

PRÁTICAS DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS EM PEQUENAS EMPRESAS

Camila Pellegrino

Orientador: Marco Milani

RESUMO

A gestão de pequenas possui particularidades operacionais que desafiam os administradores e exige domínio das técnicas e ferramentas gerenciais no processo decisório tal qual em grandes organizações. A gestão de custos e a determinação do preço de venda dos produtos são componentes estratégicos relevantes que influenciam o desempenho empresarial. Nesse contexto, o objetivo geral deste estudo descritivo é identificar as atuais práticas de custos e de formação de preços utilizadas em pequenas empresas industriais, a fim de se conhecer as principais características envolvidas nesses processos. Após a análise da situação de três organizações industriais paulistas, foram constadas deficiências estruturais e carência técnica de custos nas empresas estudadas, cujos administradores ressentem a ausência de sistemas específicos e atualizados de custeio e, ainda, a dependência direta dos concorrentes para formar o próprio preço de venda. Tal fato prejudica o planejamento e a apuração das margens individuais de contribuição de cada produto.

Palavras-Chave: Pequenas empresas. Gestão de custos. Formação de preços.

INTRODUÇÃO

Devido ao aumento da concorrência, as pequenas organizações necessitam, cada vez mais, da adoção de estratégias para se manterem operantes. O pré-requisito para o sucesso de uma liderança estratégica, segundo Tondolo et al. (2009) é a obtenção de dados confiáveis para a tomada de decisão a partir da contabilidade gerencial e de custos. A obtenção dos dados é uma ação que pode ser efetuada com facilidade, porém, o fator de maior importância para as micros, pequenas e médias empresas, é saber como processar os dados coletados para, então, obter as informações e utilizá-las como embasamento à tomada de decisão. Leone (1999) e Peleias et al. (2010) alertam para a distinção entre as pequenas e médias empresas das empresas de grande porte. Peleias et al. (2010) destacam que a escassez de recursos humanos e financeiros requer um grau de complexidade menor no sistema de custos das pequenas empresas. Podemos interpretar a afirmação de Peleias et al. (2010) como a confirmação de que as pequenas organizações necessitam de um sistema de custos e da utilização práticas de custos, porém estes não necessariamente serão provenientes de sistemas informatizados integrados de alto custo, podendo ser gerados por meio de sistemas menores, ou mesmo por planilhas informatizadas.

O aumento da capacidade de gerenciamento dos empresários, constatado pelo SEBRAE (2010), aponta para o fato de que pequenas organizações estão sendo administradas com base, entre outras, em informações obtidas pela utilização da gestão de custos e que estão sendo utilizadas uma ou mais práticas de custos como ponto de equilíbrio, margem de contribuição e

custeio variável. Considerando o contexto, a questão norteadora desta pesquisa é: **Quais são as atuais práticas de custos e formação de preços utilizadas pelos pequenos empresários para a tomada de decisão em seus negócios?**

Este trabalho busca contribuir para o conhecimento das práticas de gestão das pequenas organizações, ressaltando a importância do conhecimento de tais práticas pelos pequenos empresários.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1. Micros, Pequenas e Médias Empresas Brasileiras

A geração de emprego e renda no país possui forte participação das micro e pequenas empresas, representando 80% do total nacional (PELEIAS et al. 2010). Santos, Ferreira e Faria (2009) e Nunes e Serrasqueiro (2004) afirmam que estas empresas compõem notável parcela da economia mundial e, por estes motivos, as micros, pequenas e médias empresas, que não costumavam ser frequentemente utilizadas como objetos de pesquisa, ganharam espaço no meio acadêmico, sendo cada vez mais alvos de estudos e pesquisas. Embora as empresas normalmente se classifiquem como microempresas, empresas de pequeno porte, médias empresas e grandes empresas, são diversos os critérios utilizados para a classificação. O porte das empresas pode ser definido com base na receita bruta anual ou no número de funcionários. O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, classifica as empresas conforme os dois critérios. Para este órgão, a empresa que apura receita bruta igual ou inferior a R\$ 433,8 mil é enquadrada como microempresa, enquanto a empresa que apresenta receita bruta anual superior ao respectivo valor e igual ou inferior a R\$ 2, 1 milhões é enquadrada como empresa de pequeno porte. Em relação ao número de funcionários, o SEBRAE considera como microempresas as organizações industriais e de construção com até 19 pessoas ocupadas e as empresas prestadoras de serviços com até 9 pessoas ocupadas. As empresas classificadas como pequenas são as do ramo industrial e empresas de construção com 20 a 99 pessoas ocupadas e prestadoras de serviços com 10 a 49 pessoas ocupadas. Com base ainda no número de funcionários, o SEBRAE classifica como de médio porte, as empresas industriais e de construção com 100 a 499 pessoas ocupadas e de serviços com 50 a 99 pessoas ocupadas. As empresas em que o número de pessoas ocupadas ultrapassar o limite para o enquadramento como de médio porte, serão classificadas como empresas de grande porte.

