

## **AVALIAÇÃO GERENCIAL NA COMPOSIÇÃO DO PREÇO DE VENDA: UM ESTUDO EM UMA EMPRESA DE GRANDE PORTE PRODUTORA DE CADERNOS DO RIO GRANDE DO SUL**

João Rafael Alberton <sup>1</sup>

Tiago Coser <sup>2</sup>

### **RESUMO**

Este trabalho apresentou a utilidade da estratégia de precificação através da análise gerencial em uma indústria produtora de cadernos. A empresa em estudo localiza-se no Rio Grande do Sul. Os dados foram coletados no período de Agosto a Novembro de 2012. Teve como principal objetivo apresentar a utilidade da avaliação gerencial na composição do preço de venda, verificando se os resultados almejados condizem à realidade operacional da empresa, disponibilizando diretrizes as negociações. A metodologia utilizada foi o método indutivo e de natureza aplicada, delineada para um estudo de caso. Caracteriza-se exploratória, com abordagem qualitativa. Fez-se uso da observação para realizar a coleta de informações. Conclui-se, ao final da pesquisa, que, a análise gerencial na composição do preço de venda é útil ao processo de gestão, disponibilizando diretrizes à equipe de vendas quanto aos níveis de preços a se praticar, bem como, adequação de preços com o custo ideal ao segmento, envolvendo toda empresa no atendimento das diretrizes utilizadas na precificação. Por fim, foram apresentados os resultados aos diretores da empresa demonstrando assim a importância da análise gerencial sobre qualquer decisão, incluindo-se a precificação.

**Palavras-chaves:** Contabilidade Gerencial; custos; precificação.

### **ABSTRACT**

This study showed the usefulness of the pricing strategy by management analysis in a company of notebooks . The company under study is located in Rio Grande do Sul. Data were collected from August to November 2012. Aimed to present the usefulness of managerial review the composition of the sales price , checking if the desired results are consistent with operational reality of the company , providing guidelines to negotiations . The methodology used was the inductive method and applied nature , outlined for a case study . Exploratory with qualitative approach . Used observation to collect information . In conclusion , at the end of the survey, that the management analysis the composition of the selling price is helpful to the management process , providing guidance to the sales in relations a price, with a price suitability and the optimal cost , involving the whole company in meeting the guidelines used in pricing . Finally , the results were presented to the directors of the company thus demonstrating the importance of managerial review of any decision , including pricing .

**Keywords:** Managerial Accounting. Costs. Pricing.

## **1 INTRODUÇÃO**

A constante evolução dos mercados passa a exigir ferramentas de suporte à gestão da empresa, focando maiores esforços para a obtenção dos objetivos através de estratégias,

surgindo à necessidade de respostas rápidas e eficazes para a tomada das decisões. Acompanhando a evolução da contabilidade, tem-se o preço de venda e as fases de sua elaboração, mostrando a importância das análises gerenciais geradas pela controladoria e os resultados a ela atrelados.

A função da Controladoria é fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente, gerando informação para decisão. Se faz necessário a identificação e a avaliação de variáveis, que têm elevado impacto sobre os resultados das empresas, tais como o valor dos produtos, os fatores ambientais setoriais e sistêmicos, os processos de trabalho e os recursos tangíveis e intangíveis mobilizados.

A análise gerencial da precificação pode ser utilizada em qualquer segmento e porte de empresas, incluem-se aqui as empresas produtoras de caderno, com sua venda sofrendo oscilações em determinados períodos do ano, necessitando um planejamento estratégico de preços e estoques, que por sua vez sofre limitações em determinados períodos pela capacidade produtiva e abastecimento de insumos. “Uma das principais fontes de trabalho do planejamento é a estimativa das quantidades de produtos que deverão ser vendidas, com base nestes volumes, cabe planejar as providências para que os mesmos sejam produzidos no período exigido” (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 07).

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto, porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa e etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio até a concorrência perfeita, mercado de commodities (MARTINS, 2010).

A composição do preço de venda passa por um processo delicado, avaliando desde propostas e tendências do mercado até insumos, mão de obra fabril, despesas administrativas, financeiras e comerciais. A tendência percebida de consumos e possíveis preços máximos a se praticar no mercado evidenciam que nem sempre se consegue repassar a ociosidade e os desperdícios nos processos ao cliente. O custo ideal a ser trabalhado será à base para precificação, não contemplando excessos e percebendo se a aderência no mercado pelo produto gerará o resultado esperado.

Logo a precificação gerencial contempla esses fatores e processos internos, subdividindo o preço em várias etapas, e o recompondo com visão analítica e gerencial na sua essência, verificando métodos e valores que cada etapa contempla e a causa dos mesmos. A partir dessas análises cria-se a base competitiva de valores mínimos a cobrir numa venda.

Agrega-se a isto a dificuldade dos empresários e profissionais da alta direção em argumentar numa estratégia de preços e mercados a serem conquistados, informações financeiras não demonstram a realidade gerencial do negócio. Essa dificuldade de visualização atrelada aos fatores ambientais permite orientar gerencialmente como devemos repassar os objetivos aos clientes, através da precificação planejada, respeitando o ambiente e as diretrizes da empresa e do negócio.

Aliado a isto se tem a constante movimentação da economia, tanto no sentido de inovações como aperfeiçoamento nos processos, impulsionando indústrias para que busquem ferramentas de gestão no auxílio a decisões rápidas e eficazes. Dando ênfase ao estudo, é necessária a identificação e mensuração dos fatores ambientais, controlando os impactos e os alinhando a lucratividade, demonstrando os possíveis rumos a seguir diante das previsões mercadológicas e ambientais.

