



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos

17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Análise da importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores de empresas do setor de panificação

Daniela marcal de melo (UFU) - daniela_marcal25@hotmail.com

Carlos Eduardo de Oliveira (UFU) - universofinanceiro@gmail.com

Erika Monteiro de Souza e Savi (UFU) - erikassavi@gmail.com

Laura Brandão Costa (UFU) - laurab_costa@hotmail.com

Resumo:

O objetivo deste estudo foi identificar o grau de importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores de empresas do setor de panificação. A pesquisa de natureza aplicada, possui caráter descritivo, abordagem dos dados possui o formato qualitativo e quantitativo. A coleta dos dados das empresas foi realizada por meio de questionário online, plataforma Google Forms, com questões fechadas e de múltipla escolha, e foi encaminhado aos gestores das empresas do setor de panificação, cadastradas no Sindicato das Indústrias de Panificação, Confeitaria, Alimentação e Massas Alimentícias do Pontal do Triângulo (SINPAMA), que possui sede no município de Ituiutaba/MG. Dentre os principais resultados, destaca-se que 71,4% das empresas consideram a “gestão de custos para a formação do preço de venda” como de alto grau de importância. Acerca gestão de custos, pode-se destacar, com alto grau de importância, que 100% das empresas mencionaram o “planejamento e controle dos custos”, 85,7% para o “orçamento dos custos e despesas”, e 78,6% para o “custeio por absorção”. Mencionado como de alto grau de importância na precificação, 92,9% foi para o “custo do produto”, 64,3% para os “dados da contabilidade”, e 57,1% para o “uso do markup”. Em relação aos estudos correlatos, foi possível observar que a maioria dos resultados corroboram com os obtidos no presente estudo. Contudo, pode-se inferir que a gestão de custos importa para a precificação segundo a percepção dos gestores das empresas do setor de panificação.

Palavras-chave: *Gestão de Custos. Formação do Preço de Venda. Precificação. Setor de Panificação.*

Área temática: *Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões*

Análise da importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores de empresas do setor de panificação

RESUMO

O objetivo deste estudo foi identificar o grau de importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores de empresas do setor de panificação. A pesquisa de natureza aplicada, possui caráter descritivo, abordagem dos dados possui o formato qualitativo e quantitativo. A coleta dos dados das empresas foi realizada por meio de questionário *online*, plataforma *Google Forms*, com questões fechadas e de múltipla escolha, e foi encaminhado aos gestores das empresas do setor de panificação, cadastradas no Sindicato das Indústrias de Panificação, Confeitaria, Alimentação e Massas Alimentícias do Pontal do Triângulo (SINPAMA), que possui sede no município de Ituiutaba/MG. Dentre os principais resultados, destaca-se que 71,4% das empresas consideram a “gestão de custos para a formação do preço de venda” como de alto grau de importância. Acerca gestão de custos, pode-se destacar, com alto grau de importância, que 100% das empresas mencionaram o “planejamento e controle dos custos”, 85,7% para o “orçamento dos custos e despesas”, e 78,6% para o “custeio por absorção”. Mencionado como de alto grau de importância na precificação, 92,9% foi para o “custo do produto”, 64,3% para os “dados da contabilidade”, e 57,1% para o “uso do *markup*”. Em relação aos estudos correlatos, foi possível observar que a maioria dos resultados corroboram com os obtidos no presente estudo. Contudo, pode-se inferir que a gestão de custos importa para a precificação segundo a percepção dos gestores das empresas do setor de panificação.

Palavras-chave: Gestão de Custos. Formação do Preço de Venda. Precificação. Setor de Panificação.

Área Temática: Custos como ferramenta para o planejamento, controle e apoio a decisões

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos o mercado da panificação e confeitaria tornou-se mais competitivo gerando aumento da concorrência no setor. De acordo com a Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP), o relatório de indicadores de desempenho das panificadoras e confeitarias brasileiras em 2019, obtido por meio das informações coletadas pelo Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria (ITPC), aponta crescimento do segmento da ordem de 2,65% no ano de 2019, sem descontar a inflação, o que equivaleria a um faturamento de R\$ 95,08 bilhões (ABIP, 2019).

Um dos indicadores de maior destaque é o faturamento com a produção própria, enfatizando que este é o fator que mais impulsiona no crescimento do setor. Enquanto a venda apresenta um crescimento de 2,65%, a revenda apresenta um crescimento de 0,95%, esperando-se que as vendas da produção própria continuem crescendo. Analisando-se o último levantamento do número de padarias, o Estado de Minas Gerais ficou entre os que possuem a maior quantidade de padarias

totalizando 7.100 estabelecimentos registrados, destacando-se então que a região sudeste concentra o maior número de padarias registradas no país (ABIP, 2019).

As empresas do setor de panificação são na sua maioria de pequeno ou médio porte, sendo muito comum em todo Brasil e em diversos países, tendo o pão e outros produtos derivados como pães doces, salgados, roscas, biscoitos entre outros como os principais itens comercializados pelo setor (SEBRAE, 2017). Por ser uma categoria empresarial em que ocorre a fabricação de diversos tipos de produtos, realizar o planejamento e controle torna-se cada vez mais desafiador para os gestores, sendo cada vez mais importante a gestão dos custos (Magalhães, Souza, Ferreira, & Furtado, 2019).

Frente a isto, os gestores necessitam conhecer todo o processo de produção da empresa, possibilitando utilizar as ferramentas gerenciais fornecidas pela gestão de custos e conseguir aplicá-las de forma segura e objetiva (Ludícibus, 2010).

Conforme Martins (2010), a contabilidade de custos é uma forma de auxílio ao controle que ajuda na tomada de decisões. Leone (2000) descreve a contabilidade de custos como uma atividade que produz informações gerenciais para auxiliar no planejamento, controle e decisão confiável, em que os seus objetivos da contabilidade de custos englobam a entidade, produtos e serviços. O administrador que consegue utilizar as informações contábeis possui um forte instrumento de trabalho que possibilita tomar decisões com maior segurança (Ludícibus, 2010).