Além do SEBRAE, o Banco Nacional de Desenvolvimento – BNDES também classifica as empresas conforme o porte, conforme apontado no Quadro 1:

Quadro 1: Classificação das empresas por porte

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2010)

Outro critério de classificação é apresentado pelo regime “simples nacional”, um regime simplificado de tributação destinado às micro e pequenas empresas. Neste regime, as microempresas são entidades com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240 mil e, as empresas com receita bruta anual superior a R\$ 240 mil e igual ou inferior a R\$ 2,4 milhões são enquadradas como empresas de pequeno porte.

Diversos são os métodos para a classificação das empresas quanto ao porte. Uma empresa, por exemplo, que aponte receita bruta anual de R\$ 2,1 milhões pode ser enquadrada como de pequeno porte utilizando os critérios do SEBRAE e como microempresa utilizando os critérios do BNDES. Outra empresa, com receita bruta anual de R\$ 3 milhões ultrapassa a faixa para enquadramento como empresa de pequeno porte para o regime “simples nacional”, porém ainda é considerada uma pequena empresa pelo BNDES. Por este motivo, não será utilizada uma classificação específica para as empresas pesquisadas sendo, todas elas, denominadas pequenas organizações.

As pequenas organizações brasileiras costumavam apresentar alta taxa de mortalidade logo nos primeiros anos de vida. Esta realidade vem sendo modificada com o passar dos anos, podendo ser comprovada por uma pesquisa divulgada pelo SEBRAE em 2010, que demonstra o aumento da taxa de sobrevivência das micro e pequenas empresas brasileiras. Os dados coletados apontam que taxa a sobrevivência das pequenas organizações pelo período de dois anos passou de 51% em 2002 para 78% em 2005. Como fatores determinantes para o aumento da sobrevivência, o SEBRAE apontou:

- a) A melhoria do ambiente econômico, devido à redução e controle da inflação, a diminuição da taxa de juros, o aumento do crédito e consequentemente do consumo das classes C, D e E.
- b) A maior qualidade empresarial, com 79% dos empresários possuindo curso superior (completo ou cursando) e o aumento de 34% para 51% dos empresários com experiência anterior em empresa privada.

Tomando como base os dados citados, o SEBRAE (2010) concluiu que os empresários com melhor qualificação, atuando em um ambiente econômico favorável, passaram a gerenciar melhor os negócios. A busca por assessoria também foi considerada determinante para o

melhor gerenciamento. Foi constatado na mesma pesquisa que 55% dos empresários buscaram auxílio para o gerenciamento de suas empresas, enquanto 45% não buscaram auxílio.

A busca por qualificação por parte dos empresários é um fato importante a se destacar. Para Leone (1999), as pequenas organizações padeciam de baixo nível de maturidade organizacional devido à falta de conhecimentos teóricos e específicos por parte dos gestores e empregados, induzindo a processos de planejamento e controle geralmente informais. A autora também destaca a falta de tempo ou habilidade dos gestores para a tomada de decisão.

Embora Leone (1999) aponte que a tomada de decisão nas pequenas empresas seja intuitiva, o SEBRAE (2010) afirma que os empresários estão melhor qualificados e há capacidade por parte destes para a administração de suas empresas, e também as habilidades naturais são determinantes para a análise das oportunidades e resolução de problemas.