Um fator de relevância do estudo é o fato dos métodos tradicionais de gestão, baseados em históricos, deixam a desejar em diversos fatores com suas informações, surge espaço para novas formas de avaliação das estratégias, com visão crítica e analítica, contribuindo ao empreendedor com diretrizes e tendências ao seu negócio. Ao final do estudo, espera-se sensibilizar o empreendedor na forma de como seus recursos estão sendo aplicados na transformação dos produtos, alinhando custos e despesas com a estrutura atual da empresa e a forma de repassar ao mercado seus valores aos produtos.

Nesse contexto, devido a dificuldades da concretização do resultado almejado pelas indústrias, e a forma de alcance através da estratégia de posicionamento no mercado, surge um questionamento: A avaliação gerencial é útil na composição do preço de venda, aplicada em uma indústria de grande porte produtora de Cadernos situada no Rio Grande do Sul?

O artigo está dividido em cinco seções, iniciando com esta introdução. Na segunda seção faz-se uma incursão teórica sobre contabilidade gerencial, com enfoque em controladoria e formação de preço de venda, seguida da terceira seção, que trata dos procedimentos metodológicos. A quarta seção compreende a identificação da utilidade da contabilidade gerencial no processo de precificação

da empresa em estudo. Por fim tem-se a quinta seção, com as considerações finais. A lista das referências utilizadas na pesquisa completa o conteúdo do estudo.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Contabilidade Gerencial**

A Contabilidade gerencial enquanto área responsável por suprir as necessidades informativas dos gestores de uma organização, necessita fazer uso de uma metodologia de trabalho que lhe permita desenvolver esta atividade da forma mais dinâmica e econômica possível. Sendo aplicada em análises e respostas rápidas aos dirigentes das organizações, de forma a proporcionar informações condizentes ao cenário que as deseja. Permitindo ao tomador de decisões a oportunidade de simular ou projetar dinamicamente possíveis estados ou resultados futuros.

Padoveze (2010, p. 49) define que objeto fundamental das informações gerenciais “é a consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa”. Para a maior parte dos autores, a função da contabilidade gerencial é fornecer aos administradores das empresas a informação necessária para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente.

Viceconti e Neves (2000) mencionam que a contabilidade gerencial tem por objetivo fornecer informações extraídas dos dados contábeis, que ajudem os administradores das empresas no processo de tomada da decisão. É também objetivo da contabilidade gerencial fornecer informações para os administradores da empresa, que lhes permitam gerenciar o desempenho da mesma, avaliando se foram cumpridas as metas previstas no orçamento, pois ela visa atender as necessidades dos usuários internos da empresa. Não é preciso levar em conta de forma rígida os princípios contábeis e as informações podem ser fornecidas de modo a atender o interesse dos administradores.

Com o cenário econômico onde as empresas estão voltadas para o futuro, a função estratégica da contabilidade gerencial é apoiar a gestão, devendo necessariamente projetar oportunidades e novos cenários, preparando no presente a empresa, para que ela possa estar viva e rentável no futuro.

## 2.2 Contabilidade Gerencial - Controladoria

A contabilidade gerencial (controladoria), como uma parte integral do processo de gestão, adiciona valor distintivamente pela investigação contínua sobre a efetividade da utilização dos recursos pelas organizações, na criação de valor para os acionistas, clientes e outros credores (PADOVEZE, 2010, p. 35).

Como resposta natural às demandas originadas em função da alta turbulência ambiental em que estão inseridas as organizações, seu corpo gerencial precisa valer-se de instrumentos de apoio para aprimorar o processo decisório, a alta competitividade que permeia as organizações atualmente, bem como a taxa de aceleração que se pode notar presente na evolução tecnológica que as impacta, dificultando as tomadas de decisões (CATELLI, 2001, p. 178).

Padoveze (2010, p. 35) também afirma que a função da Contabilidade Gerencial é a disponibilização e controle de sistemas de informações para monitoramento da estratégia, com a implementação de sistemas de informações para análise do ambiente empresarial, interno e externo, para o processo de planejamento estratégico, identificando oportunidades e ameaças e confrontando-as com os pontos fortes e fracos da entidade.

Em complemento, Padoveze (2004, p. 39), afirma que a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro das organizações e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Na atividade industrial, a contabilidade gerencial tem importante papel, pois além de auxiliar os proprietários na tomada de decisões, apresenta medidas para identificar os reais custos e a rentabilidade por atividades no segmento. Além disso, fornece informações de como está o desempenho de suas atividades, possibilitando assim a criação de estratégias de melhorias para garantir o sucesso do negócio.

## 2.3 Planejamento

Planejamento é o ato de preparar trabalhos para qualquer tipo de empreendimento, levando-se em consideração alguns métodos e roteiros. É um processo que considera um conjunto de ações coordenado, visando atingir certos objetivos (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2009, p. 07).

A organização deve através do planejamento de resultados buscar o atendimento de sua missão, não uma única vez, ou algumas poucas vezes, mas ao longo do tempo, necessitando, para tanto, que haja preocupação com seu resultado econômico, o que irá garantir que não exista consumo de recursos sem a correspondente contraprestação, devendo estar presente tal preocupação em todas as fases de gestão: planejamento, execução e controle, (CATELLI, 2005, p. 180).

O planejamento estratégico é um seguimento da gestão global das organizações que se preocupa em acompanhar as ações das empresas e de seus ambientes externos, tais como, concorrentes, fornecedores, clientes e consumidores, afim de, conceber e implementar estratégias que lhes permitam se manter ativos no mercado que estão inseridos.

