, como se este fosse o único fator a ser considerado na formação de preços, como se a contabilidade de custos fosse a responsável exclusiva pela determinação do preço de venda. Talvez o grande número de fórmulas e métodos de alocação de custos e despesas tenham contribuído para a generalização dessa idéia.

Este raciocínio foi bastante usado em economia de decisão centralizada, ou seja, em economia planificada pois, numa economia de mercado, a formação do preço decorre dos mecanismos e forças da oferta e da procura, de maneira que o mercado é o grande responsável pela determinação dos preços, e não os custos de fabricação ou de obtenção dos produtos.

TUCKER diz que " Uma política de preços correta e eficaz é o resultado da coordenação entre custos, volume, preços, lucro, concorrência e demanda efetuada pelos gestores". (1966 p. 8.)

Neste sentido, cabe ressaltar que estas variáveis não são excludentes, ou seja, a análise de uma não dispensa a de outra.

MATZ afirma que "Na prática, a solução de um problema de preço se torna um serviço de pesquisa que demanda a cooperação e coordenação do economista, do estatístico, do especialista em mercado, do engenheiro industrial e do contador de custos. Visto que a determinação do preço de venda requer consideração de muitos fatores, alguns dos quais resistem abertamente a medição ou controle, é necessário juízo prudente e prático". (1976)

Desta forma, verifica-se certa complexidade na tarefa de formação de preços, haja vista o envolvimento de outros fatores e não somente o custo do produto. Aos contadores de custos, cabe a tarefa de proporcionar aos administradores informações que sirvam como indicadores do caminho para a determinação do preço de venda. Ainda dentro deste contexto, a formação do preço de

venda de bens e serviços deve ser tratado como estratégia de grande relevância e não como uma simples técnica, já que a organização pode sofrer interferências internas e externas.

De maneira mais analítica, **FAVA apresenta os fatores que devem ser considerados na formação de preço dos bens e serviços:**

> **- Características do produto - demanda elástica ou inelástica, sazonalidade e dependência de condições climáticas (moda, por exemplo), ciclo de vida do produto, etc.;**
>
> **- Características do mercado - Concorrência acirrada, monopólio, controle governamental, competitividade com produtos similares ou alternativos etc.;**
>
> **- Situação econômico-financeira da empresa - nível de ocupação dos recursos produtivos, nível de estoques de materiais e produtos acabados, grau de endividamento, necessidade de recursos financeiros etc.;**
>
> **- Metas de crescimento ou penetração em novos mercados, políticas internas de preço para atração de cliente mediante a comercialização de produtos de baixa rentabilidade, etc.;**
>
> **- Situação macroeconômica - recessão, excesso de oferta ou demanda etc.** (1989 p. 3.)

Neste contexto, fica evidenciado que a informação de custo não é o fator exclusivo a ser considerado na formação de preço de venda, mas é um dos fatores relevantes que os gestores devem analisar criteriosamente. Ressalta-se aqui a visão estratégica dos preços de venda dos bens e serviços que podem ser determinados visando objetivos diferentes, tais como: maximizar os lucros, elevar a quantidade vendida, abrir novos mercados, ganhar concorrência, conquistar novos clientes, etc. Isto é, o processo de formação de preços está relacionado com a busca de um equilíbrio interno e externo, de forma que o preço de venda atenda as exigências de mercado, bem como a capacidade produtiva e a política da empresa.

No entanto, a empresa deve analisar seus custos e suas despesas muito mais na ótica de verificar se é viável produzir tal produto do que na visão de formação de preço de venda.

MARTINS fala que "Nenhuma empresa toma decisões com relação a cortar, colocar ou selecionar produtos em função exclusivamente de custos." (1995 p. 199.)

Neste sentido, o administrador deve procurar conciliar situações presentes e futuras, internas e externas à empresa, de maneira que sua decisão não traga implicações sociais e nem mesmo políticas.

Diante da abertura da economia, o mercado torna-se muito mais competitivo e isto, para as empresas, implica em mudanças de políticas, da gestão dos custos de produção e, consequentemente, das estratégias de fixação de preços.