Contudo, para a maioria dos empresários de empresas extintas, um dos fatores não observados que contribuíram para o fracasso da empresa foi a falta de um bom administrador, além de localização inadequada, falta de conhecimentos gerenciais, desconhecimento do mercado e, por último, causas econômicas. Salientou também que os pequenos empresários reconhecem que as habilidades gerenciais são o primeiro fator condicionante do sucesso de suas empresas. Os empresários de empresas ativas classificam como habilidades gerenciais o “bom conhecimento do mercado em que atua”, diferentemente dos empresários de empresas extintas, que conceituam habilidades gerenciais como possuir “boa estratégia de vendas”.

A dificuldade de acesso ao mercado também foi citada pelas empresas que participaram da pesquisa do SEBRAE (2010). A pesquisa demonstra que tal dificuldade se deve, dentre outros fatores, à falta de planejamento dos empresários e à formação inadequada dos preços dos produtos.

1.2. Definição e Classificação dos Custos

Encontra-se na literatura uma enorme gama de definições para a palavra “custo”. A linguagem comercial e a linguagem comum são citadas por Iudícibus (2007) como possuidoras de diferentes definições de custo. Segundo o autor, a linguagem comercial considera como custo o valor gasto para a aquisição de certo bem ou serviço, e a linguagem comum pode associar a palavra a uma noção de sacrifício como, por exemplo, “custou-me muitas horas de estudo aprender aquele idioma”. Sob a ótica contábil, custos são definidos por Martins (2003) e Bruni e Famá (2009) como “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Wernke (2006) afirma que tais gastos são voluntários e efetuados no ambiente fabril. Outra definição para o sentido contábil da palavra custo é apresentada por Iudícibus (2007), como “a fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo”. Nesse sentido, eles podem ser diretos ou indiretos e fixos ou variáveis.

Em relação aos custos diretos, Martins (2003) os define como custos diretamente apropriáveis aos produtos e que possuem uma medida de consumo (peso do material consumido, tempo de

mão-de-obra, etc.). De acordo com Bruni e Famá (2009), este tipo de custo é incluído diretamente no cálculo dos produtos e sua mensuração pode ser feita de maneira objetiva. A objetividade da mensuração se dá pelo fato de sabermos exatamente qual é o valor do custo a ser apropriado. Para a fabricação de um lote de tesouras, por exemplo, sabe-se a quantidade exata de metal utilizado como matéria-prima, desta forma, é possível calcular o custo do metal utilizado e distribuir diretamente aos produtos.

Os custos indiretos não possuem uma medida de consumo objetiva e a distribuição destes aos produtos deve ser feita de maneira estimada (MARTINS, 2003). A falta de uma medida objetiva, de acordo com Wernke (2006), dificulta a identificação dos custos indiretos aos produtos fabricados no período. Um exemplo clássico de custo indireto é o salário do supervisor da produção. Classificado como custo por ser um gasto efetuado em ambiente fabril, o salário do supervisor da produção é classificado como indireto por não ser diretamente apropriável aos produtos, ou seja, não se relaciona diretamente com a produção.

Além da classificação dos custos, quanto à facilidade de identificação ao produto, como diretos ou indiretos, estes também são classificados como fixos ou variáveis. Martins (2003) destaca a importância desta classificação devido à relação entre o valor do custo e o volume de produção, e explica que os custos variáveis variam conforme o volume de produção, e os custos fixos permanecem com o mesmo valor, independentemente de aumentos ou diminuições no volume de produção. Como exemplo, é possível citar a matéria-prima e o aluguel da fábrica. A matéria-prima é considerada como custo variável, pois quanto maior o volume de produção, maior o seu consumo. Se não houver produção, não existirá consumo de matéria-prima. Por outro lado, o aluguel da fábrica é um custo fixo, pois existirá independentemente do volume de produção. Em período de ociosidade, por exemplo, o custo de aluguel da fábrica deve manter o mesmo valor do que em períodos de alto volume de produção.

1.3. Métodos de Custeio e Práticas de Custos

A determinação dos custos de produção, independentemente do porte da empresa, deve ser feita de maneira a contemplar valores confiáveis, para que se possa tomar decisões adequadas. Existem diferentes métodos para a apuração dos custos, porém, antes de apresentá-las, é importante que se defina a expressão “método de custeio”. Wernke (2006) ressalta primeiramente a origem grega da expressão, que resulta da união das palavras *meta* (resultado desejado) e *hodós* (caminho), e destaca que significa “chegar aos resultados pretendidos”, então, segundo o autor, método de custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço.