## 2.4 Orçamento empresarial

A base da controladoria operacional é o processo de planejamento e controle orçamentário, também denominado de planejamento e controle financeiro ou planejamento e controle de resultados. Menciona Padoveze (2004, p. 503) “é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia”.

De acordo com Catelli (2001, p. 249), “os orçamentos são a expressão, em termos financeiros, dos planos da administração para a operação da empresa durante um período específico de tempo”.

Warren, Reeve e Fess (2001), abordam que o orçamento gera a demonstração de resultados orçada. O processo orçamentário começa pelas vendas estimadas. As informações sobre vendas e administrativas. Os orçamentos de produção são utilizados para preparar os orçamentos de compras de material direto, de custo de mão-de-obra direta e de custos indiretos de fabricação. Esses três orçamentos são utilizados para elaborar o orçamento do custo dos produtos vendidos. Logo que esses orçamentos, mais os de despesas de vendas e administrativas, estiverem completos, se pode preparar a demonstração de resultados projetada.

O processo de controle orçamentário, é um modelo de gestão voltado à abordagem sistêmica das organizações, diz respeito às atividades desenvolvidas pela contabilidade gerencial, necessárias à geração proativa de informações para o processo de tomada de decisões. É necessário enfatizar que tais informações são decorrentes do monitoramento e controle, prévio ou não, do desempenho dos diversos setores e subsistemas de uma organização.

## **2.5 Formação de preços**

A teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e procura, fazendo as devidas considerações para situações de monopólio, oligopólio, mercados cativos e situações similares. O preço de mercado possibilita na realidade, a situação inversa da formação de preços de venda, assumindo a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir ao seu produto, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para formação dos custos e despesas (PADOVEZE, 2010).

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto, tal informação é necessária, mas por si só não é suficiente. Comenta Martins (2010, p. 218), além do custo “é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua”.

Complementando Wernke (2005), no ambiente de mercado atual, caracterizado por concorrência acirrada e queda real das margens de lucros obtidas, ganha relevância a atenção que deve ser dada a uma das estratégias mercadológicas mais cruciais: a precificação. A adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou área de atuação.

Já para Ferreira e Souza (2000), o processo de formação de preços utilizado pelas empresas antes do acirramento da competitividade era pautado na definição de lucro estabelecido pelo empresário que, somado ao custo do produto, definia o preço de venda, formando uma equação perniciosa e incestuosa com a ineficiência, que o cliente, sem alternativa bancava. Hoje, o poder migrou das mãos da empresa para as mãos do cliente, alternando substancialmente a definição do preço de venda, que passou a ser definido pelo mercado.

Em qualquer procedimento de industrialização, os preços são recursos contábeis que indicam e ajudam a controlar a eficiência dos bens e serviços fabricados. Portanto, os preços irão refletir um determinado resultado da própria eficiência de produção das empresas, de maneira geral (DUBOIS; KULPA; SILVA, 2009, p. 220).

### 2.5.1 Mark-up

O Mark-up é um dos métodos mais simples para a determinação de preços dos produtos fabricados pelas empresas, consistindo em adicionar uma certa margem de lucro aos custos do produto fabricado ou aos serviços prestados. Esta margem de lucro é representada por um percentual que, ao ser adicionado aos custos totais do produto, deverá propiciar em preço de venda que dará sustentação para a empresa cobrir todas as suas despesas, além de permitir que a mesma obtenha um valor satisfatório de lucro (DUBOIS; KULPA; SILVA, 2009).

Segundo Martins (2010), é a forma de calcular preços de dentro para fora, o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado. Sobre esse custo agrega-se margem, denominada Mark-up, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

Contudo percebe-se a importância da ferramenta, onde pode-se introduzir a margem desejada através da base de custos, com suas variáveis representadas por percentuais redefinidos pela estratégia da empresa.

Na elaboração do Mark-up as empresas podem e devem buscar informações não somente da contabilidade financeira, mas principalmente da contabilidade gerencial. Desta forma o processo de precificação tende a ficar mais assertivo possível, auxiliando os administradores no processo decisório.

## 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este capítulo visa descrever os procedimentos metodológicos e as técnicas de pesquisa que serão utilizadas para a solução do problema de pesquisa e para atingir os objetivos propostos.

### 3.1 Classificação Metodológica da Pesquisa

Nesta pesquisa, segundo as bases lógicas de investigação, utiliza-se o método indutivo. Diehl e Tatim (2004) definem que esse método leva em consideração que o conhecimento é fundamentado na experiência, sem levar em conta princípios preestabelecidos. No raciocínio indutivo, a generalização é buscada em observações de casos na realidade concreta. Neste caso, o método indutivo fundamenta-se em premissas; se as premissas são verdadeiras, a conclusão é provavelmente verdadeira, mas não necessariamente verdadeira.

Para Cervo e Bervian (2002), não se inventa um método, ele depende do objetivo da pesquisa. Sendo assim, define-se método como sendo a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou certo resultado desejado.

Essa pesquisa se torna indutiva, sendo o principal objetivo deste estudo apresentar a utilidade da avaliação gerencial na composição do preço de venda, numa indústria de grande porte do Rio Grande do Sul, podendo servir de base para futuros estudos relacionados ao assunto.

A pesquisa é exploratória, e de natureza aplicada, devido ao objetivo de gerar conhecimento para o desenvolvimento e aplicação prática, dirigida a solucionar problemas específicos. Pretende ampliar o conhecimento relativo à precificação, em uma indústria de grande porte produtora de cadernos, localizada no Rio Grande do Sul.

