

UNIVERSIDADE METODISTA DE PIRACICABA
FACULDADE DE ENGENHARIA, ARQUITETURA E URBANISMO
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

**PROPOSTA DE FLEXIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE
PREÇOS DE VENDA NO VAREJO: COM
APLICAÇÃO DO ABC**

SÉRGIO PAIVA

ORIENTADOR: PROF. DR. NIVALDO LEMOS COPPINI

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia, Arquitetura e Urbanismo da Universidade Metodista de Piracicaba – UNIMEP, como requisito para obtenção do Título de Mestre em Engenharia de Produção.

SANTA BÁRBARA D'OESTE

2004

**PROPOSTA DE FLEXIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE
VENDA NO VAREJO: COM APLICAÇÃO DO ABC**

SÉRGIO PAIVA

Dissertação de Mestrado que foi qualificada em 25/02/2004, pela Banca Examinadora constituída pelos Professores:

Prof. Dr. Nivaldo Lemos Coppini, Presidente
UNIMEP

Prof. Dr. Felipe Araújo Calarge
UNIMEP

Prof.(a) Dr.(a) Nadia Kassouf Pizzinatto
UNIMEP

à minha família

Especialmente aos meus pais Carmelo e Silvia,
minha noiva Crisciene, e em memória, ao meu
irmão, Antônio Carlos.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus, pela oportunidade de aprendizagem.

A minha noiva e toda minha família.

Ao professor Nivaldo Lemos Coppini pela orientação, compreensão e incentivo indispensável ao desenvolvimento deste trabalho.

Ao professor Prof. Dr. Felipe Araújo Calarge e a Prof.(a) Dr.(a) Nádya Kassouf Pizzinatto pela ajuda indispensável neste estudo.

À Secretaria do PPGEF pelo apoio e, principalmente, pela amizade demonstrada pela secretária, e pelas funcionárias Marta, Flávia e Daniele.

“Quanto mais aumenta nosso
conhecimento, mais evidente fica nossa
ignorância.”

John Kennedy

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	VIII
LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS.....	IX
LISTA DE TABELAS.....	X
RESUMO	XI
ABSTRACT.....	XII
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. JUSTIFICATIVA DO TEMA ESTUDADO.....	6
1.2. OBJETIVOS DO ESTUDO.....	7
1.3. ESTRUTURA DO TRABALHO.....	9
2. CONCEITOS E CRITÉRIOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO	10
2.1.1. MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO, SUAS VANTAGENS E DESVANTAGENS.....	15
2.1.2. O MÉTODO MARK-UP TEM SUAS VANTAGENS E DESVANTAGENS	18
3. TIPOLOGIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO	20
3.1. CUSTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABM)	20
3.2. VANTAGENS DO SISTEMA ABC.....	30
3.2.1. CRÍTICAS E DESVANTAGENS DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC.....	31
3.3. SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	32
3.3.1. DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	34
3.4. SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL.....	35
3.4.1. VANTAGENS DO CUSTEIO DIRETO	36
3.4.2. DESVANTAGENS DO CUSTEIO DIRETO.....	37
3.5. O CRITÉRIO DE CUSTEAMENTO POR ORDEM DE PRODUÇÃO E POR PROCESSO	37
3.5.1. O SISTEMA DE CUSTEAMENTO POR ORDEM DE PRODUÇÃO	38
3.5.2. NO SISTEMA DE CUSTEAMENTO POR PROCESSO.....	39
3.6. CUSTO PARA DECISÃO.....	39
3.7. PONTO DE EQUILÍBRIO.....	40
4. CONTROLE DE ESTOQUE E GESTÃO DE FLEXIBILIDADE DE PREÇOS	42
4.1. CUSTOS DE ESTOQUES.....	43
4.2. PRIORIDADES DE ESTOQUE – CURVA ABC.....	44
4.3. GESTÃO DE FLEXIBILIDADE DOS PREÇOS.....	46
5. APLICAÇÃO NA PRÁTICA DO ESTUDO	50
5.1. HISTÓRICO DA EMPRESA.....	50
5.2. METODOLOGIA DA PROPOSTA DO ESTUDO.....	50
5.3. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	52
5.4. TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS EXISTENTES	53
5.5. COLETA DOS DADOS EXISTENTES NA EMPRESA ESTUDADA.....	53

5.5.1.	FORMAÇÃO DE PREÇO DA EMPRESA ESTUDADA	57
5.5.2.	RECEITAS E GASTOS DA EMPRESA ESTUDADA (MÉDIA DOS ÚLTIMOS 06 MESES DE 2002).....	58
5.5.3.	DEFICIÊNCIAS DA NÃO ADOÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO	59
6.	PROPOSTA DE FLEXIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA NO VAREJO	61
6.1.	VISÃO FUTURISTA DA EMPRESA	61
6.2.	PROPOSTA PARA COTAÇÕES DE PREÇOS	62
6.3.	PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO	63
6.3.1.	RECEITAS E GASTOS REFERENTES À PROPOSTA DO ESTUDO	63
6.3.2.	PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO COM <i>MARK-UP</i>	64
6.4.	PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE SERVIÇOS	66
6.5.	PONTO DE EQUILÍBRIO	67
6.6.	IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC	68
6.6.1.	METODOLOGIA UTILIZADA NA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DO ABC.....	69
6.7.	PLANEJAMENTO PARA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA.....	70
6.8.	TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS.....	71
6.8.1.	REGISTROS DOS DADOS COLETADOS	71
6.9.	DETERMINAÇÃO DOS FATORES DE CONSUMO DE RECURSOS	72
6.10.	DETERMINAÇÃO DAS ATIVIDADES.....	75
6.11.	DETERMINAÇÃO DOS OBJETOS DOS CUSTOS-DESPESAS.....	79
6.12.	PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO GRADATIVA.....	79
6.13.	PRÉ-FORMAÇÃO DE PREÇOS (PROPOSTA)	80
6.14.	FORMAÇÃO EFETIVA DO PREÇO DE VENDA	81
6.15.	DISCUSSÕES E CONTRIBUIÇÕES	82
6.16.	CONCLUSÕES	83
7.	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	85
8.	BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	91

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<i>ABC</i>	<i>Custo Baseado nas Atividades</i>
<i>ABM</i>	<i>Gerenciamento Baseado nas Atividades.</i>
DETRAN	Departamento Nacional de Transito
PM	Planejamento de Marketing
GF	Gastos Fixos
CV	Gastos Variáveis
GS	Gastos de Serviços
<i>PEFAT</i>	<i>Ponto de Equilíbrio de Faturamento</i>
<i>PEMLB</i>	<i>Ponto de Equilíbrio de Margem Lucro Bruta</i>
RT	Receita Total.
CR	Custos de Reposição
RVA	Atividades que Agregam Valores
NVA	Atividades que não Agregam Valores

LISTA DE FIGURAS E GRÁFICOS

FIGURA 1 – CUSTEIO ABC - VISÃO DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS (ABC)	21
FIGURA 2 – DEMONSTRA COMO É REALIZADA A DEFINIÇÃO DAS ATIVIDADES:.....	22
FIGURA 3 – ALOCAÇÃO DOS CUSTOS ÀS ATIV. E AS ATIVIDADES AOS PRODUTOS..	24
FIGURA 4 – COMO O ABM UTILIZA AS INFORMAÇÕES DO ABC.....	27
FIGURA 5 – UTILIZ. DO ABM PARA APRIMORAMENTOS OP. E DEC. ESTRATÉGICAS.....	29
FIGURA 6 – PONTO DE EQUILÍBRIO	41
FIGURA 7 – DEMONSTRAÇÕES DOS GASTOS (GRÁFICO)	75
FIGURA 8 – DIRECIONAMENTO DOS CLIENTES ATÉ A LOJA.....	81

LISTA DE TABELAS

TABELA 1- DEMONSTRA UM PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇOS E OS RESPECTIVOS GASTOS INERENTES AO PROCESSO DE VENDA	13
TABELA 2- FORMAÇÃO DE PREÇO	57
TABELA 3- RELAÇÃO DOS GASTOS.....	58
TABELA 4- RESUMO DOS GASTOS – REF. TABELA 03.....	59
TABELA 5- PROPOSTA PARA COTAÇÕES DE PREÇOS	62
TABELA 6- PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO.....	63
TABELA 7- DEMONSTRATIVO DOS GASTOS DA EMPRESA (DEZEMBRO/03).....	63
TABELA 8- RESUMO DOS GASTOS DA EMP. ESTUDADA (INFORM. DA TABELA 07) ..	64
TABELA 9- ÍNDICE DE MARK-UP.....	65
TABELA 10- FORMAÇÃO DE PREÇOS COM MARK-UP MULTIPLICADOR.....	65
TABELA 11- FORMAÇÃO DE PREÇOS COM MARK-UP DIVISOR	66
TABELA 12- PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO DE SERVIÇO.....	66
TABELA 13- DEMONSTRATIVO DOS RECURSOS DA EMPRESA E SEUS RESPECTIVOS DIRECIONADORES.	72
TABELA 14 - ATRIBUIÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES	73
TABELA 15- RELAÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA.....	76
TABELA 16- TABELA DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES DA EMPRESA	77
TABELA 17- RELAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES DOS GASTOS (CUSTOS-DESP.) ÀS ATIVIDADES.....	78
TABELA 18- RESUMO DA PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO.....	79
TABELA 19- PRÉ-FORMAÇÃO DE PREÇOS	80
TABELA 20- FORMAÇÃO REAL DOS PREÇOS DA LOJA-(EXISTENTE)	80

PAIVA, Sérgio. PROPOSTA DE FLEXIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA NO VAREJO: COM Aplicação do ABC. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia de Produção, Arquitetura e Urbanismo Universidade Metodista de Piracicaba, Santa Bárbara d'Oeste.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é a elaboração de uma *Proposta de Flexibilidade de Formação de Preços de Venda no Varejo: Com aplicação ABC*. Para tal, foram utilizados o *Mark-up*, o Ponto de Equilíbrio, o Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC) e o preço de mercado.

Para se chegar aos resultados deste trabalho foram utilizados os seguintes procedimentos metodológicos: caracterização da pesquisa, técnicas de coletas dos dados existentes na empresa estudada, coletas dos dados existentes na empresa estudada e finalmente, proposta de flexibilidade de formação de preços de venda no varejo.

Os resultados apresentados no trabalho demonstram que é viável a aplicação do sistema ABC em empresa de varejo, sobretudo a de pequeno e médio porte, pois esse sistema tem como relevância um modelo de gestão que visa a diminuição dos desperdícios, dos gastos e das atividades que não agregam valor ao produto comercializado. Este trabalho apresenta uma *Pesquisa-Ação* em uma empresa de Auto Peças com Prestação de Serviços Mecânicos.

PALAVRAS-CHAVE: Formação de Preço, Custos, Flexibilidade, Controle de Estoque e Custos Baseados nas Atividades (ABC).

PAIVA, Sérgio. *Proposta de Flexibilidade de Formação de Preços de Venda no Varejo: Com aplicação do ABC*. 2004. f. 93 Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Faculdade de Engenharia, Arquitetura e Urbanismo de Piracicaba, Santa Bárbara d'Oeste.

ABSTRACT

The purpose of this work was to elaborate a Proposal of Flexibility of Price Formation for sale in the retail with ABC application. Mark-up, Balance Point, Cost System Based on Activities (ABC) and the market price. were used for such purpose.

For the results, the following methodological procedures were used: the research characteristics, the techniques for data collection in the studied company, data collection of the studied company and, finally, the proposal of flexibility of price formation for sale in the retail.

The results showed that it is feasible the application of ABC system in retail companies, specially the ones of minor and medium size, since this system has a management model as a target to reduce the waste of expenditures and activities which did not gather in itself some value to the trading product. This work presents an Action-Research in an auto company of parts with mechanical rendering of services.

KEY-WORDS: Price Formation; Costs; Flexibility; Control of Stocks and Costs Based on Activities (ABC).

1. INTRODUÇÃO

Até meados da década passada, o Brasil vivia em um ambiente econômico inflacionário galopante, associado à proteção contra a concorrência externa. Esse fato permitia às empresas a elevação constante dos preços com uma margem de lucro suficiente para cobrir todos os gastos e o lucro e, até mesmo, a sua ineficiência. Atualmente, essa prática foi extinta; as organizações tiveram de se adequar ao cenário atual, que é uma margem de lucro enxuta. Essa redução da margem de lucro não cobriria um eventual prejuízo causado por uma tomada de decisão errônea. Em consequência de uma economia mais estabilizada, houve uma grande exigência dos gestores, no sentido de considerar as informações e ferramentas disponíveis pela contabilidade, nas tomadas de decisões.

Nesse sentido, as dificuldades acima podem ser sanadas por meio do gerenciamento das atividades empresariais com auxílio de ferramentas contábeis, aplicado por uma assessoria contábil interna ou externa. Feito isso, os gestores terão capacidade de visualizar as tendências monetárias, sendo para melhor ou para pior. Assim, temos, também, a possibilidade da flexibilidade dos preços com base nas informações produzidas por um sistema sério e substancial, tendo em vista o suporte necessário para uma futura tomada de decisão, com uma margem mínima de erro.

As informações necessárias para uma flexibilidade na formação de preços podem ser ancoradas pela contabilidade de custos.

Antes da Revolução Industrial, a chamada contabilidade de custos era utilizada somente como instrumento de análise monetário dos estoques para atender a legislação fiscal no mercantilismo. Nessa época, o contabilista constatava o valor pago por item estocado, tendo em vista uma maximização nos preços dos bens. Para fazer esse cálculo, usava o custo das mercadorias vendidas (CMV), e, considerando o valor de estoque inicial, adicionava-se os

valores das compras de um período e subtraía os estoques restantes. Com esse cálculo, identificava-se o valor da aquisição das mercadorias vendidas.

Segundo Martins (2001), era realizada uma comparação entre Custo de Mercadorias Vendidas (CMV) e as Receitas Totais, chegando assim ao Lucro Bruto. Isso não incluía as despesas necessárias para a manutenção das aziendas (sistemas organizados que visam a atingir um fim qualquer. Ex: a Casa de Comércio, a Industria, o Lar, a Prefeitura, etc), durante o exercício contábil (12 meses).

As mercadorias eram produzidas por um funcionário ou por um grupo deles, os quais raramente constituíam pessoa jurídica, pois as empresas da época tinham suas atividades somente no comércio, muito dificilmente na produção. As empresas da época eram formadas, basicamente, em função do mercantilismo, mas as empresas baseadas na produção quase não existiam.

Com o surgimento de um maior número de indústrias (após a Revolução Industrial), a contabilidade de custos tornou-se mais necessária e complexa em função dos diversos relatórios essenciais para o fiel acompanhamento e coleta de informações contábeis, transferindo-os para a contabilidade gerencial, cuja função é a de filtrar as informações contábeis para, finalmente, chegar aos proprietários-gerente ou acionistas (Crepaldi, 2002).

O aumento das empresas acarretou o aumento dos profissionais da contabilidade, os quais procuravam adaptar na empresa industrial os mesmos critérios que, por sua vez, outros contadores utilizavam na prática do comércio (mercantilismo). Entretanto, agindo dessa forma, as informações contábeis ficavam distorcidas da realidade, isto é, eram omitidos os dados precisos de um determinado exercício contábil. Na tentativa de corrigir essa falha, os profissionais de contabilidade fizeram a conversão dos critérios utilizados nas empresas comerciais para as empresas industriais, por meio de um conceito inteiramente industrial, aplicado à gestão da manufatura. Nesse conceito industrial, a questão primordial dos profissionais da área da contabilidade foi fazer da contabilidade de custos uma ferramenta para a atualização dos valores monetários dos estoques em função da inflação, e não usá-la como

ferramenta para gerenciamento. Na ocasião, a contabilidade de custos perdeu o seu brilho, pois, caso contrário, seria uma inovação dentro dos moldes contábeis antigos. Com o crescimento das empresas constatou-se uma lacuna entre o administrador e os administrados (chamados, no caso, ativos). Diante desse fato, os conceitos primários se alteraram de tal forma, que a contabilidade de custos, hoje, é indispensável para o desempenho de uma estratégia competitiva, gerenciando e apoiando, por exemplo, diretamente as tomadas de decisões.

Atualmente, no Brasil, as empresas necessitam de uma qualidade superior à utilizada nos produtos e serviços, devido à acentuada concorrência, tornando-se uma questão de sobrevivência no mercado o uso das ciências contábeis. Para isso, é necessária a implantação de controles internos eficientes e a utilização de informações externas fornecidas pela contabilidade gerencial - um importante instrumento para a gestão empresarial. Por exemplo, segundo Wernke (2000), os controles internos das empresas servem como ferramenta de apoio para as decisões gerenciais, desde que adequadamente utilizados. Sua ausência ou inadequação pode dificultar a obtenção de informações contábeis úteis na medida em que o gestor se defronta com decisões importantes, como as de, por exemplo, eliminar uma linha de produtos ou cortar gastos. A inexistência de um bom sistema de custeio, que forneça informações gerenciais internas, não só contribui para que a empresa deixe de obter um melhor aproveitamento de seus pontos fortes, assim como a limitação das informações utilizadas pelos administradores aumenta, por sua vez, o risco de decisões equivocadas.

Com a abertura da economia, na década de 80, o setor da manufatura, forçado pelas pressões das empresas fornecedoras e montadoras, começou a se inserir numa política de reduções de gastos, tendo como meta a qualidade e o aumento dos investimentos e em P&D, dentro da cadeia produtiva. Deste modo, para amenizar as mencionadas pressões, as empresas utilizavam, como estratégia, a montagem de uma rede de fornecedores próxima à empresa, a fim de reduzir os gastos com fretes. Segundo o Sincopemas (1999), as

pressões das montadoras e do setor automotivo vêm sofrendo grandes transformações nos últimos anos, ocorridas em função das diversas fusões do setor automobilístico.

Atualmente, por exemplo, a indústria brasileira de autopeças está distribuída nos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina. No Estado de São Paulo foram criados parques de autopeças em diversos municípios, abrangendo principalmente a região do ABCD, em função do crescimento da produção da Fiat (com suas estratégias para atrair fornecedores para sua proximidade), além de implementar uma forte análise na desverticalização, ou seja, deixar de produzir tudo e optar pela terceirização.

Em 1991, somente as empresas filiadas ao Sincopeças (1999), empregavam 259.600 pessoas, sendo que apenas no Estado de São Paulo estavam instaladas 89,4% dessas empresas de autopeças, em virtude da localização da cidade de São Paulo e da Grande São Paulo, pois que era favorável às reduções dos gastos de logística. De acordo com Butori (1995), no ano de 1995, começou-se a perceber a necessidade de mudanças nas empresas do setor de autopeças, no sentido de repensarem suas formas de gestão, fazendo com que muitas empresas desse setor chegassem a um impasse, que era: ou optavam definitivamente para a profissionalização de funcionários extrafamiliares, abandonando literalmente as características da gestão familiar, ou, caso contrário, seriam extintas diante da modernização dos concorrentes.

Segundo Coronado (2001), tanto no setor varejista como no setor atacadista existem diferenças entre as mudanças de uma empresa industrial e as de outro setor (setor primário). Porque realizam uma espécie de especulação no mercado, e, na maioria das vezes, com capital de terceiros (fornecedores a pagar e financiamentos bancários). Na medida em que essas mudanças se concretizam, as empresas terão de se adaptar em todo seu processo de gestão, assim como, também, em seus controles interno e

externo, a fim de buscar o preço ideal para a satisfação das necessidades de seus clientes.