1.3.1. Custeio por Absorção

Dentre os diferentes métodos de custeio, encontra-se o Custeio por Absorção, que consiste na alocação dos custos diretos e rateio dos custos indiretos.

Este método, embora adotado pela Contabilidade Financeira e obrigatório para a avaliação de estoques, não é indicado como instrumento gerencial devido aos seus rateios arbitrários (MARTINS, 2003). Segundo Wernke (2006) o valor dos custos indiretos alocados aos produtos no custeio por absorção pode estar distorcido devido aos critérios de rateio utilizados que, muitas vezes, não possui relação confiável com o custo distribuído.

Colauto, Beuren e Rocha (2004) destacam que, neste método de custeio, o resultado é influenciado principalmente pelo volume de produção, pois os custos indiretos são diluídos em sua função. Desta forma, os lucros não necessariamente serão reduzidos por uma queda nas vendas, gerando assim certa distorção dos custos. Frega et al. (2007), afirmam ainda, que a dedução das despesas diretamente do resultado é outro fator que desabona este método de custeio, podendo obscurecer resultados à medida que é efetuada a apropriação dos custos e despesas.

De acordo com Bruni e Famá (2009) a alocação dos custos indiretos é caracterizada como um dos maiores impasses dos sistemas de custeio. Decisões inadequadas como declinar produtos que geram lucro, podem ser tomadas devido à alocação dos custos indiretos de forma imprecisa.

Contudo, devido ao alto custo de implantação de outros métodos de apuração de custos, o custeio por absorção ainda é o mais utilizado e mantido como único sistema de custeio por algumas entidades (FREGA et al, 2007). Além disso, Frezatti et al. (2009) defendem que o custeio por absorção é necessário para outras finalidades, como a prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para a aplicação de pesquisa e desenvolvimento em universidades, a prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para o desenvolvimento de projetos em entidades privadas e para a formação de tarifas em empresas de prestação de serviços de utilidade pública.

1.3.2 Activity-Based Costing – ABC

Outro método de custeio é o denominado ABC (*Activity-Based Costing*), que divide e subdivide as operações de uma organização em atividades, em que os custos indiretos, antes de serem direcionados aos produtos, são direcionados primeiramente às atividades e processos (STEFANO et al., 2010). No ABC, a divisão da empresa não é custeada por departamentos, mas por processos, que podem ser interdepartamentais (MARTINS, 2003). Os custos a serem distribuídos não englobam todos os custos de produção, mas somente os custos rastreáveis por meio de direcionadores; sendo assim, os denominados custos fixos estruturais como, por exemplo, manutenção das instalações não devem ser atribuídos aos produtos (FREZATTI et al. 2009). A grande crítica em relação ao ABC foi apresentada por Martins (2003) como o rateio dos custos indiretos, porém, o autor considera que, mesmo com a arbitrariedade no uso dos rateios, o uso do ABC é adequado para identificar o quanto vantajosos para as empresas são os processos e as atividades. Embora eficaz, o método ABC exige uma equipe contábil tecnicamente treinada, trabalhando em conjunto com outros departamentos da organização (GARRISON e NOREEN, 2001).

1.3.3. Custeio Variável

No Custeio Variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos e os custos fixos fazem parte do Resultado, como despesas do período (MARTINS, 2003). De acordo com Frezatti et al. (2009) a não inclusão dos custos fixos no método de Custeio Variável considera que: os custos fixos não são diretamente atribuíveis aos produtos elaborados e geralmente se referem a recursos econômicos; o rateio para os custos fixos é realizado utilizando critérios arbitrários que distorcem a real lucratividade; afeta a qualidade das decisões confundindo os gestores; o valor dos custos fixos evidenciados na demonstração de resultados do período possibilita sua visualização e gerenciamento; e os resultados apurados se aproximam mais do fluxo de caixa. Martins (2003) considera que os custos fixos não se relacionam com a produção e sua existência não depende desta. São necessários para a operação da indústria e não para a sua produção, além de ter seu valor por unidade em dependência do volume de produção, ou seja, quanto maior o volume produzido, menor o custo fixo atribuído por unidade, e vice-versa. O autor ainda afirma que este método de custeio fornece mais rapidamente informações essenciais à empresa.