### **3.2 Objeto de Pesquisa**

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 64), a população ou universo da pesquisa é “um conjunto de elementos passíveis de serem mensurados com respeito às variáveis que se pretende levantar. Pode ser formada por pessoas, famílias, empresas ou qualquer outro tipo de elemento, conforme os objetivos da pesquisa”. Esse estudo foi conduzido em uma empresa produtora de Cadernos de grande porte, situada no estado do Rio Grande do Sul. Para fins didáticos, utiliza-se o nome fictício de CADERNOS LTDA.

Sua escolha foi motivada por possuir a unidade de análise necessária à essa pesquisa. A permissão da realização do trabalho foi ponto importante de sua escolha, uma vez que ainda há restrições quanto à pesquisa aplicada em muitas empresas.

### **3.3 Variáveis de Estudo**

As variáveis que foram estudadas nesta pesquisa são os materiais, mão de obra direta, custos fixos, custos variáveis, despesas e a precificação.

QUADRO 1 – Variáveis de estudo

Variáveis	Fontes	Conceito
Materiais	Padovese (2010); Dubois, Kulpa e Souza (2009)	São os componentes que as empresas adquirem para transformar em seus produtos finais
Mão de obra direta		Gastos com pessoal diretamente envolvido no manuseio da maquinaria ou na manipulação dos materiais durante a fase de produção de bens.
Custos Fixos		Relacionados a denominadores de capacidade de produção e não com os volumes produzidos
Custos Variáveis		Alternam em função do volume produzido
Despesas		Gasto que a empresa incorre para manter sua estrutura organizacional visando a obtenção de receitas
Precificação		A formação de preços dos bens e serviços

Fonte: Elaborado pelos autores

Essas variáveis de estudo são importantes na evidenciação da utilidade da contabilidade gerencial no processo de precificação da empresa CADERNOS LTDA.

### 3.4 Procedimentos de Coleta e Análise dos Dados

Observando os dados coletados através de planilhas, relatórios e um banco de dados existente no sistema utilizado na empresa em estudo, durante Agosto a Novembro de 2012, onde apresenta-se a proposta de precificação com base nas análises gerenciais de suas variáveis.

As pessoas envolvidas no estudo contribuíram com o conhecimento no segmento e na empresa, orientando sobre tendências e situações específicas. Os responsáveis de cada departamento envolvido disponibilizaram os dados necessários para a realização do estudo proposto, através das formas mencionadas no parágrafo anterior.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 Histórico da Empresa

A empresa CADERNOS LTDA foi fundada no ano de 1971, caracterizada por administração familiar, localizada no estado do Rio Grande do Sul. Possui aproximadamente 600 colaboradores diretos e mais de 2.000 indiretos, atuando na produção de cadernos. A estrutura da empresa segue o modelo orgânico, com pessoas e equipes em certos momentos multifuncionais, adequando-se às necessidades da empresa.

### 4.2 Produtos analisados

Neste trabalho opta-se por estudar a precificação dos produtos que representam o maior volume entre os demais produzidos pela empresa. A representação é de 80 % das vendas projetadas, subdivididos em dois grupos: LV (linha de valor) e LB (linha básica). O produto fabricado pela empresa é o caderno, que por sua vez tem vários tamanhos e modelos, para o estudo de caso avalia-se a precificação dos cadernos para o estudante de ensino fundamental, médio e universitário.

Os produtos classificados na linha de valor são fabricados com alguns insumos de maior qualidade, com a percepção de valor agregado, porém, sem prejudicar o volume de produção. Devido à composição desses produtos, os mesmos sofrem encarecimento em seu custo, mas comparando com a linha básica, o maquinário está preparado para processar na mesma velocidade.

A análise é realizada sobre oito produtos de cada segmento, sendo que o item é o mesmo, tanto para a linha básica como para a linha de valor, apenas com alguns diferenças nos insumos, agregando valor ao produto. Os itens selecionados são fabricados em processos automatizados, não gerando valores expressivos com mão de obra direta, devido ao volume de produção. Dentre os itens selecionados, a participação estimada dos volumes em KG de cada item, pode ser avaliada na Tabela 1:



TABELA 1 - Produtos analisados

Produtos	Linha Básica	KG - Linha Básica	%	Linha de Valor	KG - Linha de Valor	%	Total KG	% Total
A	A 1	2.574.000	16%	A 2	1.159.200	15%	3.733.200	15%
B	B 1	4.576.000	28%	B 2	2.318.400	30%	6.894.400	28%
C	C 1	1.573.000	9%	C 2	662.400	9%	2.235.400	9%
D	D 1	3.432.000	21%	D 2	1.987.200	26%	5.419.200	22%
E	E 1	1.716.000	10%	E 2	496.800	7%	2.212.800	9%
F	F 1	143.000	1%	F 2	496.800	7%	639.800	3%
G	G 1	1.144.000	7%	G 2	331.200	4%	1.475.200	6%
H	H 1	1.430.000	9%	H 2	165.600	2%	1.595.600	7%
	<b>69%</b>	<b>16.588.000</b>	<b>100%</b>	<b>31%</b>	<b>7.617.600</b>	<b>100%</b>	<b>24.205.600</b>	<b>100%</b>

Fonte: Os autores (2013)

A composição do Mix avaliado em volumes - KG pela empresa é 69 % de linha básica e 31% de linha de valor, tal composição é o reflexo do mercado em relação aos produtos, consumindo grandes volumes de produtos sem valor agregado, devido a grande oferta e condições financeiras, necessitando da eficácia em toda a cadeia operacional para garantir o resultado mínimo esperado pela empresa. A estratégia de mercado é atrelada a demanda, podendo os preços da linha básica ficarem abaixo do esperado para gerar resultado, mas são necessários na composição do pedido, gerando retorno através da linha de valor.