Um dos desafios enfrentados pelos gestores das empresas é estabelecer uma prática de formulação e análise de preço confiável, e que contabilize todos os custos e despesas envolvidas durante esse processo, tornando sua organização mais competitiva e lucrativa (SEBRAE, 2013). Os preços de venda de produtos podem ser estabelecidos baseando-se nos custos, no mercado ou até mesmo em uma combinação de ambos. Com o mercado cada dia mais competitivo, manter-se nele exige conhecimento para facilitar no momento da formação do preço de venda (Malaquias, Castro, & Teixeira, 2011).

Destacam-se alguns estudos acerca da gestão dos custos e precificação, que identificaram os principais aspectos considerados na formação do preço de venda dos produtos de empresas do setor supermercadista (Xavier, Oliveira, Savi, & Oliveira, 2018), e a análise e dos custos e formação do preço de venda dos produtos do setor de hortifrúti de um supermercado, (Oliveira, Dias, Jacques, & Dias, 2020).

Diante da relevância do setor de panificação para a economia do país e para a geração de emprego e renda, estudos que tratam da análise da formação do custo e do preço de venda dos produtos deste setor tornam-se relevantes, e podem contribuir para auxiliar no processo decisório.

Desta forma, este estudo pretende responder a seguinte questão: qual a importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores do setor de panificação? Dessa forma, o objetivo desta pesquisa foi identificar o grau de importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores do setor de panificação. Diante disso, têm-se como hipótese teórica que os gestores das empresas consideram como de alta importância a gestão de custos para a precificação dos produtos.

Foram levantados alguns estudos correlatos que poderão ser utilizados para comparação dos resultados, que trazem aspectos de estudos específicos aos seguintes temas: análise da utilização de método de custeio em padarias e *rotisserie* (Melo & Prieto, 2013), controle dos custos em empresa de panificação (Tavares & Castro, 2013), comportamento das vendas de produtos de indústria de panificação (Nicácio, 2013), utilização dos controles internos por empresas de panificação

(Monteiro & Flores, 2014), uso dos custos para determinar o preço de venda em microempresas (Teixeira, Assis Neto, & Ferreira, 2015), análise do Custo, Volume e Lucro (CVL) em empresa do setor de panificação (Henteges & Feil, 2016), escassez da aplicação dos métodos de custeio (Lima & Moraes, 2016), uso do *markup* nos produtos de confeitaria de empresa panificadora (Zart, Zart, & Zanatta, 2017), implementação de sistema de custos com impacto positivo na rentabilidade em padaria (Aguila & Vásquez, 2018), e a identificação da utilização dos custos e formação do preço de venda dos produtos de empresa do setor de panificação (Bortoluzzi, Chiossi, Camargo, Manfroi, & Daleaste, 2020).

Este estudo justifica-se por permitir investigar a importância da gestão de custos e formação de preço no setor de panificação, apontando para os profissionais deste setor informações que poderão propiciar um melhor gerenciamento dos custos, que poderão impactar de forma favorável no seu desempenho. Adiciona-se que os constructos e resultados obtidos poderão servir de base para novos estudos do setor de panificação, possibilitando a obtenção de resultados cada vez mais aprofundados, contribuindo, entre outros, para a implementação de estratégias que auxiliem no aprimoramento dos processos de fabricação visando o melhor custo para os produtos.

A organização deste estudo está posta em cinco seções. A primeira seção é composta desta introdução, a segunda seção apresenta alguns aspectos da gestão de custos e precificação. A terceira seção é composta dos aspectos metodológicos, na quarta situam-se os resultados do estudo e na quinta seção são apresentadas as considerações finais.

2 ALGUNS ASPECTOS DA GESTÃO DE CUSTOS E PRECIFICAÇÃO

No atual cenário econômico é de suma importância que as empresas alcancem a máxima eficiência na utilização dos recursos. Desta forma é necessária a busca dos melhores resultados possíveis. Uma importante base de dados para o planejamento, controle e apoio à tomada de decisões é a contabilidade de custos.

A contabilidade de custos produz informações para inúmeros níveis gerenciais de uma organização, contribuindo na determinação, planejamento, desempenho e controle das operações, bem como na tomada de decisões (Leone, 2000). É utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e serviços, e tem a finalidade de gerar informações precisas e rápidas para a administração, auxiliando na tomada de decisões, sendo voltada para a análise de gastos da entidade ao longo de suas operações (Crepaldi, 2009). Ela deve ser precisa e confiável, e executada por profissionais capacitados para isso; sua base de dados deverá ser consultada constantemente pela controladoria, de acordo com o que se deseja obter de informação, e esses dados devem ser classificados e separados em grupos para a melhor tomada de decisão (Oliveira, 2020).

Há variedade de ferramentas de custos que podem ser utilizadas para evidenciar informações que auxiliam os gestores quanto à determinação de lucros, custos para controle e decisão, análise das variações, proporcionando uma gama de informações que podem ser utilizadas para a formação do preço de venda podendo haver uma melhor qualidade e utilização para o gerenciamento das atividades da organização (Almeida & Santos, 2007).

Alguns estudos tratam da análise dos custos nas empresas. Melo e Prieto (2013), tiveram por objetivo analisar o custeio das atividades envolvidas no processo de fabricação do pão francês em empresas de pequeno porte do setor de panificação e rotisserie. Através de um estudo de caso com pesquisa exploratória e

descritiva, foi apontado que a maioria das empresas não possuem um método específico de custeio do pão, porém, a margem de lucro obtida foi positiva baseando-se em alguns valores apurados com base no método de custeio variável. Desse modo, ficou evidente que as empresas analisadas não utilizam relatórios contábeis ou qualquer outro meio de controle voltado para a tomada de decisão.

Para Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015), as formas de custeio existentes relacionam-se com a relevância do conhecimento de custos ao determinar o preço de venda nas microempresas e empresas de pequeno porte. Nas empresas avaliadas, houve a utilização de custos variáveis com identificação da margem de contribuição por produto, possibilitando a identificação da rentabilidade. No entanto, a formação do preço de venda baseia-se na estipulação de uma margem que os gestores acreditam satisfazer e atender os custos e despesas.