As especulações mencionadas acima podem ser justificadas também quanto à questão da posição geográfica dos pólos industriais. De acordo com o Sincopeças (1999), o atacado era responsável, nos Estados de São Paulo e Rio Janeiro, por 65% da distribuição para o varejo. Atualmente, o comércio tem apresentado grandes inovações na comercialização entre os fabricantes e os pontos de venda. As redes atacadistas e varejistas comercializam o produto com um nome fantasia como se fossem marcas de fabricantes tradicionais, devido à terceirização dos produtos com as empresas parceiras (que são as que, realmente, fabricam o produto até ao seu estágio final, mas que a embalagem traz, não o nome de seu produtor, mas, o nome do estabelecimento comercial onde o produto será comercializado, diretamente, ao consumidor).

Parente (2000), confirma-nos tais dados, ao mostrar que, à medida que as empresas varejistas se expandem, passam a adotar avançadas tecnologias de informação e de gestão, além de desempenharem um papel cada vez mais importante na modernização do sistema de distribuição e da economia brasileira.

Não só as montadoras e o setor automotivo vêm sofrendo grandes transformações nos últimos anos (já vistas como ocorridas em função das diversas fusões do setor automobilístico), mas o setor varejista atravessa, também, um período de transformação na automação.

Já quanto à questão do mercado internacional, Butori (1995), relata que apenas 40% das empresas nacionais estão aptas a competir com outros países, e 45% podem atingir o binômio produtividade-competitividade, restando apenas 15% (pequenas empresas), que estarão condenadas na questão do mercado globalizado. No comércio mundial de autopeças, fica evidente a complexidade para as pequenas empresas desse mesmo ramo, por ser difícil implantar uma tecnologia de ponta e por estas empresas apresentarem pequena disponibilidade de recursos para concorrer com grandes empresas.

Segundo dados da Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS apud Ranking 2000), existem no Brasil cerca de 23,2 mil lojas, as quais respondem por 92% do faturamento do auto-serviço nacional e pertencem a 18,8 mil empresas e possuem, pelo menos, dois caixas. Dessas lojas, cerca de 41%, afirmam já possuir, no mínimo, um leitor nos check-outs.

Assim, das inovações no mercado atacadista e varejista, surgem novos modelos de pontos de venda, como no caso dos hipermercados, lojas de conveniência, supermercados 24 h. Há grande diversidade de produtos comercializados no mesmo estabelecimento comercial, como por exemplo, posto de gasolina com loja de conveniência, supermercado com medicamentos, com eletrodomésticos, com açougues, com aviamentos etc. Essas são as tendências das grandes redes varejistas, as quais diversificam seu estoque com produtos de outros setores. O mercado está comprovando o seu lado egoísta, e traz uma forma desumana de concorrência, pois as grandes redes varejistas estão aniquilando os pequenos comerciantes, até sua extinção.

1.1. JUSTIFICATIVA DO TEMA ESTUDADO

Os métodos de custeio desenvolvidos até a atualidade estão inteiramente voltados para as grandes empresas. Diante disso as pequenas empresas são ignoradas perante os sistemas de custeio, porque a implantação desse sistema nas pequenas empresas, é muito problemática para a gerência, com relação às adaptações dos funcionários ao novo sistema, os gastos de implantação do sistema, as capacitações dos funcionários etc.

As pequenas e médias empresas têm grandes influências no mercado mundial. Segundo a Organização Mundial do Trabalho (OIT apud KASSAI 1996), estas empresas contribuem fortemente na criação de novos postos de trabalho nos países industrializados e em desenvolvimento, devido sua maior

tendência de flexibilidade na gestão e do menor investimento inicial na constituição da empresa.

Ainda sobre as pequenas e médias empresas, Juliatto et al (1996), relata que os estudos Científicos voltados para estas empresas são escassos ou até mesmo extintos no Brasil, tudo isso dificulta o desenvolvimento ou a adequação das ferramentas para essas pequenas empresas.

1.2. OBJETIVOS DO ESTUDO

No mundo globalizado, a concorrência está cada vez mais acirrada e, conseqüentemente, as empresas são obrigadas a se reestruturarem no gerenciamento das informações contábeis e administrativas, na implantação ou manutenção dos sistemas de custeio. As tomadas de decisões devem ser embasadas em informações precisas, tendo como princípios a redução dos gastos, o acompanhamento dos preços dos concorrentes ou dos preços do mercado e o atendimento às exigências dos clientes. Dessa forma, o “*Controller*” tem um papel importante na empresa, como o de estar atento nesses princípios, tendo em vista, uma estratégia competitiva que sirva de suporte para empresa.

A proposta desse estudo tem como objetivo uma flexibilidade na formação de preços entre serviços mecânicos e peças automobilísticas. Nesse propósito, a empresa terá uma estratégia que será usada como ferramenta no setor de vendas, a fim de maximizar os lucros. Essa proposta terá duas etapas: a primeira será uma **pré-formação de preço**, baseado no *mark-up* (definido como um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação de preço), no sistema de custeio “*Custos baseado nas Atividades*” (ABC), no *ponto de equilíbrio* e no *preço de mercado (PM)*. A segunda será uma **formação efetiva de preço** “corpo a corpo” no balcão, atendendo às necessidades dos clientes, embasados nos critérios e métodos utilizados na pré-formação de preços. Para isso, o vendedor de balcão terá as informações de custo e margem de lucro bruto. Dessa forma, o vendedor saberá como ser

flexível até o limite do desconto do preço, sem ocasionar prejuízo na venda. E, ainda por fim, tudo isso, pode se justificar em função da alta concorrência e da margem de lucro cada vez mais enxuta.

1.3. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho foi estruturado em 6 capítulos, sendo estes:

Capítulo 1 – Introdução, Justificativa do tema estudado, objetivo e estrutura do trabalho.

Capítulo 2 – Conceitos e Critérios de Formação de Preço

Capítulo 3 – Tipologia dos sistemas de custeios

Capítulo 4 – Controle de Estoque e Gestão de Flexibilidade

Capítulo 5 – Aplicação na Prática do Estudo

Capítulo 6 –Proposta de Flexibilidade na Formação de Preços de Venda no Varejo

2. CONCEITOS E CRITÉRIOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO

A política de formação de preços para bens e serviços é uma das mais relevantes estratégias competitivas das empresas que visam a permanência no mercado. Para alguns autores essa política é vista como a verdadeira arte do negócio (Bruni & Famá, 2002).

Os administradores vivem um momento de transição, em função da globalização; da mecanização geral dentro da empresa e da tendência de terceirização dos serviços. A escolha da política de preços e sua correta aplicação é resultado de uma eficiente avaliação do foco de mercado empresarial, bem como da aplicação de fatores internos e externos indispensáveis à política de formação de preços.

Já quanto à política de preços no mercado internacional, de acordo com Bowitza & Cappelenb (2001), por exemplo, na metade dos anos 70, havia, por parte do governo Norueguês, algumas interferências nos salários e na formação dos preços. Dessa forma, existia toda uma importância empírica avaliada na micro-economia norueguesa. Esse país utilizava os modelos de simulações apresentados nos regulamentos de preços geralmente aceitos por uma expressão de produção, causando uma regressão nos custos e agregando um ganho na competitividade de mercado desse país. O governo norueguês participou diretamente das negociações salariais centrais que prometiam as reduções de impostos e incentivos por meio de subsídios. Assim, os controles de preços temporários eram usados para prevenir o índice de preços com promessas de congelamentos para a população nacional. Sobre a política de preços internacionais ainda um outro exemplo é o do mercado sueco de combustíveis, em que houve um crescimento nos últimos dez anos, como consequência política de implantação de impostos ambientais. Por essa razão, houve uma substituição dos combustíveis fósseis por combustíveis naturais, em função do incentivo fiscal cedido pelo governo. Essa negociação do governo de incentivo na formação de preços do combustível natural está

baseada no rápido conhecimento desse mercado, por meio de uma queda acentuada nos preços dos combustíveis naturais (Hillring,1999).

No caso do mercado brasileiro no setor automobilístico, na maioria das vezes, não há uma participação intensiva e direta do governo na formação de preços, há, porém, uma participação indireta com uma leve influência nessa formação; por exemplo: o incentivo fiscal em curto prazo no setor automobilístico. Assim o mercado interno, atualmente, calcula a partir do preço de venda considerado satisfatório para, daí então, obter-se uma participação no mercado, (Mercado Automotivo, 2001)

Para Wernke (2000), as pressões dos clientes por relevância na qualidade dos produtos e preços mais acessíveis exigem que as empresas revisem seus conceitos que, às vezes, tradicionalmente vem sendo utilizados. Como os preços tende a ser fixado pelo mercado e os investidores desejam ter rentabilidade sobre seus investimentos, as atenções desse cenário empresarial são, compulsoriamente, direcionadas para o aspecto dos custos.

Já para K. Nagel (2000), a formação de preços tem um aspecto importante na economia de um país, por exemplo, na situação dos preços dos varejos. Em virtude disso, são privilegiadas as empresas que operam em custos extremamente baixos. Por sua vez, Leftwich (1991), afirma que a importância do conceito de equilíbrio na formação de preço vem, de fato, do objetivo da empresa a ser alcançado. Esse objetivo deve assinalar as direções das oscilações econômicas, tais como, plano econômico, medidas de incentivos etc.

Pode-se afirmar, então, que a função dos preços é ditar as regras às empresas procurando estabelecer compromissos entre si, de acordo com suas disponibilidades de caixa, e, a partir daí, somente participar no mercado em quantidade que seja suficiente com as tendências de consumo dos bens e dos serviços. Nesse caso, as empresas constataam seu processo produtivo, por sua vez relacionado com a oferta e procura do produto, pleiteando os resultados positivos – que são os que devem ser suficientes para cobrir os seus gastos e obter o lucro desejado. A formação de preços é feita com a

análise dos custos que, por sua vez, determina qual o preço de venda mínimo a ser formado para os consumidores; e, por meio da análise dos preços dos concorrentes e dos produtos substitutos, permite à empresa redefinir o preço médio aceito pelo mercado.

O processo de formação de preços (precificação) teria, então, de acordo com Kotler (1998), um conceito heterogêneo com relação à formação de preços na ótica de Bruni & Famá (2002), pois esse processo determina as formas e políticas utilizadas para se conseguir uma posição favorável, em função dos métodos de gestão das informações necessárias para a elaboração das estratégias a ser implantadas na empresa, a fim de que haja uma sinergia dentro da organização.

A tabela 1 demonstra como são formados os preços de vendas e seus gastos inerentes ao processo de venda.

TABELA 1- DEMONSTRA UM PROCESSO DE FORMAÇÃO DE PREÇOS E OS RESPECTIVOS GASTOS INERENTES AO PROCESSO DE VENDA

PLANILHA FORMAÇÃO PREÇO	PLANILHA ANALÍTICA		PLANILHA SINTÉTICA	
	%	R\$	%	R\$
PREÇO DE CUSTO (CMV) R\$	60.00 %	R\$ 60,00	60.00 %	R\$ 60,00
DÉBITO DE ICMS %	18.00%	R\$ 18,00	=====	=====
PIS %	0.65%	R\$ 0,65	=====	=====
COFINS %	2.00%	R\$ 2,00	=====	=====
IMPOSTO DE RENDA %	1.20%	R\$ 1,20	=====	=====
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL %	0.96%	R\$ 0,96	=====	=====
CPMF %	0.20%	R\$ 0,20	=====	=====
COMISSÕES %	4.00%	R\$ 4,00	=====	=====
Despesas de Comercialização	27.01%	R\$ 27,01
DESPESAS VARIÁVEIS %	27,01%	R\$ 27,01	=====	=====
Margem de Contribuição %	72,99%	R\$ 72,99
PREÇO DE VENDA R\$	100%	R\$ 100,00	100%	R\$ 100,00

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

A tabela 1 demonstra que o preço de venda é de R\$ 100,00, porém subtraindo as despesas de comercialização que são de R\$ 27,01, chega-se à margem de contribuição de 72,99%, utilizada na absorção dos custos fixos.

Padoveze (1994), parte da premissa de que a precificação é baseada numa estratégia de vendas, em função da redução dos preços de venda de uma determinada mercadoria. Isso comprova mais uma vez que as empresas lutam, numa busca incessante, na procura do menor custo, assim, elabora-se uma estratégia competitiva para estar um passo à frente dos concorrentes. Por exemplo, na promoção de vendas da lâmina de barbear: coloca-se o referido produto com margem de lucro reduzida, levando em consideração que os clientes precisam de outros produtos para suprir sua necessidade, tais como:

creme de barbear, estojo de barbear, creme pós-barba e outros. Dessa forma, esses produtos, que acompanham o produto em promoção, têm uma margem de lucro maior para compensar a redução da margem de lucro do produto promocional.

Segundo Bruni & Famá (2002), há um aspecto denominado formação de preço, que é o mais importante dentro das finanças de qualquer empresa, e esse aspecto consiste na verdadeira arte do negócio. Assim como o sucesso empresarial depende diretamente do processo bem sucedido de formação de preços e precificação existentes no cenário empresarial agregado às demais variáveis, tais como, marketing, finanças etc.

Com relação ao processo de formação de preços, seguem alguns dos principais objetivos influentes do mercado:

* **Proporcionar, em longo prazo, o maior lucro possível:** uma unidade de negócios apresentaria sucesso, por meio de vários fatores, tais como: sua perpetuidade lucrativa, sua política de preços diversificados, seus pequenos e diferentes períodos promocionais, seu aumento nas vendas e, conseqüentemente, sua maximização nos lucros.

* **Procurar a maximização lucrativa na participação do mercado:** um aumento do faturamento não seria a solução para todos os problemas da empresa, pois são necessários também outros fatores positivos, tais como: redução nos gastos, definição de estratégias de vendas, acréscimo no *market share* (fatia de mercado) e atenção nas mudanças de preços da concorrência. Juntamente, com esses fatores positivos, existem também fatores negativos, e estes precisam ser evitados na empresa, pois refletem efeitos negativos sobre os lucros, tais como: excesso de estoque, fluxo de caixa negativo, sazonalidade do produto e concorrência agressiva. Para amenizar esses fatores negativos, a empresa deve usar os suportes existentes, como sistemas de custeio e critério de formação de preços.

* **Maximizar a capacidade produtiva, evitando a ociosidade e desperdícios operacionais:** os preços atuarão de forma que a capacidade de escoamento

dos produtos seja proporcional à oferta e à procura. Preços baixos podem ocasionar aumento nas vendas, o que pode provocar uma saturação no atendimento aos clientes e na entrega dos produtos. Dessa forma, dificulta-se o gerenciamento da empresa, o atendimento e a qualidade dos seus serviços ao passo que preços elevados podem diminuir as vendas e pode gerar um desperdício na organização - questão da ociosidade do quadro funcional da empresa.

* **Investimentos contínuos para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado:** o ROI (Retorno do Capital Investido) é obtido por meio do lucro em longo prazo. Nesse sentido, somente com uma formação dos preços adequada dos segmentos da empresa será possível obter o retorno do capital investido na unidade de negócio.

2.1.1. MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO, SUAS VANTAGENS E DESVANTAGENS

Ainda segundo Bruni & Famá (2002), os métodos genéricos de formação de preços são determinados por três variáveis, que são: custo, consumidor e concorrência. A formação de preços, definida pelos **custos**, procura, de alguma maneira, agregar o valor de venda com relação aos gastos do produto ou serviço. Por exemplo, as empresas construtoras apresentam propostas de serviços, estimam o custo total do projeto e adicionam uma margem padrão de lucro. Se os preços das construtoras estiverem nos padrões do mercado, as empresas estarão seguras nas oscilações do mercado. Outra forma de estabelecer o preço é calcular o valor do produto por meio do mercado **consumidor**.

Nesse método, as empresas formam o preço do produto de acordo com a ocasião e o ambiente oferecido aos clientes, sem levar em conta os custos do produto. Por exemplo, um cliente pode pagar R\$1,50 por uma cerveja em um bar qualquer e R\$2,50 em um restaurante de luxo.

Finalmente, tem-se a variável **concorrência**, tendo em vista que a formação de preços é ignorada no tocante aos seus gastos, uma vez que o preço já está definido pelo mercado.

Em síntese, essas três variáveis têm grande reflexo na gestão das empresas em diversos avanços no seu âmbito de atuação, saindo de um cenário convencional na busca incessante do lucro, observando as tendências e necessidades dos clientes. Segundo Assaf Neto (1998), conclui-se que o mercado competitivo deixa espaço somente para as empresas eficazes, que se mostrarem capazes de agregar valor em suas decisões, possivelmente, maximizando os lucros.

A bibliografia contábil oferece diversos métodos de formação de preços. Os gestores podem analisar os métodos e fixação de preços de venda das mercadorias que melhor se adaptem ao segmento de sua empresa. Assaf Neto (1998), afirma que, primeiramente, a prática de critérios própria das empresas constitui o aspecto mais relevante na formação dos preços, assim, são ignorados os sistemas tradicionais oferecido pela bibliografia contábil. Para essa definição existem duas formas de análise que podem ser entendidas como um contraste com relação à formação de preço. A primeira análise refere-se à formação de preço, utilizando um parecer interno da empresa, com base nos sistemas de custeio tradicionais (gastos), formando-se um preço de venda desvinculado de mercado. A segunda análise está inteiramente vinculada ao mercado, ou seja, o preço será formado de acordo com a lei da oferta e procura, imposta pela concorrência e pelo mercado competitivo.

Segundo Cogan (1999), existem outros métodos de formação de preços, que devem ser observados, para um eficiente e eficaz gerenciamento. O método fundamentado no custo das mercadorias vendidas é o mais tradicional entre os gestores, que pode ser visto em quatro fases:

* **a primeira fase** diz respeito à fase da Revolução Industrial, que dominou nos anos de 1775 a 1900. Essa fase ficou marcada pelo custeio por absorção, o qual é o mais tradicional e o único permitido pela legislação até os dias de hoje.

* **a segunda fase** teve uma maior ênfase dos anos quarenta até os anos oitenta. Trata-se da fase do custeio direto ou variável e da análise custo-volume-lucro, caracteriza-se como uma fase que separou os custos fixos dos variáveis, subtraindo o custo variável unitário do preço de venda unitário (margem de contribuição), levando em consideração a análise do custo-volume-lucro e ao custeio direto, em contraposição ao custeio por absorção.

* **a terceira fase** denomina-se como Sistema de Custeio Baseado nas Atividades (ABC), que reconhece o relacionamento dos direcionadores de custos para custear as atividades por meio da mensuração do gasto e do desempenho do processo relativo às atividades e aos objetos dos custos. Os custos são atribuídos às atividades baseadas nos recursos. Posteriormente, os gastos são atribuídos aos objetivos dos custos, tais como produtos ou serviços, baseados no uso das atividades.

* **a quarta fase**, é a fase dos Custos Meta e é determinada pelo mercado em oposição aos sistemas custeios tradicionais, ou seja, esse novo conceito ignora a determinação do custo unitário, que era utilizado nos sistemas tradicionais como base para a fixação do preço de venda.