1.4. Formação do Preço de Venda

A fixação dos preços é um fator de extrema importância para as entidades, e requer extrema atenção para que não afete negativamente a competitividade. Embora a boa qualidade dos produtos seja sempre requisitada, Megliorini (2003) constatou que os clientes de empresas de produção por encomenda se atentam primeiramente ao preço ao decidir por uma compra. Mesmo que a decisão acerca dos preços não garanta o sucesso empresarial, o preço calculado de forma errônea pode levar a empresa ao encerramento de suas atividades (BRUNI E FAMÁ, 2009). Os autores consideram como principais objetivos do processo de formação de preços:

- a) “permitir a maximização lucrativa da participação de mercado”;
- b) “maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais”. A capacidade de atendimento aos clientes deve ser considerada, pois a baixa qualidade do atendimento e/ou atrasos nas entregas podem ser causados pela elevação das vendas devido aos preços baixos, porém, preços altos podem causar ociosidade na produção;
- c) “maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo autossustentado”. O retorno do investimento, por meio de lucros auferidos ao longo do tempo, é obtido com sucesso na fixação de preços efetuado de forma correta.

Em relação ao cálculo dos preços com base apenas nos custos, Martins (2003) o considera deficiente, pois não verifica as condições de mercado. Bruni e Famá (2009) salientam que além de possibilitar a maximização dos lucros e a manutenção da qualidade, o preço de venda deve considerar os anseios do mercado. Frega et al. (2007), afirmam que as empresas de produção por encomenda, ao realizar a definição dos preços, devem se atentar às informações de mercado, embora as informações sobre custos sejam a principal base para a formação de

preços nestas empresas. Os autores concluíram em seu estudo que o processo de formação de preços nas empresas de produção por encomenda é feito através da aplicação de um *mark up* sobre um valor estimado de custo.

O custo dos produtos apurado é o ponto de partida para o cálculo dos preços de venda, em que se aplica o *mark up*, definido como uma margem estimada para cobrir os gastos não englobados nos custos de produção, assim como os tributos, comissões e o lucro desejado (MARTINS, 2003). Megliorini (2003) define *mark up* como “índice ou percentual aplicado sobre o custo com o objetivo de formar um preço de venda referencial”.

Bruni e Famá (2009, p.281) apresentam a equação abaixo, utilizada para o cálculo do *mark up*:

$$G + I \times P + L \times P = P \quad (1)$$

Onde: G = Gastos (custos e despesas)
 I x P = Impostos percentuais sobre o preço de venda
 L x P = Lucro percentual sobre o preço de venda
 P = Preço de venda

Considerando o *mark up* sobre os custos variáveis, Bruni e Famá (2009, p.282) destacam a possibilidade de cobrir gastos não considerados nesta modalidade de custeio, como tributos, despesas e custos fixos e também o lucro desejado. Destacam ainda a existência de duas formas para cálculo do *mark up*. A primeira e mais usual se trata do *mark up* multiplicador, que “representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar”, representada pela Equação 2:

$$Mark Up = \frac{Preço de venda}{Custo variável} = \frac{1}{1 - \sum \text{taxas percentuais}} \quad (2)$$

A segunda forma, e com menor utilização, para cálculo do *mark up* é denominada *mark up* divisor, que “representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda”, conforme a Equação 3:

$$Mark Up = \frac{Custo variável}{Preço de venda} = 1 - \sum \text{taxas percentuais} \quad (3)$$

Os autores consideram como Soma das Taxas Percentuais a “soma de valores expressos em percentuais que influenciam no processo de formação de preços”, em que se enquadram os tributos, o lucro desejado, as despesas e custos fixos, entre outros e salientam que deve-se deduzir os eventuais créditos fiscais da alíquota percentual dos tributos para cálculo do *mark up*, como créditos de ICMS e IPI. Em se tratando da margem de lucro, Wernke (2006) afirma que o percentual utilizado para calcular o *mark up* é inerente a cada empresa e dependente de inúmeros fatores, dentre eles, a estratégia de competição (produtos diferenciados garantem margens de lucro maiores), a existência de produtos similares (a margem de lucro é inversamente proporcional ao tamanho da concorrência), o volume de vendas previsto (a margem de lucro pode ser inversamente proporcional ao volume de vendas), os segmentos de mercado que se pretende atingir (aplicação de margens de lucro diversas para cada segmento) e políticas de preços de atração (produtos com baixa margem de lucro para aplicação de margem maior em outros).