Henteges e Feil (2016) identificaram os gastos envolvidos no processo operacional e produtivo, realizando para tanto sua análise por meio da relação Custo, Volume e Lucro (CVL) em uma microempresa do ramo de confeitaria. Com abordagem quantitativa e documental, os resultados obtidos revelaram, que no mês de ápice das vendas, a empresa atingiu uma margem de contribuição de 76,78%, mesmo atuando com uma margem de segurança de 79,64%. Assim, atingindo a margem de contribuição acima de 20%, desejado pelos gestores.

De acordo com Lima e Moraes (2016), o tamanho da empresa e a formação de centro de custo refletem a escassez da aplicação dos métodos de custeio nas empresas. Dessa forma, o assunto em referência estrutura-se nas definições, vantagens e desvantagens do método de custeio por absorção nas microempresas, apontando que há a necessidade da realização de um aprofundamento maior sobre a sua aplicação, implicando diretamente na tomada de decisões gerenciais de apropriação de custos aos produtos comercializados.

Aguila e Vásquez (2018) propuseram determinar um sistema de custos para processos, com o objetivo de determinar o impacto causado na lucratividade de uma padaria na cidade de Iquitos, Peru. A pesquisa descritiva realizou entrevista aos gestores, identificando que a situação de custeio estava em desacordo com as características da empresa e de seu processo produtivo. Foi estabelecido um sistema de custos visando a melhoria da gestão da empresa através da aplicação dos rateios de rentabilidade como instrumento de investigação, em que houve uma melhora significativa nos níveis de rentabilidade ao determinar um sistema de custos por processos, permitindo um controle adequado dos custos e das tomadas de decisões que permitiu uma maximização nos resultados.

Outro aspecto que merece destaque é a precificação. O sucesso da organização pode até não estar ligado diretamente com a decisão sobre os preços praticados, entretanto, a sua fixação equivocada poderá ocasionar o fracasso da empresa (Bruni & Famá, 2010). O cenário de crescimento da concorrência entre produtos e empresas leva a ruptura do modelo de formação de preço baseado no custo, tornando-se um processo baseado na disposição que o cliente tem na intenção de pagar (Megliorini, 2012).

Macedo e Rosadas (2006), trazem uma abordagem com base em análise envoltória de dados (DEA) na formação de preço de venda, que tem o poder de discriminar as alternativas de custo x benefício em opções atraentes e não atraentes para os clientes, considerando as características técnicas e o preço dos produtos. O modelo apresentado proporcionou a discriminação de alternativas de custo e benefício dos produtos, podendo ser utilizado no processo decisório quanto à

formação de preço de venda, utilizando aspectos técnicos na busca de uma decisão sólida e eficiente.

Tavares e Castro (2013), objetivaram verificar por meio de um estudo de caso qualitativo, como as estratégias de produção estão configuradas no setor de panificação, dando, assim, suporte para a competição. O estudo demonstrou que apesar da expansão em atendimento, a empresa obteve novos clientes e aumento nas vendas, inclusive inserindo novos produtos na linha de produção. O controle dos custos internos é baseado de acordo com a hora/máquina, hora/homem, matérias-primas e distribuição, porém ainda existe uma dificuldade em manter o custo baixo em virtude das variações dos insumos utilizados na panificação. Com relação ao preço, é praticado em coerência com o praticado e estabelecido no mercado pelos concorrentes.

Nicácio (2013) analisou o comportamento das vendas de produtos da indústria de panificação por meio de grupos específicos de produtos correlacionados. Através da aplicação de uma estatística multivariada, os resultados apontaram que a formação de grupos específicos de produtos, na análise de vendas, permite que o empresário planeje melhor sua produção, evitando perdas que não são contabilizadas oficialmente, mas existentes pela aplicação de recursos na formação de estoques.

Monteiro e Flores (2014) verificaram a importância dos controles internos em empresas do setor de panificação, por meio de métodos exploratórios e pesquisa bibliográfica, apontando que os controles internos podem ser úteis para o aperfeiçoamento dos resultados de vendas e gestão do negócio.

Zart, Zart e Zanatta (2017), objetivaram identificar o *markup* dos produtos da linha de confeitaria de uma panificadora, identificando a linha de produtos quanto ao tempo de produção dos produtos para poder mensurar custos e despesas. Com abordagem dedutiva, qualitativa e quantitativa através de planilhas eletrônicas para formulação dos custos, foi identificado um produto com maior margem de venda em relação aos 32 produtos analisados, enquanto outro produto teve maior *markup*.

Xavier et al. (2018) identificaram os principais aspectos considerados na precificação dos produtos de empresas do setor supermercadista. Foi realizada entrevista com os profissionais responsáveis pela precificação, e os principais resultados apontaram que as empresas apresentaram método de precificação semelhantes, elaborado por meio do custo mais margem bruta, e esta muda conforme o segmento/linha do produto; as empresas definem margens pré-estabelecidas por apresentarem dificuldade em alocar os custos; com a finalidade de atrair o cliente para a loja e que este consuma outros produtos é realizada promoção de alguns produtos com margens negativas.

Bortoluzzi et al. (2020) tiveram como objetivo identificar os custos e a precificação dos produtos de uma indústria de panificação. O estudo exploratório, realizou coleta de dados por meio de aplicação de entrevista semiestruturada, observação e análise documental, em que os dados foram tratados de forma qualitativa. Os principais resultados apontam que foi possível identificar os custos e despesas da atividade, bem como sua alocação aos produtos, tornando possível a precificação e margem de contribuição, porém constatou-se diferença entre o preço de venda orientativo e o praticado, proporcionando margem de lucro inferior ao projetado.

Oliveira et al. (2020) realizaram análise e apresentação de um modelo de mensuração dos custos e precificação dos produtos do setor de hortifrúti de um supermercado, por meio de um estudo de caso em empresa do setor

supermercadista. Pode-se observar o *modus operandi* da composição dos custos e precificação dos produtos por meio da observação direta e entrevista. Como resultado foi elaborado um modelo de análise da incidência tributária, custos fixos/variáveis, e de precificação.