Na primeira fase, Cogan (1999), destaca as dificuldades dos *Controllers* (cargo diretamente vinculado à gerência e reporta-se ao diretor financeiro) na determinação dos custos indiretos e, também, as dos custos que deveriam ser agregados aos produtos para que a empresa soubesse, com exatidão, qual seria o seu lucro final. Sobre a segunda fase, o mesmo autor apresenta não só a relevância dos custos fixos e variáveis das empresas, como também, a mudança do sistema de custeio por absorção para o sistema de custeio variável ou direto. Nessa fase, surge a relação de custo-volume-lucro, que tem forte influência na formação do preço de venda, com tal fase é possível chegar-se a margem de contribuição, que é a diferença entre o preço de venda unitário e os custos variáveis unitários (Cogan 1999).

Com relação à terceira fase de formação de preço, o custeio por atividades (ABC) difere dos demais custeios. No ABC há direcionadores (*cost*

drivers) que são denominados da seguinte forma: as atividades consomem os recursos, assim como os produtos, por sua vez, consomem as atividades. Isso significa que os custos de uma empresa devem ser primeiramente acumulados em nível de suas atividades, e a partir dessas atividades os custos poderão ser rastreados até os produtos. Segundo Sardinha (1995), existe outro método de formação de preços, que é denominado, *mark-up*. Com ele, o preço é determinado adicionando uma margem de lucro ao custo do produto. Esta margem de lucro deverá cobrir todos os gastos que ainda não foram incluído no custo do produto, além de permitir um retorno razoável a um investimento qualquer. O *mark-up* para Cogan (1999), é definido como um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço.

Já segundo Demori (1998), o método de formação de preços *mark-up* é utilizado com a finalidade de ser compatível com os seguintes itens: impostos sobre vendas, taxas variáveis sobre vendas, despesas administrativas fixas, despesas de vendas fixas, custos indiretos de produção, custos fixos e o lucro desejado.

2.1.2. O MÉTODO MARK-UP TEM SUAS VANTAGENS E DESVANTAGENS

Baseado nos conceitos de Eustachio (2001), Cogan (1999), Cooper & Slagmulder (2000) e Livesey (1978), têm-se:

a) Vantagens

* Ter uma visão geral e real de todos os custos e despesas de uma determinada empresa, pois os mesmos gastos são totalmente inclusos na formação dos preços de venda.

* Realizar uma margem de lucro planejada. Dessa maneira, gera uma garantia de formação de preço ideal, para a obtenção do lucro desejado.

* Produzir uma sensação de estabilidade dos preços, devido ao planejamento da formação de preço. Com isso, terá como consequência uma baixa oscilação dos preços e assim atuará, com melhor precisão no mercado competitivo.

b) Desvantagens

* Pouca flexibilidade com preço de venda, ou seja, o vendedor fica preso à formação de preço elaborada pela empresa. Agindo assim, o cliente sente-se ignorado, pelo fato de não ser atendido na sua proposta de compra, em função da formação de preço fixado.

* A ação dos concorrentes é ignorada.

Sobre o estudo de *mark-up*, conclui-se que ele é uma ferramenta de grande utilidade para as empresas e, conseqüentemente, para os gestores. Esse critério de formação de preços é visto como suporte nas empresas, pois ele traz segurança no desempenho das atividades dos funcionários, principalmente, para os vendedores, que necessitam de informações concretas no momento da venda, tais como, margem de lucro, custo da mercadoria etc.

3. TIPOLOGIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

3.1. CUSTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) E GERENCIAMENTO BASEADO EM ATIVIDADES (ABM)

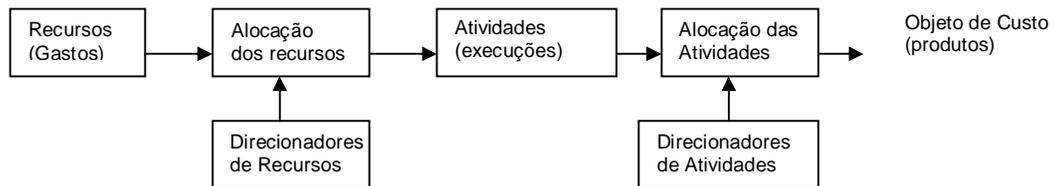
O Custeio Baseado em Atividades é conhecido como ABC (*Activity-Based-Costing*). É um critério de custeio criado na década de 80 nos Estados Unidos (USA), que foi desenvolvido e criado basicamente por Cooper, Devlin e Kaplan. Tal critério permitiu uma redução gradual das distorções, causada pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, quando o mesmo era aplicado na empresa.

De acordo com Martins (2001), a utilização do Custeio Baseado em Atividades (ABC) não se limita ao controle de custeio dos produtos fabricados. O ABC é, sobretudo, uma ferramenta eficiente na gestão dos gastos. Nesse sentido, o método ABC foi desenvolvido para o gerenciamento dos custos e para isso baseia-se nas organizações em atividades. Essas atividades representam o gerenciamento da empresa, pois são as próprias atividades que relatam o que a empresa desempenha e que mostram como o tempo das atividades é gasto, além de mostrar quais os resultados dos processos (produto). Dessa forma, a principal função dessas atividades é converter os recursos em produtos ou serviços. Então, pode-se definir os passos do ABC da seguinte maneira:

- * Identificação e classificação das atividades da empresa para transformação dos recursos aos produtos.
- * Determinação dos custos às atividades.
- * Os custos das atividades são alocados aos objetos de custeio (produtos ou serviços).

Na figura 1 é demonstrada a trajetória dos custos até o objeto do custo (produto).

FIGURA 1 – CUSTEIO ABC - VISÃO DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS (ABC)



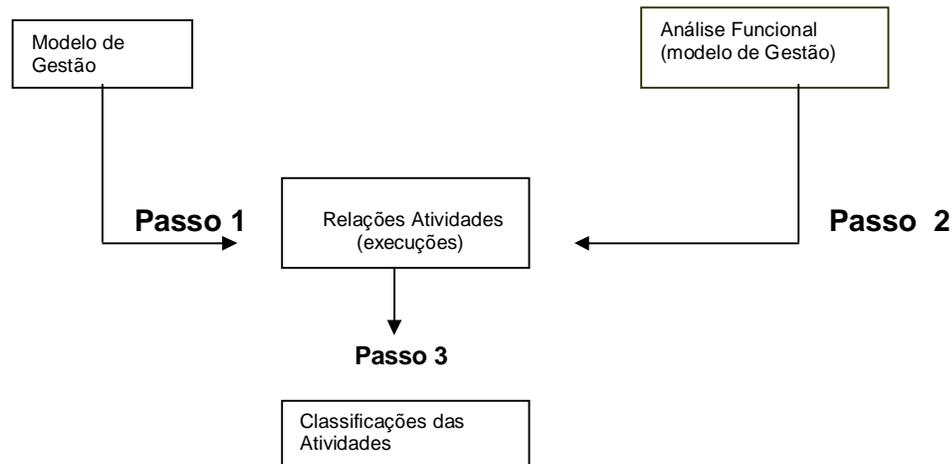
FONTE: ADAPTADO DE TURNEY, 1992

Na figura 1, pode-se entender que as trajetórias das alocações dos custos estão marcadas pelos direcionadores (*cost drivers*), que alocam os recursos para as atividades e as atividades para os objetos dos custos. Assim, os gestores têm as informações gerenciais mais precisas. As atividades identificadas são descritas em um rol delas, que relacionam e definem cada atividade executada por Kaplan & Cooper (1998). As identificações das atividades são executadas de maneira que os recursos indiretos possam ser alocados aos produtos. Posteriormente, essas mesmas atividades podem ser classificadas como:

- * Atividades que agregam valor (A), as quais têm uma relação direta com o produto, e podem ser identificadas pelo consumidor.
- * Atividades que não agregam valor (N), as quais podem ser erradicadas ou reduzidas, pois acrescentam gastos aos produtos sem agregar valor algum, por exemplo: recebimento, arquivamento etc.
- * Atividades de valor incorporadas (AN) são aquelas que, aparentemente, não incorporam valor aos produtos, mas são necessárias para que outras atividades ocorram, por exemplo: *setup* da máquina.
- * Atividades de suportes (S) são de difícil identificação em relação com os produtos. Ex: Recursos Humanos (RH), Marketing etc;

Na figura 2 estão demonstrados os passos para a identificação das atividades e, tudo isso, depende do modelo de gestão em uma empresa.

FIGURA 2 – DEMONSTRA COMO É REALIZADA A DEFINIÇÃO DAS ATIVIDADES:



FONTE: ADAPTADO DE TURNEY, 1992

A figura 2 demonstra os passos 1, 2 e 3 que identificam as atividades respectivas, partindo do gerenciamento do processo para as relações das atividades, da análise funcional para as relações das atividades e do rol das atividades para as mesmas. Após a identificação e a análise das atividades, elas são custeadas e, posteriormente, os custos são repassados aos produtos por meio dos “*cost driver*” (direcionadores).

Com relação à apropriação dos custos às atividades e aos produtos, pode-se afirmar que o ABC processa a alocação por dois estágios: no primeiro, o “*cost driver*” é denominado direcionador de recursos, enquanto que, no segundo, é denominado o direcionador de atividades. Innes et al (1994), afirmam serem os direcionadores das atividades os responsáveis à determinação, em que proporções os custos serão aplicados às atividades e, posteriormente, aos produtos.

Há, porém, ainda, um critério de seleção dos direcionadores, que procede da seguinte forma:

- * As variáveis têm de ser quantitativas e iguais.
- * Os dados das variáveis selecionadas devem ser capazes de absorver o custo efetivo e conectar as atividades aos produtos individuais.
- * Os direcionadores depois de selecionados devem ter forte ligação com os níveis de custos em cada conjunto de atividade de custo.

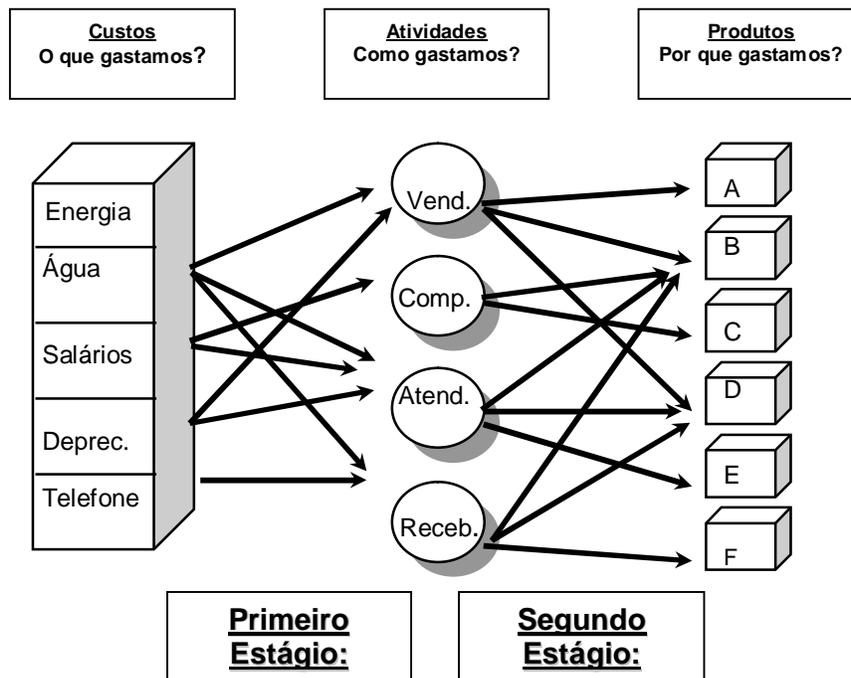
Segundo Pamplona (1997), o sistema de custeio ABC é usado como critério dos custos atribuídos aos produtos, seguindo a ordem:

- * Distribuição das atividades, fazendo uso dos direcionadores de recursos.
- * Em seguida, atribuição dos custos as atividades e, posteriormente, aos produtos por meio dos direcionadores de atividades.

Para Martins (2001), as atividades devem ser entendidas como a menor unidade identificada dentro de um processo empresarial, seja ele produtivo ou não. O termo atividade poderá ser substituído por processo ou subprocesso, o que vai depender das intenções de quem for desenvolver o banco de dados da empresa. Se a empresa for dividida em processos para calcular o custo, deve-se substituir o termo atividade por processo.

Conforme a figura 3, a denominação “o que gastamos” é inerente aos recursos (custos) da empresa; em “como gastamos” pode-se facilmente, identificar as atividades e, finalmente, utilizou-se o “porquê gastamos” para assim identificar o destino dos custos-despesas de uma empresa.

FIGURA 3— ALOCAÇÃO DOS CUSTOS ÀS ATIV. E AS ATIVIDADES AOS PRODUTOS.



FONTE: ADAPTADO DE PAMPLONA (1997)

Nakagawa (1993), afirma que o sistema de custeio baseado em atividades (ABC) não se diferencia do sistema de custeio variável ou direto, mesmo que o ABC traga a mudança nas bases de alocação de custos; ou por meio da identificação que o ABC faz nos custos em função das atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos por meio de maior número de bases. Entretanto, qualquer que seja o sistema de custeio a ser utilizado, sempre será necessário que os dados da empresa sejam precisos. A obtenção destes dados nem sempre é tarefa fácil. Se a empresa já possui um *software* de coleta de dados, o trabalho pode ser facilitado, caso contrário, poderão surgir problemas, os quais, geralmente, aparecem na implantação do ABC.

Dentre os dados mais relevantes utilizados na implantação do ABC, destacam-se os itens abaixo:

* **Os direcionadores de recursos** são representados pelo valor de depreciação de máquinas e equipamentos, pela soma do valor patrimonial de

máquinas e equipamentos destinados a cada atividade e pela área utilizada por cada departamento da empresa.

* **Os direcionadores de atividades** são representados pelo tamanho do lote a ser produzido, pelo número de pessoas trabalhando no lote em cada atividade, pelo horário inicial e final de produção do lote nas mesmas atividades.

* **Alguns dados de importância para aplicação do ABC**, os quais são facilmente identificados, por exemplo, a matéria-prima consumida, o salário de cada funcionário, o local em que cada um trabalha, o total dos impostos sobre folha de pagamento, o gasto geral identificado, a quantidade dos produtos vendidos, assim como, preço e o destino dos mesmos.

Qualquer empresa que possui seu banco de dados com todos esses itens registrados, poderá utilizá-los de forma precisa, sendo possível desenvolver, então, um sistema de custos simples em planilha eletrônica, de baixo investimento, a partir daí, embora os resultados possam não ser satisfatórios para as tomadas de decisões (Pamplona, 1997).

Em apoio ao pensamento de Pamplona, Hicks (1992), propõe uma aplicação do ABC em pequenas empresas. A proposta de adaptação do sistema de custeio ABC é para as grandes empresas, quando se usam, as letras maiúsculas, ao passo que, nas pequenas empresas, serão usadas as letras minúsculas abc. Para ele, esse sistema de custeio não é uma opção para as empresas concorrerem, mas uma necessidade dentro da gestão de negócios. A consequência dessa necessidade provoca uma deficiência na gestão para qualquer empresa que pretenda permanecer ou expandir no mercado competitivo.

Ou seja, as empresas podem obter os dados que são indispensáveis para o rastreamento dos custos, e para isso não é preciso aplicar software de última geração, nem contratar equipe especializada, desde que exista interesse e disponibilidade por parte do pessoal da empresa. O primeiro passo para se obter os dados essenciais é conhecer o processo completo da empresa como um todo, partindo da recepção da matéria-prima até a expedição dos produtos.

Caso não conheça bem o processo produtivo, não será possível desenvolver um banco de dados para custos. Conhecer o processo produtivo significa identificar as informações e as principais atividades, por exemplo, a produção, o consumo e os recursos. Enfim, saber exatamente tudo o que ocorre dentro da empresa. Então, de acordo com esse critério, as empresas passam pelo processo de continuidade do ABC (Custos Baseados em Atividades) para, posteriormente, poder usar essas informações no ABM (Gerenciamento baseado em Atividades), o qual executa as informações apuradas pelo ABC.

O ABM direciona as informações apuradas pelo ABC, no sentido de adequar as estratégias de negócio para satisfazer às pressões competitivas, como também no sentido de melhorar as transações da unidade de negócio. O ABM foi criado para dar continuidade no sistema de custeio ABC. Enquanto o ABC fornece as informações de custeio, o ABM usa essas informações para as várias análises, que têm como objetivo o melhoramento contínuo da produção.

O sistema ABC apresenta as informações que desempenham importantes papéis para o ABM, o qual tem uma visão de atribuir aos gastos a necessidade de alocar os valores monetários dos recursos (gastos) às atividades (em que foram gastos os recursos). Em seguida, os custos das atividades vão para os objetos dos custos (produtos e serviços) a fim de se analisar as decisões críticas. O ABM tem como objetivo alcançar dois pontos positivos, que são comuns a qualquer empresa. O primeiro é o aumento da qualidade de atendimento aos clientes e o segundo é o aumento do lucro. Esses pontos mencionados são alcançados procurando-se focalizar as atividades (uma combinação de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros em função da produção de bens ou serviços), conforme Martins (2001).

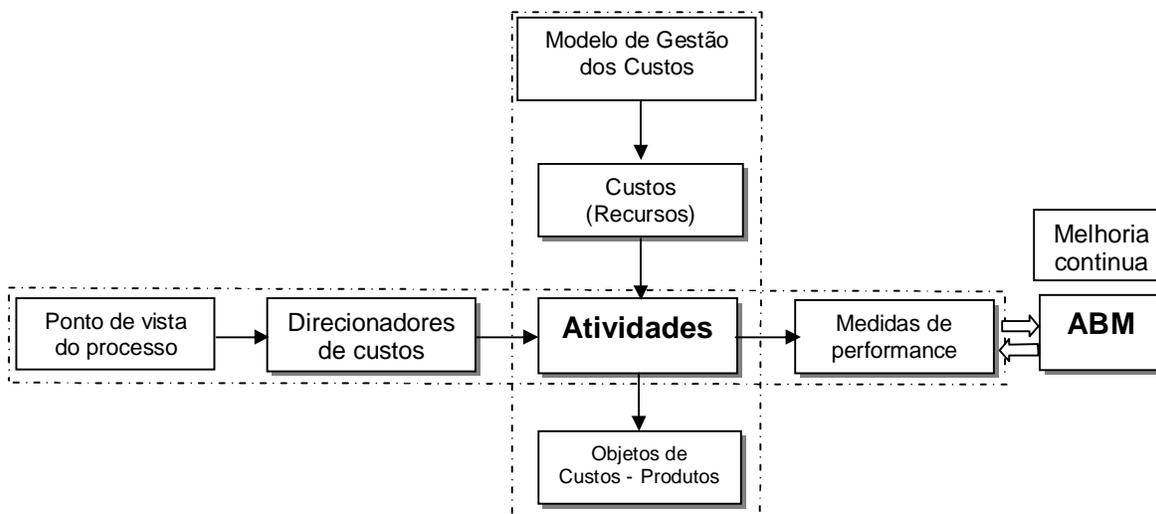
Segundo Player (2000), o ABC é um critério que mede o custo e o desempenho das atividades com relação aos recursos e aos objetos dos custos. Ele é o suporte utilizado na empresa capaz de responder à seguinte pergunta: "Quanto custa?". O ABM, por sua vez, é definido como um critério que se concentra no gerenciamento das atividades e é visto como um caminho

para a melhoria do atendimento recebido pelo cliente e para o aumento dos lucros realizados. Esse critério estabelece uma visão de processo e se preocupa com as variáveis que fazem com que os custos apareçam num processo de gestão. Para Turney (1992), enquanto o ABC fornece as informações, o ABM utiliza-as no processo de melhoria contínua da empresa.