2. METODOLOGIA

Quanto à abordagem, esta pesquisa classifica-se como qualitativa que, de acordo com Richardson (1999), descreve a complexidade de determinado problema e não enumera ou mensura unidades; e como descritiva, pois, segundo Gil (1999) e Collis e Hussey (2006), este tipo de pesquisa descreve o comportamento dos fenômenos e é utilizada quando se pretende obter informações sobre um problema ou questão, avaliando e descrevendo as características do objeto pesquisado.

Considerando a proposta investigativa deste trabalho, com ênfase no contexto de pequenas empresas, optou-se por selecionar uma amostra não-probabilística, que conseguisse levantar características operacionais das unidades em análise sem a pretensão de se generalizar resultados, apenas com a intenção de se apontar aspectos relevantes que pudessem servir como elementos comparativos para novos estudos.

Planejou-se a composição da amostra para que essa contivesse uma pequena empresa metalúrgica e seus respectivos fornecedores, os quais também se caracterizassem como empresas industriais de pequeno porte, localizados na cidade de Guarulhos, em São Paulo. Após contato com 5 representantes do público-alvo selecionou-se, intencionalmente, uma empresa produtora de peças de metal para o setor automotivo, a qual contava com um total 52 fornecedores, mas somente 4 desses eram empresas industriais de pequeno porte (microempresas, neste estudo). Diante do compromisso de confidencialidade, a empresa produtora de peças e metal (Empresa “A”) e 2 de seus fornecedores previamente selecionados (Empresas “B” e “C”, respectivamente) concordaram em participar desta investigação. Assim, a amostra foi constituída por 3 pequenas empresas industriais da cadeia produtiva no setor automotivo.

Para se conhecer as práticas de custos e os aspectos relevantes na formação de preços dos produtos das empresas em análise, optou-se pela realização de entrevistas semiestruturadas com os gestores responsáveis pelos respectivos processos decisórios. Segundo Malhotra et al.

(2005), tais tipos de entrevistas possibilitam esclarecimentos sobre as perguntas e a descoberta de questões implícitas.

A análise de conteúdo, com a respectiva categorização das respostas, foi realizada conforme os procedimentos conceituais propostos por Bardin (2010).

Quadro 2: Agrupamento em Categorias

Porte da Empresa	Nível de Inst. do Responsável pelas práticas de custos e form. de Preços	Práticas de Custos Atualmente Utilizadas	Práticas de Formação de Preços Atualmente Utilizadas	Motivo da não contratação de Consultoria	Motivo da insatisfação com as práticas de custos atuais	Motivo da insatisfação com as práticas de formação de preços atuais	Origem do conhecimento de custos e formação de preços
Microempresa	Ensino Fundamental	Custeio Variável	<i>Mark Up</i>	Indisponibilidade Financeira	Não há	Não há	Experiência
Pequena Empresa	Ensino Médio	Custeio por Absorção	Outras	Falta de necessidade	Valores Imprecisos	Valores imprecisos	Literatura
Média Empresa	Ensino Médio Técnico	ABC			Dificuldade de Atualização		Intuição
Grande Empresa	Superior	Ponto de Equilíbrio					
	Pós-Graduação	Margem de Contribuição					

3. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Os dados foram analisados através utilizando agrupamento em categorias, apresentados na Quadro 3.

Quadro 3: Categorização das respostas

Emp r	Porte da Empresa	Nível de Instrução do Responsável pelas Práticas de Custos e Formação de Preços	Práticas de Custos Atualmen te Utilizadas	Práticas de Formação de Preços Atualmente Utilizadas	Motivo da não contratação de Consultoria	Motivo da insatisfação com as práticas de custos atuais	Motivo da insatisfação com as práticas de formação de preços atuais	Origem do conhecimento de custos e formação de preços
A	Pequena Empresa	Ensino Médio Técnico	Custeio Variável	Outras	Falta de necessidade	Não há	Não há	Experiência Literatura
B	Microempresa	Superior	Custeio Variável	Outras	Indisponibilidade Financeira	Valores Imprecisos	Valores Imprecisos	Experiência Literatura
C	Microempresa	Superior	Custeio Variável	Outras	Hipótese não analisada	Valores Imprecisos	Não há	Experiência Literatura