Os estudos encontrados na literatura demonstram a importância da gestão de custos e precificação dos produtos. A próxima seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Considerando-se que o objetivo do estudo foi identificar o grau de importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores do setor de panificação, foram elaborados os procedimentos metodológicos fundamentados em Gil (2010). Quanto a sua natureza, a pesquisa é classificada como aplicada, possui caráter descritivo, a abordagem dos dados possui o formato qualitativo e quantitativo, sendo o procedimento de coleta de dados a utilização de um questionário.

Foi realizado inicialmente o levantamento de estudos correlatos e bibliográficos, com a finalidade de elaborar a construção do referencial teórico e da apresentação dos principais aspectos dos estudos relacionados ao tema do presente estudo.

A coleta dos dados das empresas foi feita por meio da aplicação do questionário *online*, plataforma *Google Forms*. O questionário foi encaminhado para as empresas cadastradas no Sindicato das Indústrias de Panificação, Confeitaria, Alimentação e Massas Alimentícias do Pontal do Triângulo (SINPAMA), que possui sede no município de Ituiutaba/MG. O instrumento foi estruturado com questões fechadas e de múltipla escolha e encaminhado ao gestor do setor de panificação das empresas. Realizou-se o pré-teste do questionário com uma empresa do setor e com um docente que possui experiência em pesquisa acerca do tema, para a observação de possíveis falhas antes da aplicação nas empresas. O Quadro 1 apresenta as variáveis do constructo do questionário acerca dos dados das empresas.

Constructos	Variáveis	Assertivas
Dados da empresa	Quantidade de funcionários (classificação do SEBRAE)	- Até 09 (Microempresa) - De 10 até 49 (Pequeno Porte) - De 50 até 99 (Médio Porte) - 100 ou mais (Grande Porte)
	Faturamento Anual: (classificação do SEBRAE)	- Até R\$ 360.000,00 (Microempresa) - De R\$ 360.000,00 até R\$ 4.800.000,00 (Pequeno Porte) - De R\$ 4.800.000,00 até R\$ 300.000.000,00 (Médio Porte) - R\$ 300.000.000,00 ou mais (Grande Porte)
	Ramo principal de atuação	- Padaria - Minimercado - Conveniência - Supermercado
	Contabilidade é realizada	- Internamente - Externamente
Dados da Gestão de Custos	Planejamento e Controle dos Custos	Grau de importância/uso: - Alto - Médio
	Custeio por Absorção	
	Custeio Integral	

	Custeio Variável (Direto)	- Baixo
	Custeio ABC	- Não Utilizado
	Orçamento dos Custos e Despesas	
	Uso de planilhas eletrônicas	
	Cálculo do Custo/Volume/Lucro	
	Cálculo da Margem de Contribuição	
	Cálculo da Margem de Segurança	
	As informações de custos estão sendo úteis no momento da tomada de decisões?	- Sim - Não
Dados da Formação de Preços	Preços praticados pelos concorrentes	Grau de importância/uso: - Alto - Médio - Baixo - Não Utilizado
	Custo do produto	
	Informações dos clientes	
	Dados da Contabilidade	
	Uso do <i>markup</i>	
	Uso de planilhas eletrônicas	
Gestão de Custos para a Formação do Preço de Venda	Importância da Gestão de Custos para a Formação do Preço de Venda	Grau de importância/uso: - Alto - Médio - Baixo - Não Utilizado

Quadro 1. Constructo do questionário acerca dos dados das empresas

Fonte: elaborado pelos autores

Quanto a coleta de dados para a comparação dos resultados do estudo com os estudos correlatos, foi elaborado o constructo apresentado no Quadro 2. Adiciona-se que os dados do Quadro 1 e 2 foram coletados por meio do questionário encaminhado aos gestores das empresas.

Constructos	Variáveis	Assertivas
Macedo e Rosadas (2006)	O uso da análise envoltória de dados proporcionou a discriminação de alternativas de custo e benefício dos produtos, podendo ser utilizado no processo decisório quanto à formação de preço de venda, e utiliza aspectos técnicos na busca de uma decisão sólida e eficiente.	- Sim - Não
Melo e Prieto (2013)	A empresa possui um método específico de custeio do pão?	- Sim - Não
Melo e Prieto (2013)	A empresa utiliza relatórios contábeis ou qualquer outro meio de controle voltado para a tomada de decisão?	- Sim - Não
Nicácio (2013)	A formação de grupos específicos de produtos, na análise de vendas, permite que o empresário planeje melhor sua produção, evitando perdas que não são contabilizadas oficialmente, mas existentes pela aplicação de recursos na formação de estoques.	- Sim - Não
Monteiro e Flores (2014)	Os controles internos podem ser úteis para o aperfeiçoamento dos resultados de vendas e gestão do negócio.	- Sim - Não
Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015)	Houve a utilização dos custos variáveis com identificação da margem de contribuição por produto, possibilitando a identificação da rentabilidade.	- Sim - Não
Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015)	A formação do preço de venda baseia-se na estipulação de uma margem que os gestores acreditam satisfazer e atender os custos e despesas.	- Sim - Não
Henteges e Feil (2016)	A empresa calcula a Margem de Contribuição.	- Sim - Não
Henteges e Feil (2016)	A empresa calcula a Margem de Segurança.	- Sim - Não