Os volumes projetados foram coletados nas diversas regiões do país, diante de pareceres dos seus responsáveis, considerando desde estoques até perspectivas mercadológicas de seus clientes e segmento. A tendência do público consumidor é a essência para a assertividade das projeções, por trabalhar com estratégias no tempo para os estoques e preços.

#### 4.3 Diretrizes à precificação

A empresa utiliza diversas ferramentas de controles internos para atingir o resultado, como: Orçamento Empresarial, Demonstrativo do Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial Projetado. Tais ferramentas são embasadas e fixadas no ultimo semestre do ano anterior ao que virá a se realizar, mediante aprovação da administração da empresa.

Devido à competitividade no segmento, a empresa buscou inovar os processos e formas de gestão, através de profissionais qualificados no segmento para cada diretoria interna. O reflexo dessa nova gestão foi à automatização do processo produtivo que estava parcialmente

manual, implantação do orçamento empresarial, departamentalização das despesas e projeção do resultado conforme retorno mínimo esperado pelos acionistas.

A estruturação das despesas são utilizadas em todos os departamentos da empresa, sendo que qualquer gasto dessa natureza deve ser alocada em conta específica, proporcionando acompanhamento do orçado *versus* realizado, bem como o responsável pela geração. A disponibilidade do orçamento permite mensurar e valorar as despesas que se realizarão, orientando os gestores a seguirem as projeções previstas.

#### 4.4 Insumos

A empresa é uma indústria, porém utiliza vários insumos já processados em seu primeiro estágio, como o caso do papel, que é comprado em bobinas e apenas enquadrado na especificação técnica do produto a ser elaborado. Dentre os insumos utilizados na produção, podemos citar alguns de maior volume e de poucos itens, que por sua vez merecem atenção especial na forma da análise no preço de venda. A participação do papel na maioria dos itens ultrapassa 70 % do total do custo e volume.

Diante da necessidade de projeções que orientem a assertividade nas negociações e resultados planejados, analisam-se tais insumos de maior relevância nos produtos, materiais-diretos, de forma diferente da contabilidade, passando a não utilizar o valor das notas de entrada, mas negociações por longos períodos com fornecedores, que garantam a estabilidade na reposição de tais materiais.

Através da necessidade de análise diferenciada dos materiais de grande representatividade nos produtos, se tem várias variáveis a se levar em conta quando falamos em análise gerencial dos insumos, como:

- Insumos fornecidos por mais de um fornecedor: levar em consideração as quantidades programadas para cada fornecedor, bem como, a capacidade produtiva do mesmo, o melhor preço pode falhar na entrega, tendo que adquirir insumos com preços superiores, não compensando no resultado das negociações já acertadas pela empresa, necessitando a entrega ao cliente;

- O frete embutido no preço de aquisição: a abertura dos valores que compõe o preço do fornecedor proporciona comparativo no custo logístico com outros meios de transporte, podendo a empresa barganhar redução no custo do insumo;

- O prazo de pagamento disponibilizado pelo fornecedor: o ideal é a diminuição do custo de oportunidade da empresa, pois a mesma não desembolsa no momento o pagamento, em contrapartida aplica se tiver disponibilidade de caixa tal valor, gerando uma receita financeira, ou mesmo deixa de captar recursos com instituições financeiras economizando em juros. Esses valores devem ser subtraídos do custo gerencial de aquisição, lembrando que se à disponibilidade de caixa, o pagamento à vista certamente garante redução no custo, devendo ser avaliado com o setor financeiro da empresa.

- Tendência de mercado: a grande importância da percepção das diretrizes do mesmo para o período projetado, diante de uma possível alta de preços, constatado por profissionais com conhecimento no mercado, pode-se ir contra o estoque justo, realizando grandes compras estratégicas a fim de prevenir futuros impactos nos resultados planejados, a empresa utiliza preços por temporada, dificultando reajustes.

- Os controles dos itens sem grande participação na composição dos produtos geram alta necessidade de controles e pouco resultado, deixando os mesmos seguirem os fluxos internos de compras, não necessitando análise aprofundada do profissional contábil para orientação na decisão.

Analisa-se um dos principais insumos utilizados no processo produtivo da empresa, sendo o mesmo com projeção de compra de três fornecedores, com quantidades previamente estabelecidas, mensurado em TN (tonelada), conforme Quadro 2:

QUADRO 2 - Comparativo de valores por fornecedores

<b>Fornecedor</b>	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>W</b>
Valor	R\$ 2.400,00	R\$ 2.580,00	R\$ 2.700,00
Estado origem	SP	SP	RS
Frete	FOB	CIF	FOB
Condições de pagamento	30 dias	90 dias	120 dias
Quantidade mensal projetada	200 TN	150 TN	300 TN

Fonte: Os autores (2013)

No Quadro 2 segue as diretrizes necessárias para avaliação do custo do insumo para o período, considerando os impostos, condições de pagamento, modalidade de frete e quantidade projetada. Diante dessas informações tem-se a possibilidade de direcionar o fornecedor em

termos de custo para compras acima do volume planejado, ou por oportunidade de grande oferta do item no mercado.