O porte das empresas foi definido com base na classificação do BNDES (2010) – Banco Nacional de Desenvolvimento:

A empresa A, fundada em 1999, é uma estamparia em metais e fornece principalmente produtos para o setor automotivo. Com 12 anos de atuação no mercado, sua receita bruta média mensal é de R\$ 420 mil, contando com 27 pessoas ocupadas, incluindo seus três sócios. Para a formação do custo de seus produtos, verificou-se que a empresa utiliza o método de custeio variável. Os dados para o cálculo dos custos foram obtidos pelo departamento de engenharia da empresa, juntamente com um dos sócios, que afirmou estar satisfeito com a prática utilizada atualmente, pois os custos foram calculados com precisão por meio do conhecimento obtido com a busca na literatura e experiência em empresas anteriores. Em relação à formação de preços, observou-se que a empresa estabelece uma taxa de marcação (*mark up*) sem compreensão da base conceitual desse parâmetro, constituindo-se em valor percentual fixo que vem sendo tradicionalmente aplicado sobre o custo dos produtos. Posteriormente, os gestores comparam o preço calculado com o preço praticado pelos concorrentes e podem realizar eventuais ajustes para não se distanciarem dos preços de mercado. Os gestores admitem que não realizam cálculos específicos para a precificação além da aplicação da taxa de marcação “fixa”, porém afirmam estarem satisfeitos com este método, pois os preços geram lucros e estão de acordo com o mercado. A contratação de alguma consultoria para a gestão é considerada pelos gestores como desnecessária, pois estes julgam que os profissionais empregados pela empresa são capacitados para as atividades que executam.

A empresa B caracteriza-se como uma indústria de tratamento de superfície em metais. Possui 20 anos de atuação no mercado e conta com 24 pessoas ocupadas, dentre elas, seus dois sócios, e apura receita bruta mensal, em média, de R\$ 170 mil. Baseando-se em conhecimentos adquiridos em empresas anteriores, os sócios utilizam o custeio variável como

método de custeio de seus produtos, porém reconhecem que não há precisão na mensuração dos custos, os quais são baseados em estimativas e no comportamento histórico, ressaltando a necessidade de maiores informações para a formulação do cálculo. Adicionalmente, os gestores alegam não contar com recursos suficientes para a implantação de sistemas específicos de custos a fim de aprimoramento da qualidade dos dados e produção de relatórios mais robustos. O cálculo do preço dos produtos é feito aplicando-se um valor, também sem muitas variações nos últimos anos, sobre o custo da matéria-prima, porém os próprios sócios declaram estar desconfortáveis com essa situação. Apesar desse desconforto com os métodos utilizados atualmente, os sócios da empresa B, ao serem questionados sobre a contratação de consultoria para a formulação de novos métodos, informaram que não pensam em contratar uma consultoria especializada.

Por fim, a empresa C é uma indústria de usinagem de peças em metal. Atuante no mercado há 13 anos, sua receita bruta média mensal é de R\$ 70 mil. Contando com seus dois sócios, a empresa C possui 17 pessoas ocupadas e o responsável pelo cálculo dos custos e formação de preços é um funcionário com cargo de administrador. O método de custeio utilizado, assim como nas empresas A e B, é o custeio variável. O gestor responsável afirma já ter conhecimento sobre o método de custeio variável desenvolvido em empresas anteriores, em cursos e na literatura especializada. Os gestores consideram que o método utilizado não é plenamente satisfatório e acreditam que poderiam melhorá-lo apenas com a utilização de um programa computacional dedicado, porém consideram que o gasto relacionado à aquisição de programas é muito alto e inacessível. Os preços de venda são formados aplicando-se uma pré-definida sobre a matéria-prima e a mão-de-obra direta e afirmam que esta prática vem atendendo as necessidades empresariais, pois os preços gerados possibilitam a realização de lucros e estão na faixa de preços praticados pelo mercado. Em relação à contratação de consultoria para a gestão, a empresa informou que utilizou esse serviço durante certo período, porém rescindiu o contrato, pois o sistema de custos implantado pela empresa contratada não atendeu às expectativas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A melhor capacitação dos pequenos empresários constatada pelo SEBRAE (2010) é um dos fatores que aumentaram a expectativa de vida das pequenas organizações nos últimos anos. A atenção voltada para o cálculo dos custos e formação dos preços possibilita às organizações um melhor gerenciamento para a obtenção de resultados favoráveis.