Henteges e Feil (2016)	A empresa realiza a análise por meio da relação Custo, Volume e Lucro (CVL).	- Sim - Não
Lima e Moraes (2016)	O tamanho da empresa e a formação de centro de custo refletem a escassez da aplicação dos métodos de custeio na empresa.	- Sim - Não
Lima e Moraes (2016)	Existe a necessidade da realização de um aprofundamento maior sobre a aplicação do custeio por absorção, implicando diretamente na tomada de decisões gerenciais de apropriação de custos aos produtos comercializados.	- Sim - Não
Zart, Zart e Zanatta (2017)	A empresa utiliza o <i>markup</i> dos produtos da linha de confeitaria.	- Sim - Não
Aguila e Vásques (2018)	O sistema de custos trouxe uma melhora significativa nos níveis de rentabilidade ao determinar um sistema de custos por processos, permitindo um controle adequado dos custos e das tomadas de decisões, que permitiu uma maximização nos resultados.	- Sim - Não
Bortoluzzi et al. (2020)	É possível identificar os custos e despesas da atividade, bem como sua alocação aos produtos, tornando possível a formulação do preço de venda e margem de contribuição.	- Sim - Não
Bortoluzzi et al. (2020)	Existe diferença entre o preço de venda orientativo e o praticado, proporcionando margem de lucro inferior ao projetado.	- Sim - Não

Quadro 2. Constructo do questionário acerca dos estudos correlatos

Fonte: elaborado pelos autores

O questionário foi enviado para todas as 15 empresas cadastradas no SINPAMA, sendo a taxa de resposta de 93,3% (14 empresas). Cabe destacar que inicialmente o questionário foi enviado por e-mail, e obtida baixa taxa de resposta. Em seguida houve um segundo envio, com o reforço de contato via telefone junto as empresas que ainda não haviam respondido. Os resultados estão apresentados de forma descritiva e em figuras, utilizando-se para isso da estatística descritiva, comparando-os com alguns dos estudos correlatos.

4 RESULTADOS DO ESTUDO

As empresas participantes do estudo em questão são especializadas no segmento de padaria e confeitaria, também no ramo supermercadista entre pequeno e grande porte localizadas no município de Ituiutaba/MG. O questionário foi aplicado entre os dias 30 de novembro e 12 de dezembro de 2020. Os resultados estão apresentados especificamente os (i) dados gerais das empresas, (ii) grau de importância, e (iii) comparação com os estudos correlatos.

4.1 Dados gerais das empresas

Nesta seção serão apresentados alguns dados gerais das empresas pesquisadas, especificamente a (i) porte (conforme classificação do SEBRAE), (ii) faturamento (conforme classificação do SEBRAE), (iii) ramo principal de atuação, e (iv) realização da contabilidade. A Figura 1 apresenta o porte das empresas.

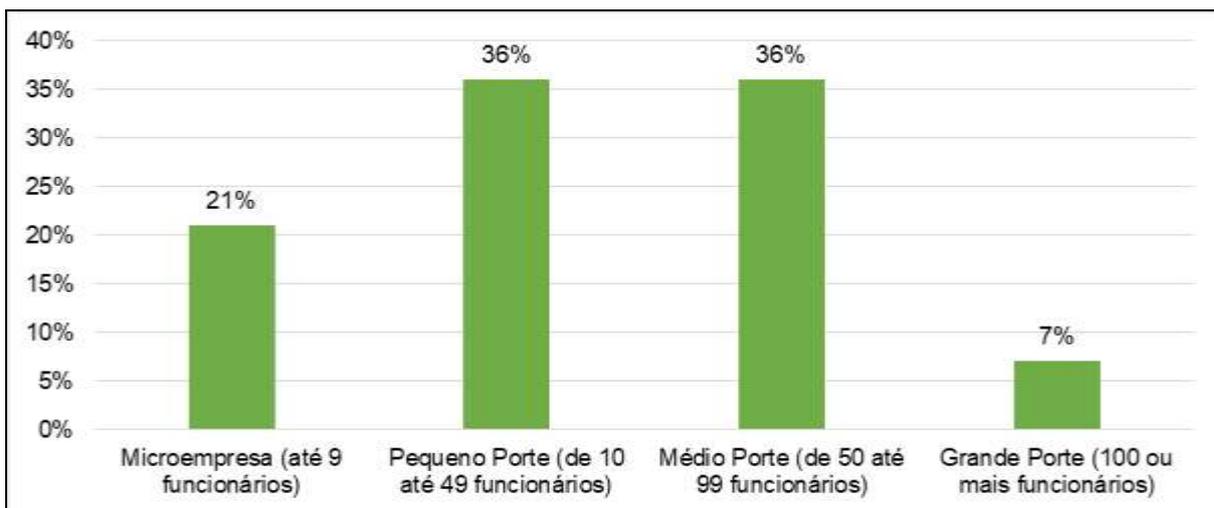


Figura 1. Porte (quantidade de funcionários de acordo com a classificação do SEBRAE)

Fonte: Dados da pesquisa

Quanto ao porte das empresas, destaca-se a predominância das empresas de Pequeno e Médio Porte. Quanto ao faturamento anual das empresas, obteve-se que:

- 21% faturam de até R\$360 mil (Microempresas);
- 43% faturam de R\$360 mil até R\$4,8 milhões (Pequeno Porte);
- 29% faturam de R\$4,8 milhões até R\$300 milhões (Médio Porte);
- 7% faturam acima de R\$300 milhões (Grande Porte).

Observando-se o faturamento anual (conforme a classificação do SEBRAE), destaca-se o faturamento por parte das empresas de pequeno porte, seguido pelo faturamento das empresas de médio porte. Nesta análise acerca do faturamento, fica evidente que a predominância é por parte das empresas de menor porte na cidade em questão.

Quanto ao setor de atividade predominante, 71% das empresas são padarias e 29% são supermercados, indicando que há um público consumidor em potencial para esses dois segmentos nas regiões onde as mesmas estão localizadas.

Analisando-se a forma pela qual a contabilidade é realizada em todas as empresas pesquisadas, ficou evidente que a maioria das empresas possui sua contabilidade realizada externamente. As empresas que realizam a contabilidade internamente, por funcionário da empresa, correspondem a 7% das empresas pesquisadas, enquanto que 93% realizam a contabilidade externamente, por meio de escritórios de contabilidade localizados no município de Ituiutaba/MG, sendo que uma empresa pesquisada realiza sua contabilidade em um escritório localizado no município de Uberlândia/MG.