A *Figura 04* visualiza como o ABM utiliza as informações do ABC e, de acordo com Turney (1992), o ABC é dividido em duas fases (ponto de vista do processo e de atribuição) por meio de uma amostra (medidas de performance) de como interage em relação ao ABM. A primeira fase, da visão de atribuição de custos, é usada para tomada de decisões: como análise, produtos etc. A segunda fase, que trata da visão do processo, ajuda na identificação de oportunidades de melhorias e as forma de obtê-las:

Ainda na figura 4, demonstra também, como as informações geradas pelo sistema de custeio ABC são utilizadas para a melhoria do gerenciamento do cenário empresarial. Turney (1992), comprova, mais uma vez, que o ABM utiliza as informações processadas pelo ABC e ainda considera as medidas de performance que têm a função de um controle do fluxo das atividades até aos objetos de custos.

FIGURA 4 – COMO O ABM UTILIZA AS INFORMAÇÕES DO ABC

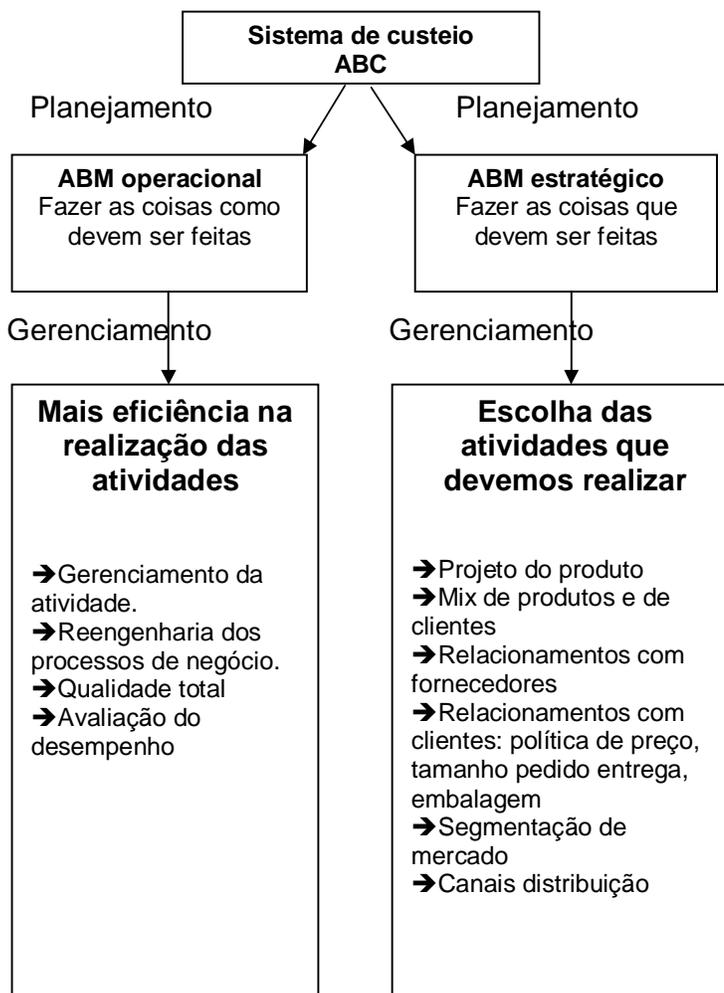


FONTE: ADAPTADO DE TURNEY (1992)

De acordo com Kaplan & Cooper (1998), o sistema de custeio ABC permite não só que os custos indiretos possam ser primeiro direcionados às atividades e, posteriormente, aos objetos de custos, mas também permite uma visão empresarial de transparência no tocante a sua gestão. Essa visão levou o ABM a um conjunto de medidas administrativas interligadas que só podem ser tomadas com base nas informações geradas pelo ABC.

O ABM (Gerenciamento Baseado nas Atividades) permite que a empresa desempenhe seus objetivos administrativos com menos recursos financeiros, ou seja, obtenha os mesmos resultados positivos com um custo total menor. Esse referido gerenciamento atinge seus objetivos por meio de duas aplicações complementares, por exemplo, o ABM operacional e o ABM estratégico, apresentados na *Figura 5*. O *ABM operacional* tem como objetivo aumentar a eficiência, reduzir o custo e melhorar a utilização dos ativos. O *ABM estratégico* tem como objetivo não só reduzir a quantidade de processos na produção, mas também, aumentar a lucratividade:

FIGURA 5 – UTILIZ. DO ABM PARA APRIMORAMENTOS OP. E DEC. ESTRATÉGICAS.



FONTE: ADAPTADO DE KAPLAN (1998)

A figura 5 demonstra a execução do sistema ABC por meio do ABM dividido em Operacional e Estratégico. O sistema operacional está delimitando as atividades como devem ser executadas e o sistema estratégico delimita as atividades que devem ser executadas. Assim, esse conjunto de sistemas de geração de informações vai fornecer os dados necessários para uma futura tomada de decisão.

Nas relações entre ABC e ABM, pode-se concluir que ABC é inteiramente implantado para a coleta de informações empresariais, ao passo

que o ABM utiliza essas mesmas informações num processo de reestruturação das organizações empresariais, para se atingir um resultado positivo.

3.2. VANTAGENS DO SISTEMA ABC

De acordo com Simon (1997), Corastan (1998) e Koliver (1994), o sistema de custeio ABC traz como as principais vantagens, os seguintes aspectos:

* **Custos precisos dos produtos fabricados:** a atribuição dos custos-despesas dos produtos é percebida no sistema ABC, utilizando três critérios: alocação direta, rastreamento e rateio de custos para cada atividade. O ABC também permite mensurar com mais clareza a quantidade de recursos consumidos para cada produto durante o processo de fabricação até o produto acabado.

* **Uma visão global de gerenciamento de manufatura:** que estabelece o desenvolvimento de atividades de produção para a melhoria contínua de uma gestão. O sistema de custeio ABC demonstra as reduções significativas de custos-despesas, como, por exemplo, pela redução dos custos de “set ups” das máquinas, que se tornam mais eficiente na questão da manufatura, pela movimentação dos materiais e ainda, pela redução do número de bens necessários para a satisfação dos consumidores.

* **Um rol de atividades realizadas pelas empresas:** essas atividades são relacionadas com os custos-despesas das organizações e isso pode contribuir na redução dos custos, na medida em que as atividades são descobertas e analisadas pela gerência. A análise ABC permite uma previsão das reduções de custos-despesas com relação às atividades, de forma que as determinações das mesmas são de grande importância nas tomadas de decisões utilizadas pelos “*Controllers*”.

3.2.1. CRÍTICAS E DESVANTAGENS DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC

Esse critério é um dos mais utilizados nas empresas, o qual tem grande eficácia no tocante às tomadas de decisões e controle em todas as atividades que consomem os recursos. Mesmo com toda sua eficácia o sistema ABC sofre pesadas críticas por parte de alguns autores. Segundo Catelli (1995), o Sistema ABC não agrega inovação alguma e traz as mesmas características dos sistemas anteriores. Esse autor menciona também que o ABC é uma versão adaptada e simplificada dos sistemas de custeio RKW.

Podem existir algumas barreiras na implantação do sistema ABC. Apresentam-se algumas delas como:

* **Resistência às mudanças** → Uma empresa que estiver habituada numa sistemática de trabalho diferente da do ABC passa por um processo de conversão para a implantação do novo sistema. Dessa maneira, surgem resistências de mudanças para a implantação do sistema, em função dos antigos procedimentos ou "vícios" dos funcionários e da alta gerência.

* **Complexidade de implantação do sistema** → para implantação do sistema ABC pode haver uma grande complexidade funcional gerada pela carência de informação por parte dos funcionários envolvidos no projeto de implantação, logo pode dificultar e retardar o projeto.

* **Sistema oneroso** → na questão do investimento sobre a implantação do sistema ABC, a empresa necessita de grande disponibilidade financeira, devido ao treinamento de funcionários, novo sistema de informação e contratação de especialistas relacionados ao sistema.

E, além das barreiras acima, existem também dificuldades inerentes à implantação do sistema ABC, por exemplo:

* **Volume de trabalho** → pode ter, principalmente na fase de implantação, funcionários insuficientes.

* **Dificuldades relativas aos Direcionadores de Custos** → existe uma complexidade na identificação dos direcionadores de custos (*cost drivers*) e na coleta de informações necessárias para implantação do ABC, devido ao grande número de atividades.

* **Seleção das Atividades** → é difícil numa primeira fase de implantação do sistema ABC, analisar todas as atividades da empresa, sobretudo, as atividades que não agregam valores.

* **Projeto do sistema ABC** → é necessário para as empresas que irão implantar o sistema ABC, devido à diversidade de informações e sistematizar os inúmeros passos que os funcionários responsáveis pela implantação deverão percorrer.

Fazendo um balanço das dificuldades de implantação do sistema ABC, pois elas são os maiores empecilhos de implantação do sistema ABC, o que dificulta, por fim, a decisão de implantar ou não o sistema?

3.3. SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

O sistema de custeio por absorção é o mais antigo e o mais tradicional dos sistemas. Ele tem como finalidade absorver todos os gastos da empresa, os quais são subtraídos no resultado do exercício. Essa idéia está de acordo com a visão de Beulke & Bertó (2001), sobre este sistema, cujo uso era feito em uma época em que a participação dos custos fixos era relativamente baixa na posição geral do custo do produto. Portanto, naquela ocasião existia menor competitividade no mercado.

Atualmente, a administração empresarial se transformou. Os preços são formados com ênfase nas informações externas de mercado, como, por exemplo: concorrência, preço de mercado, exigências dos clientes, qualidade etc, ao passo que as informações internas são vistas, superficialmente, e utilizadas somente para suporte nas tomadas de decisões.

Beulke & Bertó (2001: 50), contribui com:

“Por essa razão, é razoável dizer que o sistema de custeio por absorção, sob a ótica genérica do preço de venda, está se tornando um sistema menos ajustado ao atual contexto”.

No sistema de custeio por absorção, a mão-de-obra direta e os materiais diretos são os fatores de produção relevantes, enquanto as despesas indiretas apóiam o processo produtivo.

Segundo Leone (2000), o custeio por absorção é aquele que faz debitar ao produto todos os custos da área de fabricação, sejam esses diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. A apropriação dos custos diretos não constitui nenhuma dificuldade na alocação desses gastos, sendo que os custos diretos são formados por todos os itens que possam ser associados ao objeto de custeio de forma direta (produção) ao passo que, a apropriação dos custos indiretos é mais complexa, ou seja, necessita de uma base de rateio, porque tais custos indiretos não são mensuráveis. Eles estão relacionados ao objeto de custeio, tendo em vista não serem apropriados de forma objetiva. Portanto, devemos executá-los de forma analítica e talvez arbitrária para sua devida alocação.

Martins (2001), menciona que o sistema de custeio por absorção é um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade, geralmente, aceito. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos acabados.

O critério de custeio por absorção apresenta um ponto fraco, que é o aumento do lucro em função do rateio dos custos aos produtos fabricados, vendidos e estocados, gerando uma economia de escala. Dessa forma, à medida que o resultado do exercício demonstra um maior lucro, os impostos também aumentam, por isso, a legislação brasileira autorizou a utilização somente do sistema de custeio por absorção no país.

3.3.1. DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Para Beulke & Bertó (2001) e Leone (2000), nesse sistema de custeio, a lucratividade aumenta em função da economia de escala dos custos fixos. Uma parte dos custos fixos é atribuída aos custos dos produtos fabricados e vendidos, ou estocados em um determinado período. Dessa forma, após a apuração dos valores de custo dos produtos vendidos ou custos das mercadorias vendidas serão confrontados com a receita total das vendas, de maneira que o lucro resultante seja maior do que os outros sistemas de custeio existente. Assim, conseqüentemente, a empresa passa a recolher mais impostos.

Outro agravante com relação ao custeio por absorção é que as atribuições dos custos indiretos aos produtos podem alocar-se por meio de diversos rateios, utilizando várias bases de cálculos, de modo que os custos possam ser diferenciados na medida em que o valor do mesmo seja agregado às unidades ou setores. Assim, para cada rateio, a base utilizada pelo procedimento de alocação tem grandes dificuldades de ser identificada, podendo causar enormes arbitrariedades na apuração dos custos.

Conclui-se, sobre a questão das desvantagens, que o preço dos produtos fabricados e vendidos ou estocados tem um reflexo imediato no lucro da empresa, como, por exemplo, ser possível aumentar o lucro do período, acrescentando somente o número de unidades produzidas e vendidas ou estocadas. No período final em que as mercadorias ou produtos fabricados, não comercializados, apenas no estoque, irão aumentar o lucro, a empresa irá, conseqüentemente, pagar mais impostos.

Deve-se acrescentar também que o sistema de custeio por absorção não é indicado para as tomadas de decisões, por não apresentar a margem de contribuição dos produtos. Essa margem de contribuição tem como função não só a absorção dos custos fixos mais também a geração do lucro desejado pela empresa.

3.4. SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL

O sistema de Custeio Direto ou Variável é um dos métodos de custeio que tem como finalidade a geração de informações a ser utilizada nas tomadas de decisões da alta gerência. Esse método parte da premissa de que os custos indiretos gerados pelo processo de fabricação não são diretamente ligados ao produto, portanto, não são absorvidos. Eles são considerados despesas de período e são subtraídos diretamente na “conta resultados”, refletindo no lucro final da empresa. (Leone, 1997)

O critério adotado, nesse caso, é visto como a principal característica na análise da margem de contribuição, para a efetiva tomada de decisões. Os gestores devem ficar atentos à referida análise, de modo que as tomadas de decisões possam mudar de rumo, dependendo das oscilações da margem de contribuição dos produtos.

Um ponto importante desse sistema de custeio é a análise do ponto de equilíbrio, que envolve inúmeras tomadas de decisões, tais como: negociações financeiras, negociações com a alta administração etc. Essas negociações são fundamentais na formulação das novas estratégias da empresa além do procedimento desse método de custeio ser utilizado para a agregação de informações necessárias aos custos gerenciais, seguindo as idéias de Clark (apud Johnson & Kaplan, 1993), até hoje no cenário empresarial existente.

As principais características desse sistema segundo Souza & Clemente (1998), são:

- * origem gerencial “*Controller*”;
- * orientação para as funções financeiras e de marketing;
- * vendas como elemento gerador de receitas;
- * somente os custos variáveis são incorporados aos produtos;
- * custos fixos são despesas do período;

* margem de contribuição unitária como parâmetro de análise;

* ênfase na análise da relação custo-volume e lucro.

3.4.1. VANTAGENS DO CUSTEIO DIRETO

A Associação Nacional dos Contadores dos EUA (NAA - *Nacional Accounting Association*), apud Santos (1998), menciona algumas vantagens decorrentes do uso do sistema de custeio direto, tais como:

* Os custos são classificados como fixos e variáveis. Essa classificação é a mesma utilizada nas análises do ponto de equilíbrio, executada na relação custo, volume e lucro; dessa relação, determina-se o volume de vendas necessário para cobrir todos os gastos, tanto como para os custos fixos, como para os variáveis das mercadorias ou produtos. Essas informações podem ser utilizadas diretamente na empresa, tendo como função o apoio na elaboração do planejamento orçamentário e estratégico no empreendimento.

* A parte fixa dos custos indiretos é considerada como despesas do período e não é atribuída às mercadorias ou produtos. Com isso, os valores da referida parte fixa não estão inseridos nas mercadorias ou produtos estocados e os lucros oscilam na mesma proporção das vendas.

* É necessária uma distribuição entre os custos fixos e variáveis com intuito de levar ao conhecimento dos gestores as diferenças do comportamento dos denominados custos. A identificação explícita dos componentes dos diferentes grupos de custos contribui, generosamente, nas tomadas de decisões.

* Com a apuração da margem de contribuição dos produtos, a gerência tem uma versão analítica de gestão, por exemplo, por classes de clientes, por áreas de negócios etc. Tudo isso proporciona à administração uma visão imediata da participação de cada produto no lucro, tendo como intuito cobrir todos os gastos fixos do período. Por meio dessa separação é possível

visualizar as avaliações de cada informação gerada que contribui na formação do lucro empresarial.

3.4.2. DESVANTAGENS DO CUSTEIO DIRETO

As desvantagens do uso do custeio direto são apontadas pelo NAA - *Nacional Accounting Association*), apud Santos (1998) e também por Leone (1991), conforme segue:

* Existe uma certa dificuldade na separação entre custos fixos e variáveis. Assim é ignorada a existência de custos que não podem ser classificados precisamente como fixos ou variáveis, como por exemplo, a classificação intermediária, denominados custos semivariáveis, os quais podem ter um comportamento fixo ou variável dependendo da situação em que se encontra naquele momento. Uma outra situação, geralmente ignorada, é a dos custos fixos mudarem de classificação no decorrer do tempo. Dessa maneira, em decisões em longo prazo, o administrador tem que ser muito cuidadoso, no sentido de perceber qual custo poderá sofrer alteração na sua classificação com o passar do tempo.

* A alteração do Custeio por absorção para o Custeio Direto, no caso da determinação do custo dos estoques, ocorrerá com grandes problemas com relação ao imposto de Renda, ou seja, ocorrerá uma diminuição no preço dos estoques em função da eliminação da parte dos custos indiretos fixos. Essa diminuição criará uma redução no lucro realizado no período, pois, isso refletirá imediatamente nos impostos recolhidos.

3.5. O CRITÉRIO DE CUSTEAMENTO POR ORDEM DE PRODUÇÃO E POR PROCESSO

Para custear os produtos fabricados ou serviços processados pelo sistema de produção foi necessário que a contabilidade de Custos elaborasse dois sistemas diferentes e básicos de custeamento para essas duas produções

distintas, tais como: Custeio por Ordens de Produção e Sistema de Custeio por Processo.

3.5.1. O SISTEMA DE CUSTEAMENTO POR ORDEM DE PRODUÇÃO

Este sistema utiliza um critério de custos que acumula e registra dados de operações da manufatura que trabalham por meio do regime sob encomenda. Em um conceito geral, o sistema de custeio por ordem de produção é aquele que acumula e registra os dados e operações das empresas que trabalham sob o regime de fabricação ou prestação de serviços por encomenda (Bruni & Famá, 2002).

Esse custeio é utilizado no processo produtivo de empresas heterogêneas, ou seja, empresas que produzem diversos produtos ou serviços os quais são elaborados e comercializados. O emprego de um sistema de custeio por ordem de produção teria grandes dificuldades de controle se fosse feito de maneira isolada. Nesse sentido, as dificuldades apareceriam por meio dos pedidos por encomendas, e também, no gerenciamento das mesmas.

Segundo Bruni & Famá (2002:141):

“A produção de entidades, que apresentam grandes variações de produtos ou serviços comercializados, pode ser classificada em produção para estoques ou produção sob encomenda. A produção para estoques ocorre quando os produtos são elaborados, estocados e depois colocados em comercialização (...)”.