Por meio deste estudo, observou-se que as pequenas organizações conhecem seus custos diretos e reconhecem a importância de um sistema de custeio confiável, porém, a única prática de custos utilizada é o custeio variável, porque os gestores responsáveis se sentem mais familiarizados com a mesma. Verificou-se, também, que a precificação dos produtos é efetuada com base em taxas históricas ou de uso tradicional nas organizações, sem a aplicação plena dos elementos conceituais presentes na literatura científica sobre o tema.

Os pequenos e microempresários reconhecem a necessidade de melhoria em seus sistemas de custeio, porém, alegam que os altos custos de consultoria em gestão e de sistemas

informativos específicos inviabilizam a respectiva implantação. Em relação à formação de preços, os empresários consideram que, mesmo sendo calculados de forma aleatória, os preços apurados estão de acordo com o mercado e suprem suas necessidades.

Tal situação levanta questões interessantes sobre a vulnerabilidade e, conseqüentemente, sobre sustentabilidade dessas empresas, como por exemplo, até que ponto a utilização de taxas de marcação fixas contribui para a sobrevivência da empresa no longo prazo? Esta pesquisa atinge o seu objetivo inicial ao identificar as práticas atuais de custos e formação de preços utilizadas no processo gerencial e decisório das empresas selecionadas e, ainda, identifica questões pertinentes à realidade do micro e pequeno empresário brasileiro.

Sugere-se, para novos estudos, a ampliação da amostra investigada e a respectiva comparação das práticas utilizadas pelas empresas de pequeno porte, as quais desempenham um papel fundamental no panorama econômico nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: EDIÇÕES 70, 2010.

BNDES – Banco Nacional de desenvolvimento Econômico e Social. **Critério de classificação das MPME**. Disponível em: <www.bndes.gov.br>. Acesso em 13 de maio de 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. O custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4., 2004, São Paulo. **Anais**

COLLIS, Hill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2 ed. Porto Alegre: BOOKMAN, 2005.

FREGA, José Roberto; LEMOS, Iomara Scandelari; SOUZA, Alceu. Relação dinâmica entre as estratégias competitivas e os sistemas de gestão de custos: um estudo de caso. In: XXXI Encontro da ANPAD, setembro 2007, Rio de Janeiro. **Anais**

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. 1. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

GARRISON, Ray. H.; NOREEN, Eric. W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. Ed São Paulo: ATLAS: 1999.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. As especificidades das pequenas e médias empresas. **Revista de Administração**, São Paulo v.34, n.2, abril/junho 1999.

MALHOTRA, N. K. et al. **Introdução à Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: ATLAS. 2003

MEGLIORINI, Evandir. **Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda**. 2003. 214 f. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

NUNES, Leonor da C. Ferreira; SERRASQUEIRO, Zélia Maria da Silva. A informação contábilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, nº 36, setembro/dezembro 2004.

PELEIAS, Ivan Ricardo; CESTARE, Terezinha Balestrin; MEGLIORINI, Evandir; ALMEIDA; Cesar de Alencar Leme de. Proposta de relatórios para gestão de custos em uma indústria calçadista de pequeno porte da cidade de São Paulo. **Revista ABC**, v.V nº2, mai-ago 2010.

RICHARDSON, Jarry R. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: ATLAS, 1999.

SANTOS, Lucas Maia dos; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; FARIA, Evandro Rodrigues de. Utilização de modelos de regressão logística para a previsão de risco de liquidez em micro e pequenas empresas. **Revista ABC**, v.IV nº3, set/dez 2009.

SERVIÇO BRASILEIRO de APOIO às MICRO e PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, 2010.

STEFANO, N. et al.. Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o *Activity Based Costing*. **Revista ABC**, v.V nº2, mai-ago 2010

TONDOLO, Rosana da Rosa Portella; SEVERO, Eliana Andrea; TONDOLO, Vilmar Antonio Gonçalves; CAMARGO, Maria Emilia. **Gestão dos custos operacionais na empresa de pequeno porte: um estudo de caso no setor metalomecânico**. XII Semead, São Paulo, agosto 2009. Disponível em: <www.ead.fea.usp.br>. Acesso em: 26.05.2011.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. 1. ed. São Paulo: SARAIVA, 2006.