4.2 Grau de importância

Nesta seção são apresentados os resultados do estudo acerca do grau de importância, para as empresas, da (i) Gestão de Custos, (ii) da Formação do Preço de Venda, e (iii) da Gestão de Custos para a Formação do Preço de Venda. A Figura 2 apresenta o grau de importância (alto, médio, baixo, não utilizado) do uso da Gestão de Custos.

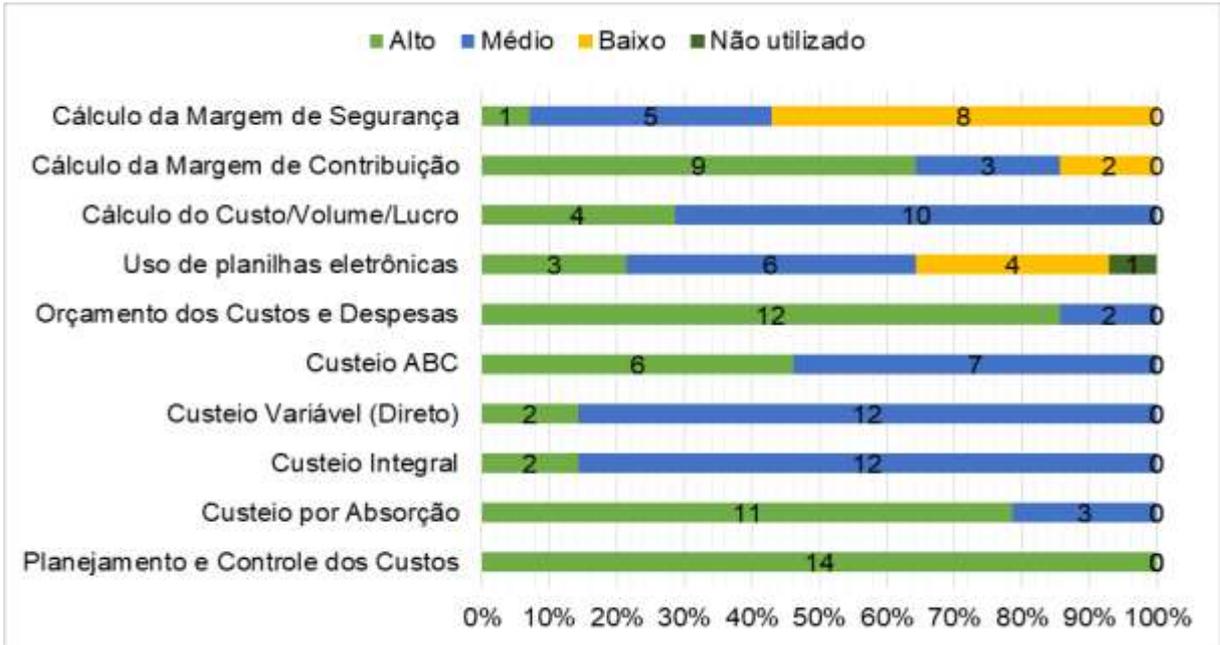


Figura 2. Grau de importância/uso da gestão de custos

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Figura 2, destaca-se com alto grau de importância o “planejamento e controle dos custos” (14 empresas), ou seja, 100% das empresas, seguido do “orçamento dos custos e despesas” (12 empresas), “custeio por absorção” (11) e “cálculo da margem de contribuição” (9), demonstrando que estes são os mais importantes na percepção dos gestores. O “custeio integral” (12) e o “custeio variável (direto)” (12) obtiveram um nível médio de importância, seguido pelo “cálculo do custo/volume/lucro” (10). Por outro lado, o “cálculo da margem de segurança” foi apontado por 8 empresas como de nível baixo quanto ao grau de importância.

Ao analisar a utilidade das informações de custos no momento da tomada de decisões por parte dos gestores, observou-se que 100% das empresas afirmaram que sim, indicando que a totalidade dos gestores das empresas pesquisadas recorrem às informações de custos para basear suas decisões. A Figura 3 apresenta os resultados acerca do grau de importância/uso de algumas informações para a formação do preço de venda.



Figura 3. Grau de importância/uso na formação do preço de venda

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se na Figura 3 que 92,9% dos gestores consideram o “custo do produto” com um alto grau de importância, seguidos pelos “dados da contabilidade” (64,3%) e o “uso do *markup*” (57,1%).

Já o “preço praticado pelos concorrentes”, as “informações dos clientes” e o “uso do *markup*” destacam-se pelo médio grau de importância. O “uso de planilhas eletrônicas” obteve um baixo grau de importância, sendo apontada por 7 participantes da pesquisa, indicando que estas ferramentas de fácil acesso pouco importante na opinião dos participantes. A Figura 4 apresenta os resultados acerca do grau de importância do uso da gestão de custos para a formação do preço de venda.



Figura 4. Grau de importância/uso da gestão de custos para a formação do preço de venda

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em vista a importância da gestão de custos para a formação do preço de venda, foi obtido que 71,4% das empresas consideram com de alto grau de importância, um aspecto relevante no momento de tomar as decisões acerca da formação do preço de venda, e 28,6% dos participantes consideram esta ferramenta como de médio grau de importância. Com base neste resultado, pode-se inferir que a gestão de custos importa para a precificação dos produtos das empresas do setor de panificação na percepção dos gestores.

4.3 Comparação com os estudos correlatos

O Quadro 3 apresenta a comparação dos resultados com os estudos correlatos.