Pode-se comentar, sobre a definição acima, que a empresa no sistema de Custeio por Ordens de Produção pode ser exemplificada em uma empresa de roupas que confecciona peças diferentes (calças, camisas, bermudas de diversos tamanhos), empregando a mesma linha de produção. De modo que nesse sistema os produtos são totalmente heterogêneos, com fabricação exclusiva sob encomendas.

3.5.2. NO SISTEMA DE CUSTEAMENTO POR PROCESSO

Com relação ao sistema de custeamento por processo os fabricantes utilizam a produção contínua para elaboração de estoque, por exemplo: fábrica de medicamentos, de gêneros alimentícios, geralmente na produção inelástica (que é indispensável para a sobrevivência dos consumidores). A base desse sistema é a fase de fabricação na qual são acumulados os dados dos custos, das despesas e dos parâmetros respectivos envolvidos na produção, por exemplo, produção homogênea e padronizada (produção em massa).

Bruni & Famá (2002), relatam que, quando uma empresa apresenta um processo de produção estável, no qual os produtos fabricados não apresentam grandes variações, torna-se usual o emprego do sistema de acumulação de custos por processo. Nesse sistema de acumulação de custos por processo, os custos são inicialmente classificados por tipo de gasto (natureza contábil) e depois reunidos por processos específicos. Posteriormente, todos os custos são distribuídos às unidades produzidas, por meio dos processos específicos.

3.6. CUSTO PARA DECISÃO

Os procedimentos estabelecidos, genericamente, na análise de custos nascem da aplicação direta das normas e princípios da Contabilidade, que possuem o propósito maior do registro do patrimônio. No tocante à gestão de negócios, o enfoque está, totalmente, baseado nas tomadas de decisões e suas conseqüências.

Bruni & Famá (2002), ainda relata que as diferentes formas empregáveis na classificação de custos, por um lado, colocam a possibilidade de classificá-los como custos evitáveis e, por outro lado, denomina-os como inevitáveis em relação à decisão analisada. Custos inevitáveis, também conceituados como custos irre recuperáveis ou custos afundados, que são de recuperação impossível, como o próprio nome já diz.

Os custos evitáveis podem ser extintos de acordo com a decisão tomada, por exemplo, corte na produção de um determinado produto;

conseqüentemente, os custos relacionados a esse produto (custos variáveis) serão eliminados também, ao passo que os custos inevitáveis são aqueles vinculados ao processo de melhoria da empresa, por exemplo, investimento em equipamentos de alta tecnologia. A depreciação desses equipamentos é considerada custos inevitáveis.

3.7. PONTO DE EQUILÍBRIO

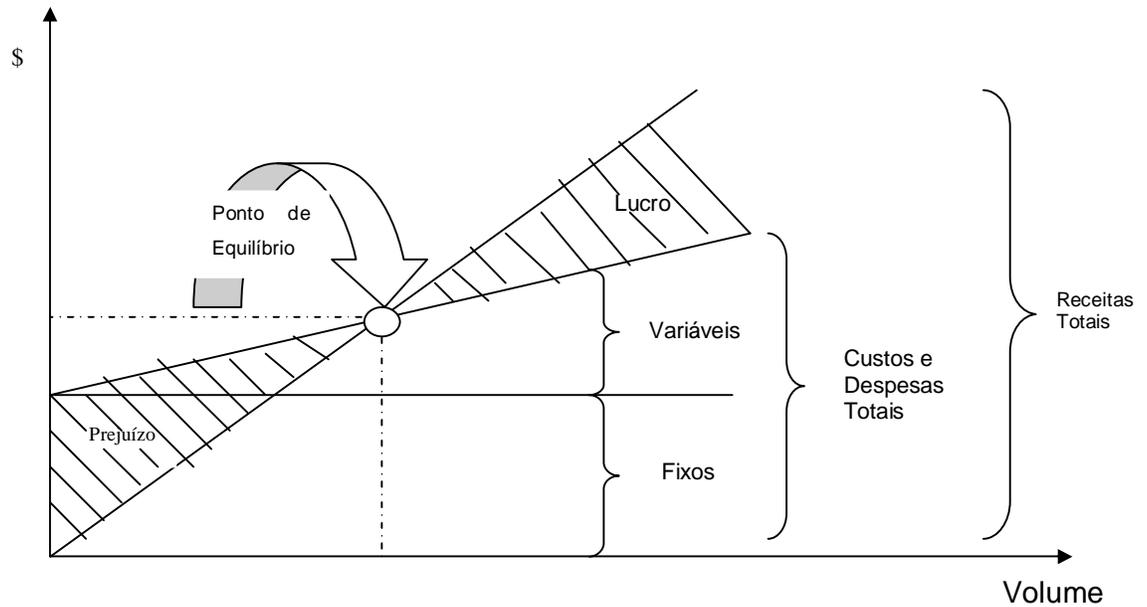
Diante do cenário empresarial existente, as empresas têm que compor, no modelo de gestão, as ferramentas gerenciais necessárias para as tomadas de decisões. Uma das ferramentas que não deve ser excluída do modelo de gestão é o ponto de equilíbrio, pois ele é essencial como base de gerenciamento.

Segundo Crepaldi (2002), a empresa está no ponto de equilíbrio quando as receitas estiverem em igualdade com os custos totais ou as despesas totais, nesse ponto, a empresa não tem lucro ou prejuízo.

De acordo com Wernke (2000), o ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera em lucro zero, assim o número de unidade vendida é suficiente para cobrir todos os custos (fixos e variáveis) sem apresentar lucro. Em determinadas ocasiões, o gestor necessita saber qual o volume de vendas é suficiente para que a empresa não gere prejuízo.

Na figura 6 está demonstrado o ponto de equilíbrio entre as receitas e as despesas (lucro zero e prejuízo zero).

FIGURA 6 – PONTO DE EQUILÍBRIO



FONTE: MARTINS (1998), PÁG 302.

Pode-se acrescentar também, na mesma linha de pensamento dos autores cima, que por meio do ponto de equilíbrio o gestor tem as informações necessárias para saber quantos dias a empresa tem para atingir o ponto de equilíbrio nas vendas e, conseqüentemente, quantos dias restaram para a possível geração do lucro.

4. CONTROLE DE ESTOQUE E GESTÃO DE FLEXIBILIDADE DE PREÇOS

Muitos autores escreveram, há décadas, sobre o controle dos diversos tipos de estoques existentes e todos chegaram a um único denominador comum, que o estoque é necessário para o bom atendimento aos clientes, tendo em vista a seguinte recomendação: realizar uma análise minuciosa, de “quando” e “quanto” comprar, por meio do controle dos produtos nas classes ABC, e também, uma visão ampla nos acontecimentos dentro do estoque, no sentido de não reter o capital de giro da empresa.

Atualmente, os estoques estão sendo controlados pelos sofisticados sistemas de informática, tendo uma maior flexibilidade, menor margem de erro, menor número de funcionários, maior rapidez na reposição; enfim, as vantagens são inúmeras, em relação ao obsoleto processo manual. Nesse sentido, pode-se citar como exemplo, o “*just in time*”, que tem a função de delimitar os produtos no tempo e quantidade exata para eliminar os desperdícios de qualquer natureza, e conseqüentemente, zerar os estoques. Um recurso importante utilizado no controle de estoque é o lote econômico de compra (LEC), que tem a finalidade de reduzir os custos de compras, nas seguintes decisões: “quando” e “quanto” comprar. As informações para o sucesso desse método são, necessariamente, saber o quanto a empresa vendeu no último ano, o custo de cada pedido, os custos anuais de manutenção de estoque e a quantidade de compra unitária.

Em uma visão empresarial, de acordo com Slack (1995), costuma-se ter uma atitude ambivalente em relação aos estoques. Por um lado, eles têm custos altos ou até mesmo, em algumas vezes, igual à quantidade de capital de giro, como, também, podem ser arriscados em se tratando de itens mantidos em estoque que podem se deteriorar ou tornar-se obsoletos e, além disso, ocupam espaço físico importantíssimo no chão de fábrica. Por outro lado, garante que não se irão perder vendas por falta do produto em estoque.

Apesar do questionamento dos estoques amplos, eles facilitam a relação entre o fornecimento e a demanda, visto que ambos não estejam em harmonia.

De acordo com Dias (1996), para começar a organizar um setor de controle de estoque, deve-se seguir os princípios básicos, que são: o que deve determinar no estoque (nº de itens); quando se deve repor o estoque (periodicidade); quanto de estoque será necessário para um determinado período; delegar ao setor de compras as devidas reposições; receber, armazenar e atender os produtos de acordo com as necessidades; controlar a posição de estoque (quantidade e valor); manter inventários atualizados para possíveis avaliações das quantidades e estado (físico) dos produtos estocados.

Antes de se desenvolver um sistema de controle de estoques, existem diversos aspectos dos estoques que devem ser especificados. Um dos aspectos refere-se aos diferentes tipos de estoque existentes em uma fábrica. O outro diz respeito aos diferentes pontos de vista, quanto ao nível adequado de estoque que deve ser mantido para atender as necessidades da empresa. Um terceiro ponto seria a relação entre o nível do estoque e o capital necessário envolvido.

4.1. CUSTOS DE ESTOQUES

Na visão de Dias (1996), todo e qualquer armazenamento de material gera determinados custos, tais como: juros, depreciação, aluguel, equipamento de movimentação, deterioração, obsolescência, seguros, salários e conservação.

→ Todos esses custos podem ser agrupados em diversas modalidades:

* Custos de capital (juros e depreciação).

* Custos com pessoal (salário, encargos sociais).

* Custos com edificação (aluguel, imposto, luz e conservação).

* Custos de manutenção (deterioração, obsolescência e equipamento).

Existem duas variáveis que aumentam esses custos: a quantidade em estoque e o tempo de permanência do mesmo, sendo que havendo uma grande quantidade de estoque, conseqüentemente, utilizar-se-à mão-de-obra para movimentação, adequação e conservação do estoque, com uso de equipamento se necessário.

O custo de armazenagem, anteriormente, parecia pequeno e com pouca possibilidade de redução. Na verdade, esse custo era considerável, tendo em vista que representava um meio de grande eficácia para diminuir os custos globais da empresa e, conseqüentemente, podia ser uma arma eficiente para enfrentar a concorrência.

4.2. PRIORIDADES DE ESTOQUE – CURVA ABC

Segundo Slack (1996), num estoque onde há grande variedade, existe sempre um item mais importante na formação de estoque de que outro. Essa importância é vista na capacidade de giro do produto, que é ditada pela demanda. Com relação ao valor de estoque, existe uma enorme diferença, ou seja, uma minoria de produtos com valores altos e, conseqüentemente, uma maioria com valores baixos. Isso permite que os gerentes de estoque façam um trabalho minucioso no controle dos produtos mais significativos de estoque, tais como:

* Produtos classe A são aqueles 20% de produtos de alto valor que representam cerca de 80% do valor total de produtos estocados.

* Produtos classe B são aqueles de valor médio, usualmente os 30% dos produtos que representam cerca de 10% do valor total.

* Produtos classe C são aqueles produtos de baixo valor, que representam cerca de 10% do valor total de produtos estocados.

Para Dias (1996), a curva ABC é um importante instrumento para o gestor, permitindo localizar os produtos que requerem atenção e tratamento especial na sua administração, de acordo com a ordenação dos produtos em sua importância relativa. Após os itens terem sido ordenados pela importância relativa, as classes da curva ABC podem ser definidas da seguinte forma:

- a) Mercadorias correspondentes à Curva “A”: é o grupo de produtos mais importantes e que devem merecer uma atenção especial pelos gerentes.
- b) Mercadorias correspondentes à Curva “B”: grupo de produtos intermediários das classes A e C.
- c) Mercadorias que correspondem à Curva “C”: grupo de produtos menos importantes e que, por isso, justificam a pouca atenção dos gerentes sobre eles.

A título de exemplo supondo que a empresa “X” possua 4500 itens, que estão distribuídos da seguinte forma:

Curva A: 8% dos itens (360) corresponderão a 70% do valor anual do consumo.

Curva B: 20% dos itens (900) corresponderão a 20% do valor anual do consumo.

Curva C: 72% dos itens (3240) corresponderão a 10% do valor do consumo.

De acordo com a distribuição da curva ABC, 90% dos valores de consumo estabelecem controles sobre 28% dos itens, ou seja, sobre 1260 primeiros itens (classe A e B) da curva ABC. A classe C compõe com 3240 itens restantes, correspondendo a apenas 10% do valor do consumo.

O tópico da Curva ABC tem como finalidade definir quais são os principais produtos da empresa na questão do faturamento, giro e margem de lucro, bem como fazer sugestões de compra por meio da demanda de cada

produto. Por convenção, os produtos de classe A são aqueles que têm melhor performance num determinado estoque, os de classe B uma performance média e, por fim, os produtos de classe C possuem, por sua vez, uma performance baixa.

Ainda segundo Dias (1996), a classificação ABC parte do princípio da regra 80/20 da estatística segundo a qual cerca de 20% dos itens de uma amostragem correspondem a aproximadamente 80% de um determinado valor de estoque. Nesse caso, cerca de 20% dos itens correspondem de forma independente a 80% do faturamento ou giro de estoque, assim reduzindo de forma considerável e racional, os trabalhos relativos à análise gerencial de compras. Os 20% dos itens serão classificados como produtos classe A com faturamento ou giro, de forma independente, ou seja, um produto pode ser classe A em faturamento e não em giro ou ser classe A em giro e não em faturamento.

O comprador deverá definir, via configuração, os limites de margem bruta que a empresa considera alta (A), média (B) ou baixa (C), apenas para servir como orientação nos relatórios gerenciais. Em uma empresa com 10.000 itens, por exemplo, cerca de 2000 itens contribuem efetivamente para o faturamento e giro da empresa, sendo de fundamental importância os demais de média importância e pequena importância. No entanto, qualquer erro na compra dos mesmos é denominado como prejuízo num cenário empresarial.

4.3. GESTÃO DE FLEXIBILIDADE DOS PREÇOS

A flexibilidade dos preços tem a maior capacidade de oscilação em um modelo de gestão de negócios. Além disso, os equipamentos, os materiais, os componentes, os elementos e os processos construtivos contribuem também para as exigências circunstanciais de produção. Em tudo isso, há variações significativas na qualidade de recursos necessários à manufatura. As empresas que não se adequarem a essa realidade, caminham para a obsolescência,

conseqüentemente, com perda de recursos financeiros, de mercado e dos próprios clientes.

Kotler (1998), afirma ser o preço o único elemento do composto de marketing que produz receita e pode ser considerado um dos seus componentes mais flexíveis, porque o mesmo pode ser modificado de uma forma instantânea; o que não acontece com as características de um produto ou com os compromissos assumidos com os canais de distribuição.

Diante dessa tendência de flexibilidade nos preços, as empresas têm que estarem ancoradas em informação concretas e confiáveis, de forma que elas possam tomar suas decisões com uma margem mínima de risco.

As pequenas empresas têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência, tais como: a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, os juros altos etc., fatores esses que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. No entanto, foi constatado que, muitas vezes, a célula cancerosa não repousa naqueles problemas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem suporte, sem dados confiáveis e sem ferramentas eficazes.

Essa prática pode ser vista como o processo por meio do qual os gerentes, usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades de mercado, assim como a capacidade e os recursos internos, a fim de se decidirem sobre objetivos, metas e sobre um conjunto de planos de ação para realização dos mesmos.

Com a flexibilidade dos preços, as empresas conseguem implementar objetivos e metas como, por exemplo, a penetração no mercado, o crescimento dos resultados, a sobrevivência, a promoção de um produto, a melhoria do fluxo de caixa e até mesmo o retorno sobre o investimento. De tudo isso, pode-se obter um resultado satisfatório, perante uma total flexibilidade nas estratégias de vendas.

Perez Junior (2001), defendem que a estratégia de negocio é composta por três fatores essenciais:

- * Construir

- * Manter

- * Colher

Primeiro fator: menciona como meta estratégica de negócio, o aumento do *market share* (fatia de mercado), em função da redução dos ganhos em curto e médio prazo ou do decréscimo das entradas de caixa.

Segundo fator: o objetivo principal é preservar o *market share* de qualquer forma, sempre baseando em uma manutenção dessa fatia de mercado, conquistado pela posição competitiva da empresa.

Terceiro fator: é entendido como o paradoxo do referido primeiro fator “construir”. Essa referida meta estratégica implica na busca da maximização dos ganhos e do fluxo de caixa, a curto e em médio prazo.

Diante da conceituação acima, pode-se afirmar que existem diversas estratégias dentro das empresas, que reduzem ou aumentam a liquidez de caixa, tudo depende, do segmento da empresa e da forma de gestão. Quanto à questão da competitividade, Perez Junior (2001), relatam que existem dois pontos cruciais, que são usados na sustentação das estratégias, tais como:

a) Baixo Custo: por meio de estratégia de utilização de um baixo custo em relação aos concorrentes, é possível ampliar a participação no mercado, desde que a qualidade não seja sacrificada.

b) Diferenciação: o relato dessa estratégia é ter um diferencial para a oferta dos produtos, de modo que os clientes possam perceber. Assim, valorizar essa percepção é estar sempre dispostos a adquirir o produto.

O mercado atual está exigente, ou seja, procura-se qualidade associada ao preço acessível. Com isso, os gestores estão diante de uma complexidade administrativa, não sabem ao certo qual direção tomar para aumentar o *market share* ou para se manter no mercado, tendo em vista as necessidades exigidas pelos clientes ao menor custo possível.

Sardinha (1995), menciona que a empresa para estar apta as mudança e tendências de mercado precisa entender corretamente, os seguintes requisitos:

- * O tipo e grau das necessidades dos consumidores.
- * A efetiva capacidade de consumo dos clientes, em relação ao faturamento do empreendimento.
- * O benefício agregado ao uso do produto da empresa do ponto de vista do consumidor.
- * A relação custo-benefício percebida pelos consumidores em relação aos produtos da empresa e de seus concorrentes.
- * O comodismo da empresa e as tendências comportamentais da sociedade.

Os patamares de produção e a experiência no processo de manufatura também podem influenciar na flexibilidade da fixação dos preços. De acordo com a estrutura e a gestão do empreendimento, a empresa poderá obter custos reduzidos, o que possibilitará angariar maiores lucros, proporcionando uma menor formação de preço e assim dificultando a ação dos concorrentes.

Kloter (1998), menciona que a “procura” estabelece um teto para o preço, sendo que a empresa pode cobrar pelo seu produto ou serviços, ao passo que os custos estabelecem um “pisso”. Dessa forma, a empresa tem de cobrar um preço que cubra os custos de produção, distribuição e venda do produto e também um retorno sobre o investimento.

De acordo com essa contribuição, pode-se entender que uma estratégia bem definida pode ser um grande aliado na batalha em um mercado competitivo. Logo, entende-se que os preços estão estabelecidos pelo mercado e que, assim só resta às empresas regredir seus custos inerentes à produção.

5. APLICAÇÃO NA PRÁTICA DO ESTUDO

5.1. HISTÓRICO DA EMPRESA

Constituída em 2000, a empresa é composta por Sociedade Ltda, da seguinte forma: sócio “A” 98% e sócio “B” 2%. Atuante no ramo de autopeças e serviços mecânicos.

O prédio da empresa é construído nos moldes de uma concessionária, parte alvenaria (peças), parte galpão (serviços mecânicos), totalizando 249 metros quadrados de construção.