Diante das diretrizes do Quadro 2, avalia-se o custo do insumo gerencialmente, conforme Tabela 2:

TABELA 2 - Custo gerencial por fornecedor

<b>Fornecedor</b>	<b>X</b>	<b>Y</b>	<b>W</b>
Valor	R\$ 2.400,00	R\$ 2.580,00	R\$ 2.700,00
Crédito ICMS	R\$ 288,00	R\$ 309,60	R\$ 459,00
Crédito PIS	R\$ 39,60	R\$ 42,57	R\$ 44,55
Crédito COFINS	R\$ 182,40	R\$ 196,08	R\$ 205,20
<b>Custo S/ Impostos</b>	<b>R\$ 1.890,00</b>	<b>R\$ 2.031,75</b>	<b>R\$ 1.991,25</b>
Frete sem importos	R\$ 120,00	-	R\$ 50,00
<b>Custo C/ Frete</b>	<b>R\$ 2.010,00</b>	<b>R\$ 2.031,75</b>	<b>R\$ 2.041,25</b>
Prazo - Taxa financeira 1,5 % A.M	1,50%	4,57%	6,14%
Ganho Financeiro	R\$ 36,00	R\$ 117,91	R\$ 165,78
<b>Custo Considerando Financeiro</b>	<b>R\$ 1.974,00</b>	<b>R\$ 1.913,84</b>	<b>R\$ 1.875,47</b>
<b>Volume de compras - TN</b>	<b>200</b>	<b>150</b>	<b>300</b>
Custo total	R\$ 394.800,00	R\$ 287.076,60	R\$ 562.641,00
Quantidade Total - TN	650		
Custo Total	1.244.518		
<b>Custo Médio - TN</b>	<b>1.914,64</b>		

Fonte: Os autores (2013)

Pode-se identificar na Tabela 2 que o valor pago não é o valor que custa para a empresa, onde ao creditar os impostos possíveis legalmente, considera-se impacto financeiro (% definido pela administração de 1,5 % a.m) e o frete, chega-se ao custo gerencial por fornecedor. Através dessa análise o fornecedor W tem o menor custo de reposição comparando com os demais analisados, dessa forma, a empresa deve direcionar as compras excedentes para o mesmo. Também chega-se ao custo médio gerencial de R\$ 1.914,64 por TN, levando em consideração a variável volume estimado de compra por fornecedor, que será o custo base gerencial do item para a formação de preços.

Entre os insumos com maior participação na composição dos cadernos, pode-se citar além do papel, arame, papelão e o papel couché, merecendo o mesmo tratamento. Ambos se apresentam em varias formas, mas o mercado utiliza como padrão a unidade de medida TN (tonelada), assim conseguimos avaliar a família do item em uma única análise.

#### 4.5 Custo hora direto

A empresa ao implantar o orçamento, ferramenta de suporte gerencial, possibilitou a correta alocação das despesas e ou custos em seus devidos centros geradores, utilizando-se das contas orçamentárias para controle. Diante dessa ferramenta, consegue-se projetar o custo de cada departamento da empresa para o exercício futuro, baseado em históricos e objetivos pelos trabalhos de melhorias realizados.

Seguindo as informações orçamentárias, têm-se os custos por departamento fabril, avaliados para o preço de venda pelo custeio ideal, o quanto a máquina ou departamento foram projetados para trabalhar, caso o equipamento e ou departamento deixa de produzir por alguma falha no processo. Diante disto, consegue-se avaliar o custo da mão de obra direta ideal para o segmento, proporcionando competitividade em alguns itens pelos preços.

Para realizar o cálculo do custo hora direto, chegou-se as horas médias mensais disponíveis à produção, perante a divisão dos valores projetados para o departamento dividido pelas horas disponíveis, resultando o custo hora direto do departamento.

#### 4.6 Capacidade fabril

A empresa possui capacidade fabril praticamente igual à venda, gerando pequenas ociosidades em alguns equipamentos, dependendo da estratégia e MIX para o próximo período. A venda respeita um período no ano, de agosto a janeiro do ano subsequente, obrigando a gerar estoques de produtos prontos a fim de garantir a entrega nos períodos que a venda ultrapassa a capacidade produtiva.

Ao trabalhar com estoque planejado, podem-se gerar tiragens maiores, ganhando velocidade na produção, bem como qualificando o trabalho das áreas envolvidas, como programação, compras, manutenção, entre outros envolvidos no processo. Na Tabela 3 apresenta-se a capacidade produtiva das máquinas automáticas, que representam cerca de 80 % do volume da empresa:

TABELA 3 - Capacidade produtiva

Capacidade produtiva	Máquina X	Máquina y	Máquina z	Demais	
Capacidade mensal produção - Média - TN	550	400	200	550	
Quantidade de equipamentos	3	1	1	-	<b>Total</b>
Capac. mensal produção - Média - TN	1.650	400	200	550	<b>2.800</b>
Capac. anual produção - Estimada - TN	19.800	4.800	2.400	6.600	<b>33.600</b>
<b>Participação de cada equipamento %</b>	<b>59%</b>	<b>14%</b>	<b>7%</b>	<b>20%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Os autores (2013)

Com a Tabela 3, a concentração produtiva nas máquinas X, representando aproximadamente 59 % de toda capacidade produtiva da empresa, por possuir três equipamentos iguais. Dentro do grupo demais, se tem os processos manuais e máquinas menores, com sistemas antigos de produção, onde normalmente são utilizados para itens sob encomenda e com pequenas tiragens, devido a formatos variados não sendo possíveis processá-los nos demais equipamentos.