Constructos	Variáveis	Assertivas	
		Sim	Não
Macedo e Rosadas (2006)	O uso da análise envoltória de dados proporcionou a discriminação de alternativas de custo e benefício dos produtos, podendo ser utilizado no processo decisório quanto à formação de preço de venda, e utiliza aspectos técnicos na busca de uma decisão sólida e eficiente.	15%	85%
Melo e Prieto (2013)	A empresa possui um método específico de custeio do pão?	86%	14%
Melo e Prieto (2013)	A empresa utiliza relatórios contábeis ou qualquer outro meio de controle voltado para a tomada de decisão?	93%	7%
Nicácio (2013)	A formação de grupos específicos de produtos, na análise de vendas, permite que o empresário planeje melhor sua produção, evitando perdas que não são contabilizadas oficialmente, mas existentes pela aplicação de recursos na formação de estoques.	57%	43%
Monteiro e Flores (2014)	Os controles internos podem ser úteis para o aperfeiçoamento dos resultados de vendas e gestão do negócio.	100%	0%
Teixeira, Assis	Houve a utilização dos custos variáveis com identificação da	79%	21%

Neto e Ferreira (2015)	margem de contribuição por produto, possibilitando a identificação da rentabilidade.		
Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015)	A formação do preço de venda baseia-se na estipulação de uma margem que os gestores acreditam satisfazer e atender os custos e despesas.	100%	0%
Henteges e Feil (2016)	A empresa calcula a Margem de Contribuição.	86%	14%
Henteges e Feil (2016)	A empresa calcula a Margem de Segurança.	14%	86%
Henteges e Feil (2016)	A empresa realiza a análise por meio da relação Custo, Volume e Lucro (CVL).	86%	14%
Lima e Moraes (2016)	O tamanho da empresa e a formação de centro de custo refletem a escassez da aplicação dos métodos de custeio na empresa.	36%	64%
Lima e Moraes (2016)	Existe a necessidade da realização de um aprofundamento maior sobre a aplicação do custeio por absorção, implicando diretamente na tomada de decisões gerenciais de apropriação de custos aos produtos comercializados.	86%	14%
Zart, Zart e Zanatta (2017)	A empresa utiliza o <i>markup</i> dos produtos da linha de confeitaria.	100%	0%
Aguila e Vásques (2018)	O sistema de custos trouxe uma melhora significativa nos níveis de rentabilidade ao determinar um sistema de custos por processos, permitindo um controle adequado dos custos e das tomadas de decisões, que permitiu uma maximização nos resultados.	93%	7%
Bortoluzzi et al. (2020)	É possível identificar os custos e despesas da atividade, bem como sua alocação aos produtos, tornando possível a formulação do preço de venda e margem de contribuição.	100%	0%
Bortoluzzi et al. (2020)	Existe diferença entre o preço de venda orientativo e o praticado, proporcionando margem de lucro inferior ao projetado.	36%	64%

Quadro 3. Síntese dos resultados obtidos em comparação com os estudos correlatos

Fonte: elaborado pelos autores

Na percepção dos gestores acerca dos aspectos mencionados nos estudos anteriores, destaca-se que todos corroboram que “os controles internos podem ser úteis para o aperfeiçoamento dos resultados de vendas e gestão do negócio” (Monteiro & Flores, 2014), “a formação do preço de venda baseia-se na estipulação de uma margem que os gestores acreditam satisfazer e atender os custos e despesas” (Teixeira, Assis Neto & Ferreira, 2015), “a empresa utiliza o *markup* dos produtos da linha de confeitaria” (Zart, Zart & Zanatta, 2017), “é possível identificar os custos e despesas da atividade, bem como sua alocação aos produtos, tornando possível a formulação do preço de venda e margem de contribuição” (Bortoluzzi et al., 2020).

Quanto ao método específico de custeio do pão, 86% dos gestores mencionaram que possuem um método específico para calcular os custos do pão. Para uma tomada de decisão, 93% dos entrevistados afirmaram utilizar relatórios contábeis ou qualquer outro meio de controle direcionado a subtrair decisões. Ambos os resultados corroboram com os encontrados no estudo de Melo e Prieto (2013).

A respeito do cálculo da margem de contribuição e análise por meio da relação Custo, Volume e Lucro (CVL), constatou-se que os resultados corroboram aos obtidos por Henteges e Feil (2016), mas, por outro lado, quanto ao cálculo da margem de segurança, houve uma significativa discordância conforme os encontrados mesmo estudo mencionado.

Para 93% dos gestores o sistema de custos trouxe uma melhora significativa nos níveis de rentabilidade ao determinar um sistema de custos por processos, permitindo um controle adequado dos custos e das tomadas de decisões, o que permitiu uma maximização nos resultados obtidos pelos gestores, corroborando com os resultados do estudo realizado por Aguila e Vásquez (2018).

Quanto à utilização dos custos variáveis com identificação da margem de contribuição por produto, possibilitando à identificação da rentabilidade, obteve-se que 79% dos gestores corroboram com o seu uso, semelhante ao resultado obtido por Teixeira, Assis Neto e Ferreira (2015).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Possuir conhecimento acerca da gestão de custos e precificação é elementar para uma boa gestão das finanças de uma empresa, e principalmente no setor de panificados, visto que envolve todo um processo de produção até chegar ao produto final, considerando ainda o grande crescimento do mercado competitivo em que o setor está inserido, dominar estas ferramentas torna-se um diferencial.

O estudo aponta a utilização de algumas ferramentas de custeio por parte dos gestores no momento da formação do preço de venda. Nota-se que a maioria das empresas pesquisadas não realiza a contabilidade internamente, dificultando assim um conhecimento mais técnico acerca das formas de custeio que podem ser utilizadas para o processo de tomada de decisão.

Por meio do levantamento das informações 71% dos participantes consideraram importante o grau de importância do uso da Gestão de Custos para a precificação, e 93% dos entrevistados consideraram relevante o Custo do Produto na precificação, apresentando assim uma representatividade positiva. Todos os gestores das empresas fazem uso do *markup* na precificação dos produtos da linha de confeitaria, indicando que dentre as diversas ferramentas de gestão para a formação do preço de venda, o *markup* é o mais utilizado, independentemente do seu tamanho ou segmento. Quanto à percepção dos gestores acerca do uso dos controles internos, todos mencionaram que são úteis para o aperfeiçoamento dos resultados de vendas e gestão do negócio.

O presente estudo atingiu seu objetivo geral que foi identificar o grau de importância da gestão de custos para a precificação na perspectiva dos gestores do setor de panificação, a fim de identificar o nível de conhecimento e utilização das ferramentas de gestão de custos. Como o estudo abrangeu empresas de determinada localidade e setor, esse crivo limita a abrangência dos resultados a outros setores e locais, não recomenda-se, portanto, generalizações.