A empresa tem o nome de fantasia Autopeças e Oficina Mecânica Tend-Tudo, composta por 06 (cinco) funcionários, sendo 03 (três) na oficina mecânica e 03 (três) na loja.

Até meados de 2001, a empresa atuava como vendedora de peças automotivas. Dessa época em diante, ampliou suas atividades incluindo também, o atendimento em serviços mecânicos.

5.2. METODOLOGIA DA PROPOSTA DO ESTUDO

O presente estudo adota uma metodologia qualitativa, sendo ela inerente à **Pesquisa Ação**. Nas pesquisas qualitativas faz-se uma análise de profundidade e as inferências têm como embasamento à revisão da literatura.

Os problemas das organizações empresariais serão mais voltados à aplicação do conhecimento que algumas vezes, são oriundos das pesquisas básicas. No entanto, a aplicação do conhecimento não constitui simplesmente uma seqüência operacional da pesquisa de base. Esta aplicação reclama sua própria ciência: a ciência ação.

Na visão de Martins (1994), Pesquisa-ação é utilizada em uma estreita associação com uma ação ou com uma resolução de um problema coletivo e

no qual os pesquisadores e os participantes da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo.

Segundo Thiollent (1997), Pesquisa-ação é um tipo de pesquisa social com base empírica que é alimentada e realizada com associação a uma ação ou com a resolução de uma situação problemática coletiva e na qual os pesquisadores e os participantes representativos da situação ou problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo.

Ainda de acordo com Thiollent (1997), não existe perfeita seqüência entre pesquisa básica e pesquisa aplicada. Essa não seqüência na afirmação do autor denota que não há uma linha de demarcação explícita. Por isso, tem-se uma área de transição em que a passagem vai se dando de forma gradativa e por coerência.

E, finalmente, Thiollent (1997), defende que a Pesquisa-ação não tem uma vocação limitada à gerência. Não se trata de uma técnica a ser diariamente aplicada para resolver pequenos problemas gerenciais ou administrativos. Conceitua-se ainda que o padrão do método utilizado na pesquisa ação é a formulação do problema de forma mais específica, que deve ser parte do próprio processo de investigação, fruto da interação e negociação com os envolvidos no processo de estudo.

Segundo Linda Dickens & Karen Watkins (1999), os participantes da Pesquisa-ação começam com pouco conhecimento em uma situação específica. E essa situação acrescentando as condições ambientais conduz a direção da pesquisa. Por outro lado, a ciência tradicional começa com um conhecimento significativo sobre relações de hipótese, enquanto busca a descoberta de fatos futuros, verificando os fatos existentes, analisando sua seqüência e suas explicações causais.

Goldstein (1992), ressalta que a metodologia de Pesquisa-ação não estabelece uma previsão, pelo contrario, demonstra o que realmente precisa acontecer de fato. A reflexão natural decorrente é como fazer acontecer? O problema não é apenas uma questão conceitual, mas de métodos e procedimentos de aplicações de conhecimentos.

Neste trabalho, baseado nos autores acima, a metodologia não deve se limitar unicamente ao levantamento de dados, mas em dar continuidade, em desenvolver a formulação de uma proposta, com embasamento teórico e verificação dos dados pesquisados. Tudo isso com participação direta do autor do estudo.

Nesses capítulos seguintes são desenvolvidos os tópicos sucessivos:

- Caracterização da pesquisa
- Técnicas de coletas dos dados existentes
- Coleta dos dados existentes
- Proposta de Flexibilidade de Formação de Preços de Venda no Varejo

5.3. CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Para alcançar o objetivo proposto, foi feita uma pré-pesquisa na empresa estudada, com a cooperação do autor deste estudo, viabilizando a tal proposta. Este estudo visou o entendimento e futuras explorações dos métodos de custeio existentes, optando pelo critério que mais se aproxima da realidade, assim, restringindo as arbitrariedades.

Considera-se o critério mais apropriado à natureza e o objetivo da pesquisa aquele que se adequar às realidades da empresa a ser estudada. A metodologia escolhida foi à pesquisa-ação.

Esse estudo é denominado como pesquisa-ação em função da participação direta do autor do estudo na formulação de uma proposta e o gerenciamento das demais procedimentos de estudo em questão, tais como, coleta de dados, técnicas de coleta de dados e também as contribuições do estudo.

5.4. TÉCNICAS DE COLETA DOS DADOS EXISTENTES

O processo de coleta de dados foi realizado por meio de questionários, entrevistas, análises documentais e observações livres, que tiveram como base às informações geradas pela pesquisa de mercado que foi realizada na empresa estudada. E também, foi elaborado e aplicado um questionário interno complementar com intuito de coletar informações internas da empresa.

5.5. COLETA DOS DADOS EXISTENTES NA EMPRESA ESTUDADA

Atualmente, o mercado varejista da região opta, basicamente, por um procedimento que envolve recursos da informática e preço de mercado, trabalhando sempre com custos inerente às compras. Esse mercado ignora os gastos gerais das empresas e principalmente, os do ramo de autopeças. Assim, eles não aplicam sistema de custeio algum.

A empresa estudada não se diferencia das demais com relação ao mercado, pois segue o mesmo procedimento acima, e também não evidencia os gastos gerais da empresa. A ênfase é somente no acréscimo do faturamento, buscando a solução para todos os problemas no volume de vendas (custo-volume-lucro).

A análise do critério adotado pela empresa demonstra que, nem sempre o aumento no volume de vendas é a melhor solução, tendo em vista que o acréscimo nas vendas pode não gerar lucros na mesma proporção, em função dos gastos excessivos, tais como, impostos, despesas com entrega, telefone etc. Esses gastos adicionais podem não gerar receitas na mesma proporção e, com isso, absorvem o lucro da empresa.

Para esclarecer melhor essa afirmação, a empresa analisada está situada em uma região cuja população tem, no geral, baixo poder aquisitivo, acarretando dificuldades de pagamentos pelos serviços prestados ou pelas peças consumidas e, conseqüentemente, proporcionando acentuado risco de inadimplência.

A empresa estudada realizou uma pesquisa de mercado que serviu de fonte de diversas informações constante neste capítulo, conforme segue:

* Uma empresa que atua no ramo de autopeças e tenha como foco a venda de peças automotivas e serviços mecânicos, concorre, atualmente com amplo mercado consumidor. Situada em uma cidade de pequeno porte, que tem hoje, aproximadamente, 2.100 de veículos usados que necessitam de manutenção preventiva, tais como: freios, troca de óleo, escapamento, filtros etc. Itens esses que proporcionam a segurança ao condutor. Nos últimos 4 anos, o número de veículos aumentou em 10% (Departamento Nacional De Trânsito) e a escassa manutenção é considerada hoje um problema grave levando em consideração o novo código de trânsito e suas rigorosas leis.

* Segundo o DETRAN (Departamento Nacional De Trânsito), 23% dos veículos estão fora das exigências de segurança de circulação, ou seja, faltando algum acessório e a principal causa seria os maus hábitos de conservação. Além disso, manter um veículo com a manutenção em dia é a soma de vários fatores, por parte do proprietário do veículo, como: poder aquisitivo, tempo, hábito, e, também, o profissional capacitado, sendo que os veículos modernos exigem equipamentos sofisticados e profissionais preparados para executá-los.

* Neste contexto de benefícios e prejuízos advindos da boa e má conservação, os estabelecimentos de autopeças aparecem como uma oportunidade de oferecer à população peças e serviços mecânicos que possam levar estabilidade e conforto para os usuários de autos.

* Atualmente, ocorreu um grande aumento na procura de estabelecimentos que ofereçam os recursos necessários para a aplicação de manutenção em veículos automotivos, pois é crescente a consciência e o interesse dos condutores na qualidade da mecânica dos veículos em circulação.

* O proprietário de veículos tem um perfil de cliente que pode ser ludibriado facilmente em função das circunstâncias, às vezes, em situações constrangedoras, por exemplo, quando o seu veículo quebra em trânsito, pode ser vítima fácil de algum mecânico desonesto, assim este aproveita da aflição do cliente, que muitas vezes está com a família, sujeitando-se aos orçamentos forjados.

* A empresa de autopeças, estudada, está explorando as oportunidades advindas dessa tendência. A empresa apresenta uma proposta de manutenção, graças a um forte investimento em cursos para desenvolvimento dos serviços mecânicos, oferecendo aos mecânicos uma capacitação para as diversas situações de atendimentos aos seus clientes.

* De 2000 para 2001, com ações de *marketing* informais, fazendo propaganda de panfletagem, a empresa apresentou evolução de 53% no seu faturamento em 2002. Parte da lucratividade foi reinvestida na empresa, o que possibilitou o desenvolvimento de sua infra-estrutura. Contudo, devido aos baixos investimentos em mídia dos concorrentes, a empresa analisada aumentou seu *market share* (fatia de mercado) em 11% com relação ao faturamento de 2000. Diante dessa facilidade de penetração no mercado, foi proposto à elaboração de um planejamento de *marketing*, a fim de garantir um crescimento maior para o segundo semestre 2002 e no ano 2003. As intenções exploratórias foram monitorar as forças externas, definir onde alocar os recursos para atingir os seus objetivos e metas estratégicas, e maximizar o retorno sobre o capital investido.

* Diante disso, foram definidas de forma genérica, as tendências futuras desse cenário, podendo-se dizer que a manutenção de veículos tende a continuar aumentando, devido aos crescentes números de veículos novos. Mais um fator a considerar é o aumento do rigor da fiscalização junto aos veículos, em função do novo código de trânsito. Diante dessa análise de ambiente externo, verifica-se um quadro otimista para as autopeças e os chamados auto centers.

* A empresa mostra-se capaz de alcançar resultados mais expressivos, porque possui funcionários treinados e capacitados. Entende-se que, por meio do aprimoramento técnico, as autopeças garantirão a sua perpetuidade no mercado.

* Constatou-se, na empresa analisada, que os concorrentes entrantes potenciais representam a principal ameaça neste mercado. Isto porque são capitalizados e possuem tecnologia de ponta. Dentre esses entrantes, destacou-se, somente, um concorrente, em uma cidade aproximadamente a 100 Km da empresa analisada. O mercado local de autopeças consumiu nos exercícios de 2000 o valor de R\$ 379.806,80 de 2001 o valor de R\$ 503.319,20 com vendas de peças (Associação Comercial Apud Jornal Gazeta, 23/06/2001).

* Frente a fortes ameaças de entrantes, conclui-se que a autopeças só poderá competir se conseguir um diferencial competitivo e ganhar confiança dos clientes, junto o segmento de mercado disponível, que lhe proporcione maior lucratividade. Sendo assim, uma estratégia de diferenciação com foco, tais como, as prefeituras, as empresas e os consumidores finais (proprietários dos veículos), deverá ser incluída como alvo.

* As linhas de ação contemplam o aumento do *portfólio*, em função da ampliação e otimização dos canais de distribuição, da intensificação da comunicação dirigida ao público-alvo, e aprimoramento dos recursos humanos de autopeças. Tal plano de marketing visou gerar um aumento substancial nas vendas e nos lucros em relação ao ano de 2002. A meta foi aumentar o volume de vendas e serviços na ordem de 12%, em um período de 06 (seis) meses em relação ao ano anterior. Este aumento pode ser obtido por meio de uma estratégia de propaganda, aplicada no mercado local.

* Foi realizada uma pesquisa por amostragem de 20% de um universo de 10.200 pessoas de ambos os sexos, com idade entre 18 e 60 anos, com propósito de gerar informações necessárias para correção das falhas e

aprimoramento dos procedimentos relacionados às vendas e, principalmente, ao atendimento em balcão. Essa pesquisa foi realizada em meados de 2001, por meio de questionários preenchidos pelos clientes, os quais foram abordados nas ruas ou nas suas residências.

5.5.1. FORMAÇÃO DE PREÇO DA EMPRESA ESTUDADA

A tabela 02 demonstra o critério de formação de preços da empresa em questão:

TABELA 2- FORMAÇÃO DE PREÇO

Descrição	Compra + Frete	Preço de Venda	Margem de Lucro Bruto	
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 50,00	R\$ 67,50	35%	R\$ 17,50
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$111,04	R\$ 149,91	35%	R\$ 38,87
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 30,97	R\$ 41,81	35%	R\$ 10,84
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 4,17	R\$ 6,05	45%	R\$ 1,88
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 26,29	R\$ 35,49	35%	R\$ 9,20

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Segundo o gerente da loja, o critério de formação de preços foi estabelecido da seguinte forma: produtos com valores até R\$ 10,00, têm uma margem de lucro bruta de 45% (quarenta e cinco por cento) e acima desse valor, 35% (trinta e cinco por cento) de margem de lucro bruto. A empresa tem como estratégia, uma margem inferior à dos concorrentes em 10%. Essa referida estratégia foi baseada no critério de vendas de produtos Elásticos (produtos que sofrem grandes variações de preços no mercado), considerados supérfluos na maioria dos casos (Vasconcellos, 2000).

De acordo com essas informações, demonstra-se que a estratégia da empresa poderia ter grandes êxitos, desde que se tivesse analisado outras variáveis como, por exemplo, a questão do poder aquisitivo da região, velocidade nas reposições das peças e número de habitantes da cidade, tendo em vista que parte da estratégia seria a entrada em mercados de cidades vizinhas. Essa estratégia maximizou os gastos da empresa, devido ao transporte de entrega até o cliente, telefone utilizado, funcionário para entrega do produto e uma comissão maior para os mecânicos, superando aquela dada

pelos concorrentes. Assim, houve um reflexo negativo na margem de lucro da empresa.

Esses percentuais acima foram estabelecidos prevendo-se que as vendas iriam ser maiores que as praticadas pelos concorrentes. O critério adotado para formação de preços foi o de mercado, baseado nos preços dos concorrentes. Na maioria das vezes, a empresa tinha de baixar seus preços para ganhar da concorrência, entretanto, não aplicava nenhuma forma compensação para essas perdas. Assim, o lucro se tornava cada vez menor ou até mesmo poderia gerar prejuízos.

5.5.2. RECEITAS E GASTOS DA EMPRESA ESTUDADA (MÉDIA DOS ÚLTIMOS 06 MESES DE 2002).

Nas tabelas 03 e 04 são apresentados as receitas e os gastos da empresa durante os últimos 06 meses de 2002. Nelas é possível constatar que os gastos são acentuados e têm um reflexo (negativo) imediato no lucro da empresa. Dessa maneira torna-se inviável a existência da empresa.

TABELA 3- RELAÇÃO DOS GASTOS

Descrição	Valor \$	Gastos Gerais	%
Receitas de Vendas	21.114,00		
Receitas de Serviços	1.200,00		
Total das Receitas	22.314,00		
Custo de reposição + frete	15.300,00	CV	72,46
Lucro Operacional Bruto	7.014,00		33,22
Pró-labore	1.000,00	DF	
Salários	1.130,00	DF	
Comissão do mecânico da loja	600,00	DV	
Décimo terceiro salário	95,00	DF	
Encargos sociais	200,00	DF	
Despesas com administrativa	40,00	DV	
Imposto predial	10,00	DF	
Água	40,00	DV	
Energia	110,00	DV	
Telefone	400,00	DV	
Despesa bancária	180,00	DV	
Empréstimo	430,00	DF	
Desconto concedido sobre vendas	100,00	DV	
Comissão de vendas	300,00	DV	
Impostos – DARF	300,00	DV	

Despesas com cobrança	45,00	DF	
Despesas com escritório externo	120,00	DF	
Manutenção da moto	100,00	DV	
Posto de combustível	150,00	DV	
Outras despesas	40,00	DV	
Propaganda	120,00	DF	
Férias	126,00	DF	
ISS	50,00	DV	
Gastos Variáveis	2.410,00	DV	
Gastos Fixos	3.276,00	DF	
Lucro Líquido ou Prejuízo	1.328,00	LL	

FORTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

TABELA 4- RESUMO DOS GASTOS – REF. TABELA 03

Descrição	valores \$	percentuais %
Receitas Totais (peças e serv.)	22.314,00	100,00
Gastos Totais	20.986,00	94,05
Gastos Fixos	3.276,00	14,68
Gastos Variáveis	17.710,00	79,37
Margem de Lucro	1.328,00	5,95

FORTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Não existe sistema de custeio algum adotado na empresa, tendo em vista que são denominados como custos, somente reposição das peças e fretes. Os restantes dos gastos são denominados “Despesas Fixas” ou “Variáveis”. Assim sendo, a empresa sempre trabalha com a hipótese de incentivo ao aumento do volume de vendas, ignorando os gastos gerais.

5.5.3. DEFICIÊNCIAS DA NÃO ADOÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO

Com relação à não adoção de um sistema de custeio, os principais agravantes são as dificuldades de se identificar os gastos e onde são consumidos os recursos da empresa. Dessa forma, ignora-se a existência de elementos dos gastos, como, por exemplo, a empresa não tem suporte com relação a seus gastos e volume de vendas. Portanto, as tomadas de decisões ficam limitadas ou até mesmo comprometidas, devido à ausência de

informações concretas, baseada em um critério que traga segurança para a gerência.

6. PROPOSTA DE FLEXIBILIDADE DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA NO VAREJO

Com base na análise do capítulo anterior, é apresentada a seguir, uma proposta de flexibilidade na formação de preço de venda no varejo, para uma empresa de pequeno e médio porte.

6.1. VISÃO FUTURISTA DA EMPRESA

É meta da empresa em estudo, permanecer como líder no mercado regional de autopeças, tanto pela sua forte determinação, quanto pela sua forma de ação. Dessa forma, a empresa pode adotar os procedimentos tratados neste trabalho que visa a flexibilidade de formação de preços e a implantação do sistema de custeio abc.

A proposta inicial é a flexibilidade na formação de preço com aplicação do sistema de custeio “abc” nos custos-despesas gerais da empresa, sem ignorar o preço de mercado.

Para exemplificar melhor a questão da flexibilidade, será elaborada uma **pré- formação de preços** baseado no *mark-up*, com suporte no “abc” e ponto de equilíbrio, de forma que o vendedor possa se sentir seguro nas negociações de balcão. É idealizado que o vendedor possa ter plena confiança, assim como o preço em questão pode vir a sofrer oscilações para menor, de maneira concreta, sem gerar prejuízo para empresa.

Numa fase posterior, a **formação efetiva de preços** deverá ser diretamente com o cliente. A base para sustentar esse procedimento é utilizar-se de alternativas de negociação considerando: (1) vendas de peças isoladamente, (2) vendas de serviços isoladamente (3) e vendas de peças e serviços. Nesse sentido, os vendedores passariam a ter três opções para tratar e, dessa forma, poderiam decidir em que item poderá ser concedido desconto

que satisfaça os clientes, podendo recuperar esses valores em outras peças de menor valor ou em serviços que se realizam até o final da manutenção.

6.2. PROPOSTA PARA COTAÇÕES DE PREÇOS

Na tabela 05 segue o modelo da proposta utilizando como suporte os menores preços com marcas compatíveis.

TABELA 5- PROPOSTA PARA COTAÇÕES DE PREÇOS

Descrição dos Produtos	Forn. "A"	Forn. "B"	Forn. "C"	Forn. "D"
Amortecedor Diant. do Gol (todos)	50,00	49,00	46,60	45,00
Kit Embreagem do MT A.P. 1.6	111,04	99,00	104,00	109,00
Bomba D'água MT A.P. 1.6	30,97	29,00	27,00	28,00
Rolamento Roda Dianteiro Gol (todos)	26,29	23,00	24,50	25,80
Retentor Roda Tras. Gol (todos)	4,17	4,00	3,75	3,90

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

As Cotações de Preços são armas que poderão ser usadas contra a concorrência e em favor dos clientes, pois a empresa pode ter um preço mais acessível no mercado ou um aumento na margem de lucro bruto.