#### 4.7 Mão de obra indireta

Com a implantação da ferramenta do orçamento empresarial, a empresa passou por algumas readequações internas em sua forma de hierarquia dos setores de apoio à produção. A empresa por trabalhar com máquinas automáticas e com poucos processos de suporte pode distribuir a mão de obra indireta com base na mão de obra direta, sem grandes distorções na absorção desses custos para a formação do preço.

Lembrando que essa análise servirá apenas de parâmetro para algumas negociações específicas, pois a proposta de preços da empresa para sua coleção de produtos a vigor será realizada somente sobre a mão de obra direta. Pode-se mencionar como parâmetro de utilização desses dados em grandes volumes negociados sobre propostas do mercado de cada cliente, em consequência do excedente de oferta. Analisando grandes volumes entende-se que ao não aceitar a proposta pode interferir negativamente no resultado, independente do preço estar menor que o planejado.

A empresa direciona seus custos setoriais conforme sua utilização, pelo conhecimento dos envolvidos no processo. Diante dessas diretrizes alocam-se os valores nos setores produtivos

através de seus direcionadores. Os custos indiretos de fabricação quando passam por rateios arbitrados, deixam de assegurar a realidade da ligação com o consumo ou utilização.

#### **4.8 Projeção de estoques**

O segmento da CADERNOS LTDA abre possibilidade de estudo sobre níveis de estoque e análises relativas, sabendo que a curva de faturamento em determinados períodos ultrapassa a capacidade produtiva, obrigando a adotar um plano estratégico para atendimento da demanda no tempo. A curva do estoque segue algumas diretrizes, onde deverá conter o mínimo possível e no tempo ideal para atender as futuras demandas dos clientes.

Diante desse cenário se planeja o estoque e a produção no tempo, conforme orçamento de vendas previsto, identificando períodos onde se pode valer de negociações com valores diferenciados, a fim de cobrir parte dos custos fixos instalados no parque fabril.

Diante da projeção dos volumes operacionais, a empresa apresenta um preenchimento da capacidade fabril a partir do segundo semestre, onde as vendas acontecem em maiores volumes. Ocorre também ociosidade fabril no segundo trimestre do ano, oportuno momento para negociações especiais e ou melhorias no processo, como manutenções preventivas e treinamentos a funcionários.

Com intervenção desses fatores, a empresa trabalha com estoques mínimos a atender as futuras demandas projetadas em quantidades, com a meta de estoque final próximo ao volume do inicial, minimizando investimentos em estoques. Os critérios dentre os itens que farão a composição da especificação produtiva são apostas em coleções concretizadas no mercado e com pequenas tiragens para os lançamentos.

#### **4.9 Fretes na composição do preço de venda**

A organização diante do mercado que o segmento se encontra, oferece modalidades de transporte logístico diferenciado, disponibiliza frete CIF destino a região Sul e grande São Paulo, e transporte parcial aos clientes localizados nas demais regiões do país, denominado frete CIF-SP. As vendas podem ser para atacados e varejos, dessa forma, oscilando nos volumes, com a intenção de melhoria no custo logístico a empresa adotou duas modalidades de frete CIF – SP, sendo:

Operador Logístico: devido ao baixo volume da compra dos varejos, o despacho por transportadores passou a consumir grande fatia do resultado da venda, dando a oportunidade de trabalhar com operador logístico, que é o envio de vários pedidos de varejos ou atacados pequenos através de autônomos até o operador, onde o mesmo faz a destinação para os re despachos de cada documento e local, com baixo custo de serviços, compensando a operação.

Autônomos: os grandes volumes de vendas, normalmente para atacados, proporcionam através de transportadores autônomos redução no custo de entrega, por se tratar de cargas fechadas.

O controle dos valores do frete é realizado através de um percentual sobre o faturamento bruto, onde por históricos e perspectivas para o período projetado, chegou-se ao percentual de 4 % como meta e diretriz para a precificação, podendo em casos atípicos ser atrelado ao peso dos produtos. Dessa forma, para as regiões onde não possuem frete destino, o valor extra do percentual projetado é cobrado do cliente.

#### 4.10 Royalties

Alguns produtos comercializados pela empresa cabem à arrecadação de Royalties aos franqueados, sendo classificados dentro da linha de valor em estudo, os mesmos repassados ao preço de venda através do Mark-up. Logo as franquias possuem diferentes percentuais de arrecadação, mas como diretriz para a formação do preço de venda se utilizou a média entre eles, sendo 8% sobre o faturamento bruto.

Pode-se mencionar como exemplos de produtos que possuem Royalties, as licenças de times, como: Grêmio, Internacional, Flamengo, entre outros

#### 4.11 Tabela de preços

O processo de precificação com utilização da Contabilidade Gerencial, é apresentado na Tabela 4.