Recomenda-se a realização de estudos mais profundos sobre a aplicação das ferramentas de custos no setor de panificação, buscando manter as informações acerca da produção em constante atualização, facilitando projetar melhores estratégias de vendas até mesmo em relação a concorrência visando a obtenção de sobressair-se com um diferencial, inclusive sobre a precificação. Fica como sugestão realizar investigação em uma amostra maior de empresas, a fim de realizar um comparativo entre as regiões.

REFERÊNCIAS

Aguila, E. G. D., & Vásquez, W. H. Z. (2018). *Determinación de un sistema de costos por procesos para mejorar la rentabilidad en la empresa Panadería Oriental S. R. L., de la ciudad de Iquitos* (Trabalho de Conclusão de Curso). Facultad de

Negocios, Universidad Científica del Perú (UCP). Iquitos, Peru. Recuperado de <http://repositorio.ucp.edu.pe/handle/UCP/470>

- Almeida, L. B., & Santos, A. R. (2007). Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias Paranaenses. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 2(1), 19–34.
- Associação Brasileira da Indústria de Panificação e Confeitaria (ABIP). *Indicadores da panificação e confeitaria brasileira em 2019*. Recuperado em 27 de outubro, 2020, de <https://www.abip.org.br/site/wp-content/uploads/2020/02/INDICADORES-DA-PANIFICA%C3%87%C3%83O-E-CONFEITARIA-EM-2019-2.pdf>
- Bortoluzzi, C. A. P., Chiossi, S., Camargo, T. F. Manfroi, L., & Daleaste, J. C. (2020). Contabilidade de custos e formação do preço de venda: um estudo de caso em uma padaria. *ABCustos*, 15(1), 175-205.
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2010). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP12C e Excel*. São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. A. (2009). *Curso básico de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.
- Henteges, K., & Feil, A. A. (2016). Gestão de custos por meio da análise do custo volume e lucro em confeitaria. *Destaques Acadêmicos*, 8(1), 114-132.
- Instituto Tecnológico da Panificação e Confeitaria (ITPC). Recuperado em 27 de outubro, 2020, de <http://institutoitpc.org.br/>
- Iudícibus, S. (2010). *Contabilidade introdutória*. São Paulo: Atlas.
- Leone, G. S. G. (2000). *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas.
- Lima, F. F.; Moraes, R. A. (2016). Gestão estratégica de custos: custeio por absorção em pequenas empresas em Recife, PE, Brasil. *Interações*, 17(3), 528-541.
- Macedo, M. A. S., & Rosadas, L. A. S. (2006). Modelagem DEA na formação do preço de venda. *Faces Journal*, 5(2), 11-24.
- Magalhães, D. V., Souza, J. R. S., Ferreira, M. M. G., & Furtado, R. E. B. (2019). O papel da gestão de custos para tomada de decisão: um estudo de caso na empresa M. A. turbo diesel. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento*, 6(1), 5-22.
- Malaquias, R. F., Castro, V. A., & Teixeira, T. R. B. A. (2011). Impacto da gestão de custos na formação do preço de venda: o caso de uma clínica dermatológica. *ABCustos*, 6(1), 90-111.

- Marion, J. C., & Ribeiro, O. M. (2011). *Introdução à contabilidade gerencial*. São Paulo: Saraiva.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10 ed. São Paulo: Atlas.
- Megliorini, E. (2012). *Custos: análise e gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Melo, K. B., & Prieto, M. F. (2013). A gestão de custos em micros e pequenas empresas - MPEs: um estudo de caso em empresas de panificação na cidade de Uberlândia. *Anais da Conferência Interamericana de Contabilidade Socio Ambiental*, Belém, PA, Brasil.
- Monteiro, R. P., & Flores, P. (2014). Estudo sobre a importância dos controles internos no setor de panificação. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 3(5).
- Nicácio, J. E. M. (2013). Otimização das vendas de produtos da panificação. *Revista de Estudos Sociais*, 15(29), 179-206.
- Oliveira, C. E. (2020). *Orçamento empresarial passo a passo*. 1 ed. rev. e atual. São Paulo: Edição do autor.
- Oliveira, C. E., Dias, G. H. V., Jacques, K. A. S., & Dias, E. M. S. A. (2020). Análise da mensuração dos custos e precificação dos produtos do setor de hortifrúti de empresa supermercadista. *Anais do Encontro Nacional de Cursos de Graduação em Administração*, Online.
- Salles, C. A. S., & Melz, L. J. (2012). Formação de preços pelo método de custeio variável: comparativo com preço praticado na empresa “B.” em Tangará da Serra. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 1(1).
- SEBRAE. *Padarias*. Recuperado em 17 de novembro, 2020, de <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/Busca?q=Padarias>
- SEBRAE. *Como elaborar o preço de venda*. Recuperado em 20 de novembro, 2020, de <https://m.sebrae.com.br/>
- Tavares, W., & Castro, C. C. (2013). Estratégia de produção e seu suporte à competição: o caso da empresa Delícias do Trigo no mercado de panificados. *Revista Eletrônica de Estratégia e Negócios*, 6(1), 26-53.
- Teixeira, A. C. C. P., Assis Neto, A. G., & Ferreira, F. J. (2015). A utilização de conceitos de Custos e sua influência da decisão de preço de venda nas microempresas e empresas de pequeno porte. *Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco - REMIPE*, 1(2).
- Xavier, C. S., Oliveira, C. E., Savi, E. M. S., & Oliveira, R. M. (2018). Um estudo acerca da formação do preço de venda dos produtos de empresas do setor supermercadista. *Revista Iberoamericana de Contabilidad y Gestión*, 16(31).
- Zart, A. C. F., Zart, M. C., & Zanatta, J. M. (2018). Análise de custos de linha de produtos de confeitaria em uma panificadora. *Revista Livre de Sustentabilidade e Empreendedorismo*, 3(2), 20-47.