Conforme tabela 5, serão cotados os preços com os 04 (quatro) melhores fornecedores-parceiros eleitos dentre uma relação de 10 (dez). Esses fornecedores selecionados, receberão as cotações de reposições de 10 (dez) em 10 (dez) dias, para que a empresa possa ter uma quantidade razoável de compra. Assim, o departamento de compras da empresa terá um maior poder de negociação. A cotação terá a seguinte estratégia: dos 04 (quatro) fornecedores em questão, somente em 02 (dois) será feita a compra de reposição. Serão escolhidos os 02 (dois) melhores, observando preço, forma de pagamento, frete e qualidade das peças. É evidente que, em uma cotação, sempre alguns itens serão considerados a melhor opção de compra no fornecedor A, B, C ou D. Dessa forma, a empresa teria de comprar de todos os fornecedores para, aparentemente, fazer-se a melhor compra. Além das vantagens citadas, o departamento de compras irá acrescentar mais uma exigência na mesma estratégia, por exemplo, forçar os 02 (dois) fornecedores

eleitos a baixar seus preços, nos itens que não tiveram o melhor preço. Feito isso, a empresa terá realizado a melhor compra de reposição.

6.3. PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO

Na proposta de formação de preços (tabela 06) demonstra-se o melhor custo e o índice marcador (mark-up), conseqüentemente, o lucro bruto, tudo isso utilizando as informações trazidas pela proposta de cotação de preços (tabela 05).

TABELA 6- PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO

Descrição	Compra + Frete	Preço de Venda	Margem de Lucro Bruto
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 45,00	R\$ 70,20	56% R\$ 25,20
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$ 99,00	R\$ 154,44	56% R\$ 55,44
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 27,00	R\$ 42,12	56% R\$ 15,12
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 23,00	R\$ 35,88	56% R\$ 12,88
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 3,75	R\$ 5,85	56% R\$ 2,10

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTA ESTUDO

Na tabela 06 os preços foram formados de acordo com índice de *mark-up* (1,56 – tabela 09).

6.3.1. RECEITAS E GASTOS REFERENTES À PROPOSTA DO ESTUDO

As tabelas 07 e 08 demonstram o reflexo do aumento da margem de lucro ocasionando um acréscimo no lucro da empresa.

TABELA 7- DEMONSTRATIVO DOS GASTOS DA EMPRESA (DEZEMBRO/03)

Descrição	Valor \$	Gastos Gerais	%
Receitas de Vendas	21.756,00	RV	90,98
Receitas de Serviços	2.156,25	RS	9,02
Total das Receitas	23.912,25	RT	100,00
Custo de Reposição + Frete	13.976,05	CV	58,45
Lucro Operacional Bruto	9.936,20	LOB	41,55
Pró-labore	1.000,00	DF	
Salários	1.130,00	DF	
Comissão do Mecânico da loja	600,00	DV	
Décimo terceiro Salário	95,00	DF	
Encargos Sociais	200,00	DF	
Despesas Administrativa	40,00	DV	
Imposto Predial	10,00	DF	
Água	40,00	DV	

Energia	110,00	DV	
Telefone	400,00	DV	
Despesa Bancária	180,00	DV	
Empréstimo	430,00	DF	
Desconto concedido sobre vendas	100,00	DV	
Comissão de Vendas	300,00	DV	
Impostos – DARF	300,00	DV	
Despesas com cobrança	45,00	DF	
Despesas com Escritório externo	120,00	DF	
Manutenção da Moto	100,00	DV	
Posto de Combustível	150,00	DV	
Outras Despesas	40,00	DV	
Propaganda	120,00	DF	
Férias	126,00	DF	
ISS	50,00	DV	
Gastos Variáveis(-) Custos Rep.	2.410,00	DV	
Gastos Fixos	3.276,00	DF	
Lucro Líquido ou Prejuízo	4.250,20	LL	19,53

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

TABELA 8- RESUMO DOS GASTOS DA EMP. ESTUDADA (INFORM. DA TABELA 07)

Base cálculo - receita total – exceto Lucro Líq. das Peças

Descrição	Valores \$	Percentuais %
Custos de Reposições + Frete	13.976,05	58,45
Receita Total	23.912,25	100,00
Gastos Totais	19.662,05	82,22
Gastos Fixos	3.276,00	13,70
Gastos Var. (-) custo rep.	2.410,00	10,08
Lucro Líquido das Peças	2.093,95	→ 4.250,20 = 19,53%
Lucro Líquido Serviços	2.156,25	

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Base de Cálculo: Receita de vendas (tabela 7) → 21.756,00

6.3.2. PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO COM MARK-UP

O sistema *mark-up* é muito utilizado nas empresas de pequeno porte, devido sua simplicidade, sua eficiência e sua eficácia. Assim, o autor desse estudo pode classificar o mark-up como uma ferramenta indispensável nesta empresa, na qual foi constatada uma carência de índice para formação de preços.

A) Demonstração do índice de Mark-up

A tabela 9 apresenta os percentuais que serão utilizados para apuração do *mark-up*, que foram encontrados baseados na tabela 7, (Base de cálculo utilizada - **receitas das vendas**).

TABELA 9- ÍNDICE DE MARK-UP

Gastos Variáveis(-) Custos Reposição	11,08 %	
Gastos Fixos	15,06 %	
Lucro Líquido	09,62 %	
Total	35,76	
Mark-up	64,24%	

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

As informações da tabela 9 foram extraídas da **base de cálculo** receitas de vendas (tabela 7), na ordem de R\$21.756,00. Dessa forma foram excluídas as receitas de serviços, na ordem de R\$ 2. 156,25. Tudo isso para demonstrar o índice marcador (mark-up), somente na formação de preços das mercadorias.

$$\text{A1) Mark-up Multiplicador} \rightarrow = \frac{1}{0,6424} = 1,56$$

$$\text{A2) Mark-up Divisor} \rightarrow = \frac{64,24}{100} = 0,6424$$

A tabela 10 demonstra a aplicação do *mark-up* multiplicador nos produtos, utilizado na proposta da pré-formação do preço de venda.

* Mark-up Multiplicador

TABELA 10- FORMAÇÃO DE PREÇOS COM MARK-UP MULTIPLICADOR

Descrição	Compra + Frete	Mark-up (X)	Preço de Venda
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 45,00	1,56	R\$ 70,20
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$ 99,00	1,56	R\$154,44
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 27,00	1,56	R\$ 42,12
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 23,00	1,56	R\$ 35,88
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 3,75	1,56	R\$ 05,85

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

E também, a tabela 11 demonstra a aplicação do *mark-up* divisor nos produtos para a formação do preço de venda.

*** Mark-up Divisor**

TABELA 11- FORMAÇÃO DE PREÇOS COM MARK-UP DIVISOR

Descrição	Compra + Frete	Mark-up (/)	Preço de Venda
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 45,00	0,6424	R\$ 70,04
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$ 99,00	0,6424	R\$ 154,11
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 27,00	0,6424	R\$ 42,03
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 23,00	0,6424	R\$ 35,80
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 3,75	0,6424	R\$ 05,84

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

6.4. PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE SERVIÇOS

A formação de preços dos serviços (tabela 12) foi calculada tendo uma média de 69 serviços realizados no mês. Tudo isso, baseado nos últimos 06 meses de 2003, composto por 23 dias trabalhados, sendo 8 h diária, com duração de 2 e ½ h por serviço executado, gerando uma receita média diária de R\$93,75.

TABELA 12- PROPOSTA PARA FORMAÇÃO DE PREÇO DE SERVIÇO

Descrição	Quantidade	Valor (R\$)
Quantidade dos serviços realizados no mês	69	
Dias trabalhados no mês	23 (média)	
Quantidade de horas trabalhadas (diária)	08 h	
Custo da hora trabalhada (unitária)		R\$12,50
Média dos serviços realizados (diário)	03	
Média – horas trabalhadas por serviço (unitária)	2 e 1/2 h	
Média das receitas de serviços (diária)	3 X 2,5 X 12,50 =	R\$ 93,75
Total das receitas no mês	23 x 93,75=	R\$ 2.156,25

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

As informações da tabela 12 foram elaboradas de forma que as receitas pudessem aumentar para R\$ 2.156,25, levando em consideração uma média no custo da hora trabalhada de R\$12,50. Essa alavancagem acontecerá em

função de uma valorização mais intensiva nos serviços pequenos de até 01 hora.

6.5. PONTO DE EQUILÍBRIO

Com relação ao ponto de equilíbrio, as empresas podem utilizar como ferramenta gerencial, de acordo com modelo de gestão adotado.

As informações abaixo estão demonstradas na tabela 7, com isso estão apresentadas nas fórmulas constantes os percentuais, que a empresa em estudo pode utilizar nas tomadas de decisões e também elaborar as estratégias competitivas, em função da oscilação dos preços, utilizando como base, o ponto de equilíbrio (Crepaldi, 2002, Wernke 2001 e Proposto pelo Autor deste Estudo)

$$PE_{FAT} = \frac{GF}{RT - GV} \times 100 =$$

$$PE_{FAT} = \frac{3.276,00}{23.912,25 - 16.386,05} \times 100 = 43,53 \% = R\$ 10.409,00$$

$$PE_{MLB} = \frac{GT(- C.Rep.)}{C.Rep.} \times 100 =$$

$$PE_{MLB} = \frac{5.686,00}{13.976,05} \times 100 = \mathbf{40,68\%}$$
 do total das vendas com serv. mecânicos

$$PE_{MLB} = \frac{GT(- C.R.) - GS}{C.Rep.} \times 100 =$$

$$PE_{MLB} = \frac{5.686,00 - 1.908,01}{13.976,05} \times 100 = \mathbf{27,03\%}$$
 do total das vendas, exceto serviços mecânicos

*

MLB= 56% → $PE_{MLB} = 40,68\%$.

Obs: MLB= Margem de Lucro Bruto

O ponto de equilíbrio é uma ferramenta fundamental para as tomadas de decisões na gestão empresarial. A gerência, e até mesmo os vendedores, terão um confiável suporte no dia-dia da empresa.

Na empresa estudada demonstrada acima, o ponto de equilíbrio no volume de vendas monetário (R\$) está na ordem de **R\$10.409,00**. Dessa situação a empresa terá lucro 0 (zero). No ponto de equilíbrio na margem de lucro os vendedores **não** poderão vender com uma margem de lucro bruta inferior a **27,03%**, logo, tem-se lucro 0 (zero), exceto raras exceções, como quando para não se perder o cliente, pleiteando futuras vendas com o mesmo.

Diante dessas informações, portanto, depara-se com os resultados dos cálculos, que a empresa estudada tem em média 10 (dez) dias úteis por mês, para a obtenção do lucro, bem com o restante dos dias é absorvido pelos gastos gerais da empresa.

6.6. IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO ABC

O sistema de custeio ABC foi proposto por Hicks (1992), para aplicação em pequenas empresas. Ele habilita as pequenas empresas a utilizarem o sistema de custeio abc (**Adaptação ABC – letras maiúsculas, em abc – letras minúsculas**). Para ele, este sistema de custeio não é uma opção para as empresas concorrerem, mas uma obrigação dentro da gestão de negócios. Com vista no custo do produto e do processo o ABC é necessário para qualquer empresa que pretenda manter, ou expandir sua competitividade.

Na verdade, o sistema de custeio ABC foi desenvolvido para aplicação nas grandes empresas, pois o gasto de implantação é significativo, dando um retorno relevante de informações geradas pelo sistema, que serão usadas nas tomadas de decisões da gestão empresarial. Por esse motivo, o referido autor sugeriu um sistema “abc” simplificado. Assim sendo, as pequenas empresas poderão utilizar o “abc”, mesmo que não tenham os recursos suficientes

exigidos na implantação do sistema. Diante da ausência de um sistema de custeio na empresa estudada, a gerência opta pelo estudo da implantação do sistema de custeio ABC, para dar suporte às dificuldades dos gestores, na questão dos gastos. E também, um controle e planejamento dos tais, pleiteando uma redução de 5% (cinco por cento).

6.6.1. METODOLOGIA UTILIZADA NA PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DO ABC

A metodologia desenvolvida foi baseada na habilitação do sistema de custeio “abc” para pequenas empresas por Hicks (1992) e Proposta pelo Autor deste Estudo, conforme segue:

- * Planejamento
- * Técnica de coletas de dados
- * Registros dos Dados Coletados
- * Determinação dos Fatores de Consumo dos Recursos
- * Demonstrativo dos Recursos da Empresa e seus respectivos direcionadores
- * Atribuição dos recursos às atividades
- * Determinação das atividades
- * Relação das Atividades desenvolvidas pela empresa
- * Relação dos direcionadores das atividades da empresa
- * Relação das atribuições dos gastos às atividades
- * Determinação dos objetos dos custos-despesas
- * Resumo da Proposta de formação de preço
- * Implantação gradativa
- * Proposta de Pré-formação de preços baseado no *mark-up*

* Proposta de formação efetiva de Preços - Flexibilidade

* Discussões e Contribuições

* Conclusões

6.7. PLANEJAMENTO PARA ELABORAÇÃO DA PROPOSTA

A primeira etapa do trabalho consistiu na determinação de que forma seria a proposta de implantação do sistema de custeio ABC na empresa estudada. Alguns critérios básicos deveriam ser preenchidos para que pudesse transcorrer de forma mais fácil, e, desta maneira, transmitir o interesse e a confiança por parte dos proprietários que seria indispensável, pois, além de se estar manipulando dados confidenciais e estratégicos da empresa, seria necessário total apoio. Além disso, o proprietário deveria compartilhar com a visão e o objetivo, tornando-se assim um colaborador deste trabalho.

Inicialmente, analisou-se todo o processo de vendas, elaborando-se um fluxo de produtos e serviços, para proporcionar uma melhor visão das divisões de cada departamento da empresa (Finanças, Compras, Vendas, Serviços e Estoques). Após a análise de toda a gestão de negócio se definiu o centro de custos e em cada departamento, analisou-se o processo de implantação do ABC. Durante este período de observações e anotações foi imprescindível a cooperação de todos os funcionários de cada departamento.

Foram analisados os gastos da empresa, a partir do sistema de dados, definiu-se os direcionadores de custos-despesas de primeiro estágio, ou seja, determinaram-se índices para apropriar gastos a cada atividade. Para facilitar a escolha dos direcionadores dos gastos do primeiro estágio, elaborou-se uma matriz de consumo de recursos a fim de determinar-se exatamente quais eram os recursos utilizados por cada atividade. Os direcionadores teriam de cumprir ainda com duas exigências básicas: deveria analisar a demanda que uma atividade causaria sobre determinadas contas de gastos em relação a outras e

a quantificação do direcionador, pois a determinação dos fatores de consumo de recursos, deveria ser simples e prática.

A escolha dos direcionadores dos gastos representará um dos fatores de maior complexidade a ser determinado, pois deveriam expressar números mais próximos da realidade da empresa, a fim de não serem arbitrários com relação aos gastos de um determinado departamento, ou com os demais.

Para as atividades dentro de cada setor foram determinadas quais as que agregam valor (RVA) e as que não agregam valor (NVA). Essa análise é importante quando se identificar quais as atividades que não agregam valor às peças ou serviços. Estas atividades devem ser minimizadas ao máximo e, se possível, extintas. Isso colaboraria na tentativa da redução dos gastos, tornando a empresa mais competitiva no mercado.

O próximo passo foi determinar os direcionadores de gastos de segundo estágio. Assim, conseguiu-se determinar o custo total de cada atividade pela empresa.

6.8. TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

O processo de coleta de dados foi realizado por meio de relatórios diários e mensais gerados pelo sistema de informática da empresa, entrevista individual com os funcionários, para assim selecionar as atividades da empresa com maior eficiência, e também, foi elaborado e aplicado um questionário interno complementar com intuito de coletar informações internas da empresa.

6.8.1. REGISTROS DOS DADOS COLETADOS

Todas as informações obtidas nas coletas foram arquivadas em pastas na forma de papel e na forma informatizada por meio do microcomputador, pois as informações foram cruzadas para facilitar as análises e conclusões desse trabalho.

Determinaram-se as atividades da empresa em um primeiro estágio com seus devidos gastos e, posteriormente, definiu-se os direcionadores de

segundo estágio, que rastreou os custos-despesas das atividades aos produtos, conforme descrito acima.

6.9. DETERMINAÇÃO DOS FATORES DE CONSUMO DE RECURSOS

Esta determinação é minuciosa, em função da existência de peças e de serviços mecânicos, pois existe uma separação entre os departamentos de prestação de serviço e de peças. Assim, os trabalhos realizados na oficina mecânica são registrados na loja.

A tabela 13 apresenta os recursos da empresa e seus direcionadores, que são responsáveis pela alocação dos recursos consumidos pelas atividades da empresa.

TABELA 13- DEMONSTRATIVO DOS RECURSOS DA EMPRESA E SEUS RESPECTIVOS DIRECIONADORES.