TABELA 4 - Mark up divisor

Variáveis	Linha Básica	Linha de Valor
ICMS	17%	17%
Pis	1,65%	1,65%
Cofins	7,6%	7,6%
Frete	4%	4%
11 Prazo - 90 d - 1,5 a.m	4,57%	4,57%
Comissão	4%	6%
Royalties	-	8%
<b>Total</b>	<b>38,82%</b>	<b>48,82%</b>
<b>Markup Divisor</b>	<b>0,6118</b>	<b>0,5118</b>

Fonte: Os autores (2013)

As diretrizes contemplam as duas linhas de produtos comercializados pela empresa, segue explicações:

ICMS: Considera-se 17% como base à precificação, para os estados com percentuais divergentes à forma de ajuste nos preços será através de descontos,

Frete: Conforme definição o frete é considerado 4% sobre a receita bruta,

Prazo: O prazo determinado é de 90 dias com taxa de 1,5% a.m, ficando 4,57% para o período, forma que o segmento trabalha,

Comissão: A diferenciação da comissão se faz necessário para incentivo de vendas da linha de valor que gera maior rentabilidade ao negócio, ficando em 4 % a linha básica e 6% a linha de valor,

#### 4.12 Alteração no processo de precificação pelo estudo

Os benefícios da análise gerencial no processo de precificação na empresa estudada podem ser assim apresentados:

**Custo dos materiais:** a empresa projeta o custo sobre uma prévia análise gerencial dos principais insumos do processo produtivo da empresa, onde o mesmo era baseado em percentuais sobre a receita dos anos anteriores, com aumento da inflação;

**Mão de obra direta:** A empresa aloca através do custo ideal ao segmento, não repassando à precificação gerencial a ociosidade e problemas produtivos, onde a forma de repasse baseava-se por médias dos anos anteriores com aumento da inflação;

**Frete:** utilizaram-se projeções e oportunidades logísticas para estabelecer metas a cada negociação, não inviabilizando negociações que em períodos anteriores o frete global podia chegar ao objetivo, mas prejudicando o resultado de alguns clientes;

**Resultado Unitário:** a empresa atrela o preço a demanda e oferta no mercado de tais produtos, que por hora a precificação seguia um percentual fixo, prejudicando comercialmente a estratégia do MIX de produtos da empresa;

**Resultado Global:** considerado o mais importante item avaliado, através da demanda projetada e itens ofertados, monta-se o resultado unitário e global da empresa, que por sua vez contempla os valores médios comercializados e todos os custos e ou despesas projetados para o período.

O estudo englobando todas as fases da precificação, garante aos administradores, informações seguras, podendo tomar iniciativas sobre alternativas de resultado, e quais os pontos fortes e fracos do segmento e da empresa que podem ser modificados. Toda informação passa a ser útil com a aceitação dos envolvidos no processo decisório, que por sua vez, acataram e se conscientizaram da importância para o futuro da organização.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa teve por objetivo apresentar a utilidade da avaliação gerencial na composição do preço de venda em uma indústria de grande porte produtora de cadernos localizada no Rio Grande do Sul. Isto para auxiliar a administração na tomada de decisão quanto a estratégias e projeções dos resultados. Assim, nesta pesquisa, foram apresentadas a avaliação gerencial das variáveis que compõem o preço de venda. Para fins de cálculos, foi utilizado o período de Agosto a Novembro de 2012, tendo sido realizado levantamento de todos os gastos e variáveis a serem projetadas na empresa.

A metodologia utilizada foi o método indutivo e de natureza aplicada, delineada por um estudo de caso. Pesquisa exploratória e de abordagem qualitativa. Foi realizada uma observação para realizar a coleta das informações, e as fontes utilizadas foram pessoas, as quais contribuíram no fornecimento dos dados através do sistema utilizado na empresa, que registra grande parte das informações necessárias ao estudo.

Após a análise das variáveis que compõem o preço de venda gerencial, o estudo apresentou resultados positivos, contemplando níveis de preços, resultados orçados, estoque planejado e a forma de passar os valores ao mercado.

Desta forma pôde-se perceber que a utilização da contabilidade gerencial é importante no processo de precificação, auxiliando os gestores no processo de tomada de decisão. Nota-se também que a empresa deve intensificar a venda por itens da linha de valor, com maior retorno a empresa.

Pode-se afirmar, com base na Cadernos LTDA, que as análises gerenciais na composição do preço de venda foram úteis ao processo de gestão. Faz-se necessários mais estudos em empresas de segmentos diferentes para contrapor ou embasar os achados neste estudo.

## REFERÊNCIAS

- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- CERVO, Amado L; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41**. Brasília: CFC, 2010.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO – CRC-SP; IBRACON. **Custos como ferramentas de gestão**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL – CRC-RS. **Manual de orientações e de procedimentos para as organizações contábeis**. 4. ed. Rio Grande do Sul: CRCRS, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Contabilidade para pequenas e médias empresas: NBC T 19.41**, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255-09. Porto Alegre: CRC-RS, 2011.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custo**. São Paulo: Atlas, 1999.
- DIEHL, Astor Antonio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- DUBOIS, Alexy.; KULPA, Luciana.; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços**. 3 ed. São Paulo : Atlas, 2009.
- FERREIRA, José Ângelo; SOUZA, William Jackson de. **Custos na prática**. 2 ed. São Paulo : STS, 2000.
- GIL, Antonio Carlos. **Técnicas de Pesquisa em Economia e Elaboração de Monografias**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GOTARDO, Alcione Cabaline. **Contabilidade de Custos: uma ferramenta para gestão empresarial**. Disponível em: <<http://www.univen.edu.br>>. Acesso em: 20 de agosto 2012.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PIZZOLATO, Nélio D. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos: Modelo Contábil, Métodos de Depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SOUZA, Antônio Artur de; ABREU, Danielle Afonso de; AVELAR, Ewerton Alex; MINELLO, Ítalo Fernando. **Formação de Preços no Varejo: Estudo de caso Belo Horizonte/MG. III SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**. 2006.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 6. ed. São Paulo: Frase Editora, 2000.

WARREN, Carl S; REEVE, James M.; FESS, Philip E.. **Contabilidade gerencial**. São Paulo : Thomson Learning, 2001.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005.

Data recebimento do artigo: 10/12/2013  
Data do aceite de publicação: 15/01/2014