Em um mercado competitivo, antes da empresa lançar seu produto, ela precisa saber qual é o seu mercado, que público quer atingir e principalmente qual é seu custo de produção, para depois definir política e estratégia de preços de vendas.

Dentro da estratégia de definição de preço, a organização deve contar com pesquisa de mercado, que possibilitará ao administrador fazer um planejamento de preços analisando a viabilidade do produto a curto, médio e longo prazo.

Segundo **BEUREN "Para uma maior adequacidade da gestão dos preços de venda, os gestores devem dispor, além do custo dos produtos, informações sobre o mercado em que atuam e sobre as tendências macroeconômicas".** (1994 p. 17)

Lembramos que a fixação de preço talvez seja a mais importante decisão que um administrador deve tomar. Dela depende o futuro da empresa. O atual ambiente dos negócios exige

que, para as empresas serem competitivas, elas devem levar em consideração a qualidade do produto, do atendimento aos clientes e do preço de venda. Desta forma, a estratégia de fixação de preço deve estar integrada à política global da empresa.

Não obstante uma série de fatores já apontados, cabe ressaltar que o custo de produção não é o único fator a ser considerado na formação de preço, mas é um dos mais importantes a ser analisado, tanto que, o custo não determina o preço de venda, mas o preço de venda não pode ignorar o custo. E isto é possível somente se a empresa possuir um sistema de custo bem adequado à sua realidade produtiva.

6 - CONCLUSÃO

Levando-se em consideração que o objetivo desse trabalho não era discutir exaustivamente cada tópico abordado e sim evidenciar o relacionamento entre a apuração e apresentação da informação de custos e o processo decisório, concluímos que é imprescindível, no contexto em que atuam as empresas de hoje, estarem as mesmas dotadas de informações de custos capazes de interferir nas decisões que irão direcionar os rumos da empresa.

Todavia, não é possível receitar um único método de custeio para todas as atividades, ou seja, cada empresa deve adotar um método que se adapte à sua realidade produtiva e que seja capaz de fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão.

Concluímos ainda que não basta obter as informações de custos, é essencial conhecer suas origens, bem como suas aplicações, a fim de que possam ser eficientemente utilizadas.

Com relação à questão da formação do preço de venda, não se pode tratá-la como uma simples técnica ou uma aplicação de fórmula matemática. A questão é um tanto mais complexa. Acreditamos tratar-se de um elemento estratégico, o qual precisa estar de acordo com a política global da empresa, onde o custo é fator relevante a ser considerado.

Por fim, vale ressaltar que as decisões não devem ser tomadas com base apenas nas informações internas da empresa. A análise do ambiente onde a empresa está inserida, em conjunto com as informações internas é que devem formar a base para a tomada de decisões.

7 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria. Formação de Preços em Regime Inflacionário. Revista Enfoque - Reflexão Contábil. Maringá: UEM, 1994.

BORNIA, Antonio Cezar. Mensuração das Perdas dos Processos Produtivos: Uma abordagem metodológica de controle interno. Florianópolis: UFSC, 1995. (Tese Doutorado em Engenharia de Produção - PPGEP/UFSC, 1995)

FAVA, Ivete. O Custo de Reposição para fixação de preço de venda - Algumas análises em situação de inflação e em função do fluxo financeiro. São Paulo: USP, 1989. (Dissertação de Mestrado apresentada à FEA/USP)

IOB - Temática Contábil e Balanços. O Sistema de Custeio por Atividade - Sistema ABC. São Paulo: Bol. 11/94.

IOB - Temática Contábil e Balanços. ABC e ABM. São Paulo: Bol. 49/95, pg 447 a 448.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 4ª edição, 1995.

MATZ, Adolph. Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1976.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Aplicação do Custo de Oportunidade às decisões de Preço de Venda sob o Enfoque do Custeio Direto. ENANPAD/FEA/USP. São Paulo, 1995.

TUCKER, Spencer A. Pricing for higher profit: criteria, methods, applications. New York: McGraw Hill, 1966. P. 8.