Descrição	Direcionadores		Valor
Custos das reposições	n. vendedores	02	13.976,05
Custos de estoque	Rateio	M.O.	1.000,00
Pró-labore	n. de sócios	02	1.000,00
Despesas com remuneração	n. de funcionários	04	1.600,00
Comissão do Mecânico da loja	n. serviços	58	600,00
Despesas financeiras	Rateio	M.O.	1.000,00
Imposto Predial	M2	242 m2	20,00
Água	M3	05	45,00
Energia	Kwh	287	120,00
Telefone	n. de ligações	340	400,00
Desconto concedido sobre vendas	Alocação direta	114	300,00
Comissão de Vendas	Alocação direta	114	300,00
Impostos – DARF	Alocação direta	%	300,00
Despesas com cobrança	n. de títulos	20	45,00
Desp. c/ terceiros (escr. Contab.)	Rateio	M.O.	120,00
Manut. da Moto e combustível	Km percorrido	1.672 km	150,00
Outras Despesas	Rateio	M.O.	60,00
Propaganda	Alocação direta	180 inserções	120,00
Despesas com depreciação	Alocação direta	%	375,00

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

As informações constantes da tabela 14 demonstram a atribuição dos recursos às atividades da empresa, de forma analítica nos respectivos departamentos, conforme segue:

TABELA 14 - ATRIBUIÇÃO DOS RECURSOS ÀS ATIVIDADES

Descrição	A distribuir (Total)	Finanças	Compras	Vendas	Serviços	Estoques	Total
Receitas das Vendas				21.756,0			21.756,00
Receitas dos Serviços					2.156,25		2.156,25
Total das Receitas							23.912,25
Custos de reposições	(13.976,05)						
Alocação Direta			13.976,05				13.976,05
%	100		100				100
Custos de estoque	(1.000)						
Alocação Direta						1.000,00	1.000,00
%						100	100
Telefone	(400,00)						
\$		47,00	35,40	258,60	59,00		400,00
n. ligações	340	40	30	220	50		340
%	100	11,78	8,82	64,70	14,70		100
Desp. c/ remuneração	(1.600,00)						
\$		400,00	385,00	385,00	430,00		1.600,00
n. funcionários	04	02	½	½	01		04
%	100	25,00	24,06	24,06	26,88		100
Manut. da Moto e comb.	(150,00)						
\$		8,97	1,80	134,74	4,49		150,00
n. Km percorridos	1672	100	20	1502	50		1672
%	100	06	1,20	90,11	2,78		100
Imposto Predial	(20,00)						
\$		1,65	1,65	3,30	8,30	5,10	20,00
M2	242	20	20	40	100	62	242
%	100	8,26	8,26	16,53	41,32	25,62	100
Água	(45,00)						
\$		3,69	3,69	7,47	30,15		45,00
M3	05	0,41	0,41	0,83	3,35		05
%	100	8,26	8,26	16,53	41,32		100
Energia	(120,00)						
\$		17,14	21,33	17,14	55,60	8,79	120,00
Kwh	287	41	51	41	133	21	287
%	100	14,28	17,77	14,28	46,35	7,32	100
Pró-labore	(1.000,00)						
\$			500,00	500,00			1.000,00
n. de sócios	02		01	01			02
%	100		50	50			100
Desp. financeiras	(1.000,00)						
Rateio (M.O.D.)		181,80	175,00	175,00	468,20		1.000,00
%	100	18,18	17,50	17,50	46,82		100
Impostos – DARF	(300,00)						
\$				300,00			300,00
Alocação direta (%)				3%			100
%				100			100
Desp. c/ terceiros (escr. Contab.)	(120,00)						
Rateio (M.O.D.)		21,82	21,00	21,00	56,18		120,00
%		18,18	17,50	17,50	46,82		100
Outras Despesas	(140,00)						
Rateio (M.O.D.)		25,45	24,50	24,50	65,55		140,00
%		18,18	17,50	17,50	46,82		100
Propaganda	(120,00)						
Rateio (M.O.D.)		21,82	21,00	21,00	56,18		120,00
%		18,18	17,50	17,50	46,82		100

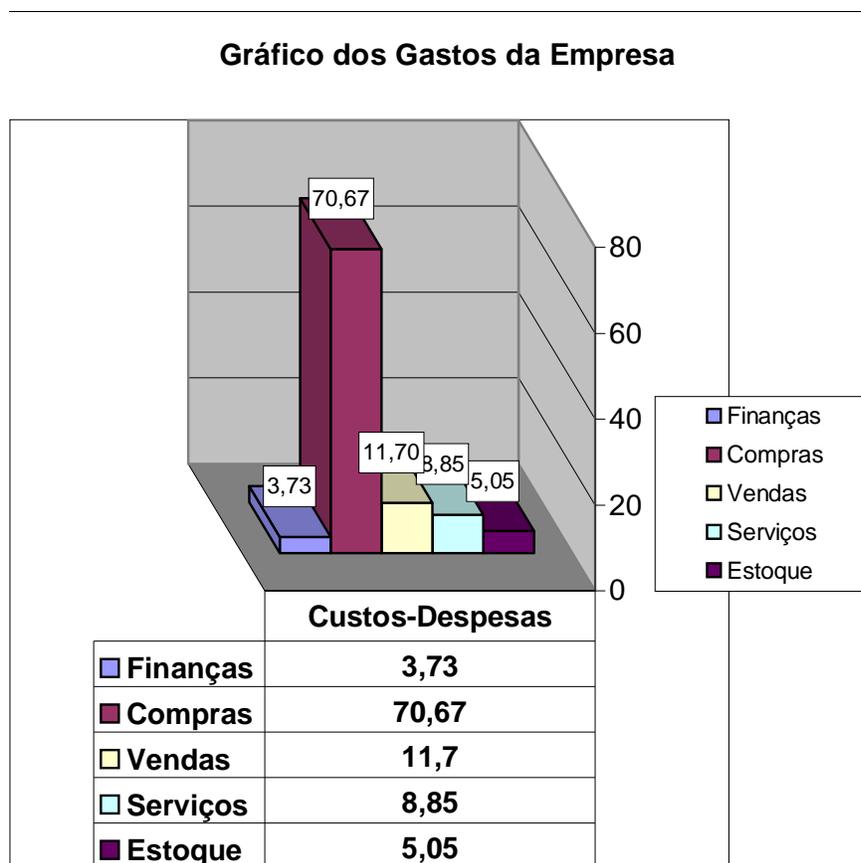
Desp. c/ depreciação	(375,00)						
Alocação Direta	375,00	75,00	75,00	75,00	75,00	75,00	375,00
%	100	20	20	20	20	20	100
Comissão do Mecânico	(600,00)						
Alocação direta	600,00				600,00		600,00
%	100				100		100
Comissão de vendas	(300,00)						
Alocação direta				300,00			300,00
%	100			100			100
Descontos s/ vendas	(300,00)						
Alocação direta	300,00			300,00			300,00
%	100			100			100
Total	(21.566,05)						
\$		804,34	15.241,42	2.522,75	1.908,65	1.088,89	21.566,05
Total	(100%)						
%		3,73	70,67	11,70	8,85	5,05	100

FONTE: BRUNI & FAMÁ (2002), PÁG 181, ADAPTADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Todas as informações correspondentes à tabela 14 estão demonstradas, graficamente, na figura 7, representando todos os departamentos da empresa, cada um com seus respectivos percentuais.

Com relação à tabela 14, estão demonstrados os gastos da empresa em questão, sendo que o lucro é de R\$ 2.346,20; existe porém, uma despesa que **não** onera o caixa (depreciação). Essa despesa é vista como um fato econômico e não um desembolso no caixa. Assim o lucro do empreendimento na questão do fluxo de caixa, ficaria na ordem de R\$2.721,20.

FIGURA 7 – DEMONSTRAÇÕES DOS GASTOS (GRÁFICO)



FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

De acordo com a tabela 14 dos gastos, pode-se definir que os custos-despesas diretas (compras, vendas, serviços) são na ordem de R\$19.672,82 ou 91,22% e os custos-despesas indiretas (finanças e estoque) são na ordem de R\$1.893,23 ou 8,78%.

6.10. DETERMINAÇÃO DAS ATIVIDADES

Esta determinação deu-se a partir das disposições do próprio rol dos custos-despesas da empresa, onde se organizou toda a tarefa registrada de forma lógica e ordenada.

Foram determinados os procedimentos que são realmente relevantes e agrupados em atividades, tornando-se, assim, uma tarefa de grande responsabilidade, pois não é aconselhável a existência de um número muito elevado de atividades, tendo em vista que se deve reduzi-las o máximo possível, pois excesso de atividades tornaria o custeio dos produtos inviável economicamente e a escassez não refletiria a exatidão a que o sistema “abc” se propõe. Ao mesmo tempo, cada atividade utiliza os recursos de maneira diferenciada e, por isso, precisa ser descrita de forma lógica e ordenada, criando direcionadores explícitos que tornem possível uma apropriação justa dos custos-despesas de todas as atividades desenvolvidas pela empresa.

A tabela 15 demonstra todas as atividades da empresa nos seus respectivos departamentos, sejam elas que agregam valor **(A)** ou não agregam valor **(N)**.

TABELA 15- RELAÇÃO DAS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA EMPRESA

Descrição	Dep. Compras	Dep. Vendas	Dep. Financeiro	Dep. Serviços
Emitir Pedido (A)	xxxxxxxx * *			
Cotar Preços (A)	xxxxxxxx * *			
Efetuar Compras (A)	xxxxxxxx * *			
Receber e Conferir Mercadorias (N)		xxxxxxxx * *		
Efetuar Pagamento (N)			xxxxxxxxxxxx * *	
Efetuar Orçamentos ou Atend. (A)		xxxxxxxx * *		xxxxxxxx * *
Autorizar Crédito (N)			xxxxxxxxxxxx * *	
Efetuar Vendas (A)		xxxxxxxx * *		
Efetuar Tele-Vendas (A)		xxxxxxxx * *		
Efetuar Cobranças (N)			xxxxxxxxxxxx * *	
Efetuar Recebimentos (N)			xxxxxxxxxxxx * *	
Efetuar Pós-Vendas (A)	xxxxxxxx * *	xxxxxxxx * *		
Atend. Telefônico e Transferir para outros Departamentos (N)			xxxxxxxxxxxx * *	
Efetuar Serviços (A)				xxxxxxxx * *

FONTE: MARTINS, (2001), PROPOSTO PELO AUTOR DESTA ESTUDO

Após serem identificadas as atividades da empresa, conforme a tabela 15, também foram determinados, na tabela 16, a escolha dos direcionadores delas com seus valores correspondentes:

TABELA 16- TABELA DOS DIRECIONADORES DE ATIVIDADES DA EMPRESA

Descrição	Direcionadores das Atividades	N.o de Atividades	Valor da Ativ.(un)
Emitir Pedido	n. de pedidos	25	19,50
Cotar Preços	n. de fornecedores	45	12,4573
Efetuar Compras	n. de compras	25	559,0420
Registrar Notas Fiscais	n. de N.F. (s)	25	8,38
Efetuar Cobranças	n. de cobranças	250	0,80
Efetuar pagamento	n. de pagamentos	140	0,75
Efetuar Recebimentos	n. de recebimentos	521	0,55
Autorizar Crédito	n. de créditos	51	0,90
Atend. Telefônico e transferência p/ outros Depart.	n. de ligações atendidas	245	0,6876
Efetuar Atendimentos	n. de atendimentos	797	0,9141
Efetuar orçamentos	n. de orçamentos	800	0,92
Efetuar Vendas	n. de vendas	526	1,10
Efetuar Tele-Vendas	n. de tele-vendas	125	1,96
Efetuar Pós-Vendas	n. de Pós-vendas	123	1,96
Efetuar Serviços	n. de serviços	69	27,6616
Receber e conf. Mercadorias	n. de N.F. (média)	25	43,5556
TOTAL DAS ATIVIDADES (R\$)		3.792 =>R\$21.566,05	

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Depois da identificação das atividades relevantes (tabela 16) deve-se, em seguida, passar da atribuição dos gastos às atividades pela identificação dos recursos consumidos nas atividades e pela definição dos direcionadores dos custos-despesas. Assim, a tabela 17 apresenta a relação das atribuições dos gastos as atividades:

TABELA 17- RELAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES DOS GASTOS (CUSTOS-DESP.) ÀS ATIVIDADES

Descrição	N.0(Ativ.)	Finanças-R\$	Compras-R\$	Vendas-R\$	Serviços-R\$	Estoque-R\$	Total -R\$
Efetuar Cobranças	250	200,00					200,00
Efetuar pagamento	140	105,00					105,00
Efetuar Recebimentos	521	286,60					286,60
Autorizar Crédito	51	45,90					45,90
Atend. Telef. E transf. p/ outros departamentos	245	168,65					168,65
Emitir Pedido	25		487,50				487,50
Cotar Preços	45		560,58				560,58
Efetuar Compras + Fretes	25		13.976,05				13.976,0
Registrar N. F. (s)	25		209,44				209,44
Efetuar Atendimentos	797			728,50			728,50
Efetuar Orçamentos	800			736,00			736,00
Efetuar Vendas	526			578,00			578,00
Efetuar Tele-Vendas	125			245,00			245,00
Efetuar Pós-Vendas	123			241,29			241,29
Efetuar Serviços	70				1.908,65		1.908,65
Rec. e conf. Mercad.	25					1.088,89	1.088,89
Média das Atividades	3.792	5,6846	5,6846	5,6846	5,6846	5,6846	21.566,0
Total dos Custos-Desp.		806,15	15.233,57	2.528,79	1.908,65	1.088,89	21.566,0
Total das Receitas				21.756,00	2.156,25		23.912,2
Lucro Líquido							2.346,20

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESTE ESTUDO

Numa atribuição correta dos gastos às atividades, deve-se definir uma ordem de prioridade na efetiva atribuição. Em primeiro lugar, é necessário submeter às alocações diretas - que consistem em alocar determinados gastos (custos-despesas), quando se comprovar uma identificação explícita com relação as suas atividades. Em segundo lugar, não sendo possível a alocação direta, faz-se o rastreamento, que consiste em identificar uma relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. E, finalmente, não existindo a possibilidade dos dois critérios anteriores acima, deve-se recorrer ao rateio dos gastos da empresa (Martins, 2001).

6.11. DETERMINAÇÃO DOS OBJETOS DOS CUSTOS-DESPESAS

A empresa estudada possui duas fontes de receitas. Primeiramente, faturamento de peças, em seguida a execução dos serviços mecânicos. A determinação do objeto de custo levou em consideração as duas fontes de receitas, onde foram definidos os gastos gerais da empresa em estudo.

O resumo da proposta de formação de preço demonstra logo abaixo na tabela 18:

TABELA 18- RESUMO DA PROPOSTA DE FORMAÇÃO DE PREÇO

Base de cálculo: Total dos Gastos

Descrição	Valor (R\$)	%
Total dos custos-despesas (Gastos)	21.556,05	100
Custos de Reposição + Frete	13.976,05	64,83
Mark-up Multiplicador	1,56	00,00
Total das Receitas das vendas	21.802,63	101,14
Total das Receitas de Serviços	2.156,25	10,00
Total das Receitas (Peças e Serv.)	23.958,88	111,15
Lucro Líquido	2.402,83	11,15

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESDE ESTUDO

6.12. PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO GRADATIVA

Esse procedimento será gradativo, tanto para as reações contrárias à implantação do sistema de custeio “abc”, bem como os gastos dos funcionários, pois antes não existia um sistema formal de custeio.

Deve-se, inclusive, iniciar pela motivação junto ao pessoal, mostrando aos responsáveis pelos departamentos, o que é o sistema “abc”; o que vai trazer de informações benéficas para a gerência; como são usadas as informações etc. Deve-se também, discutir o grau de importância que essas informações, mesmo que, aparentemente, pequenas em relação ao sistema, terão no funcionamento geral do esquema “abc”, e de como são importantes para a empresa.

6.13. PRÉ-FORMAÇÃO DE PREÇOS (PROPOSTA)

Primeiramente, propõe-se uma pré-formação de preços de vendas levando em consideração *mark-up*, *abc*, preço de mercado e também o ponto de equilíbrio.

A tabela 19 demonstra a proposta da pré-formação de preços baseada no *mark-up*:

TABELA 19- PRÉ-FORMAÇÃO DE PREÇOS

Descrição	Compra + Frete	Mark-up (X)	Preço de Venda	Lucro Bruto
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 45,00	1,56	R\$ 70,20	R\$25,20
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$ 99,00	1,56	R\$154,44	R\$55,44
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 27,00	1,56	R\$ 42,12	R\$15,12
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 23,00	1,56	R\$ 35,88	R\$12,88
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 3,75	1,56	R\$ 5,85	R\$ 2,10

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESDE ESTUDO

As tabelas 19 e 20 demonstram a real (existente) formação dos preços da empresa estudada e a proposta de formação de preços baseado no *mark-up*.

TABELA 20- FORMAÇÃO REAL DOS PREÇOS DA LOJA-(EXISTENTE)

Descrição	Compra + Frete	Preço de Venda	Margem de Lucro Bruto
Amortecedor Dian. Gol	R\$ 50,00	R\$ 67,50	35%
Kit embreagem Gol A.P. 1.6	R\$111,04	R\$ 149,91	35%
Bomba D'água A.P. 1.6	R\$ 30,97	R\$ 41,81	35%
Rolamento Roda Dian. Gol	R\$ 26,29	R\$ 35,49	35%
Retentor Roda Tras. Gol	R\$ 4,17	R\$ 6,05	45%

FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESDE ESTUDO

De acordo com as tabelas 19 e 20, existem algumas oscilações de preços dos critérios da proposta acima. Esses acréscimos nos preços da **proposta** poderão refletir no faturamento da empresa, ocasionando uma regressão no volume de vendas. Como forma de compensação desse risco, a empresa pode aderir à proposta de flexibilidade da formação de preços, almejando manter os mesmos patamares com relação ao faturamento, que poderá utilizar como estratégia para diminuir as perdas com relação a possível

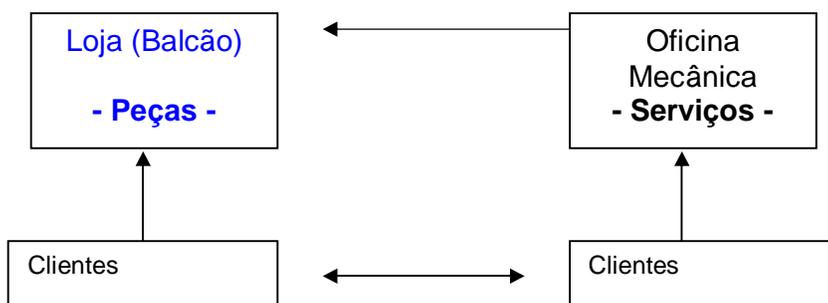
regressão das vendas, o aumento da margem de lucro nas pequenas peças que serão consumidas, até o término do serviço de cada cliente, que utilizar peças e serviços. E, evidentemente, a proposta de flexibilidade propriamente dita (peças e serviços).

6.14. FORMAÇÃO EFETIVA DO PREÇO DE VENDA

Essa etapa da formação do preço fica totalmente na responsabilidade do vendedor, usufruindo o seu poder de persuasão para com cliente, de forma que possa convencer o consumidor a levar ou instalar as peças na oficina da loja.

Os procedimentos que direcionam os clientes na loja para a negociação e formação do preço final, são sugeridos da seguinte forma, conforme demonstração gráfica na figura 8:

FIGURA 8 – DIRECIONAMENTO DOS CLIENTES ATÉ A LOJA



FONTE: ELABORADO PELO AUTOR DESDE ESTUDO

De acordo com a figura 8, pode-se entender que as negociações tanto de peças como de serviços, irão acontecer sempre no balcão da loja. Os clientes encontrarão vendedores capacitados que demonstrem, de forma explícita, os preços das peças e dos serviços desejados.

No cálculo de formação efetiva dos preços, deve-se levar em conta o preço dos serviços, pois, quando o cliente não estiver disposto a pagar mão-de-obra, essa tem de ser compensada na margem de lucro das peças, utilizando como suporte pequenas peças que surgirão até o término do mesmo.

Assim, propõe-se três formas de formação efetiva de preços, conforme segue: (1) vendas de peças isoladamente, (2) vendas de serviços isoladamente e (3) vendas de peças e serviços. Dessa forma, os vendedores terão como decidir em que item poderá ser concedido o desconto que satisfaça os clientes, o qual pode ser recuperado em outras peças de menor valor ou em outros serviços que forem surgindo até o término da manutenção do veículo.

6.15. DISCUSSÕES E CONTRIBUIÇÕES

Após ter demonstrado os custos e as despesas da empresa absorvidas pelas atividades do sistema “abc” no capítulo 9, a demonstração visualiza todos os setores da empresa, bem como, menciona o prejuízo do departamento de serviços, e também as atividades que não agregam valor, como por exemplo, recebimento e conferência de mercadorias, atendimento de telefone e transferência para outros setores etc.

Com relação aos referidos setores diretos, utilizados nas gerações das receitas, informa-se que existem possibilidades de diminuição em suas atividades, logo, tal diminuição tem um reflexo imediato nos gastos gerais.

Diante das dificuldades da aplicação do sistema abc no varejo, devido ao grande *mix* de mercadorias (peças), relata-se que as atividades mencionadas visualizam de forma explícita aonde os custos-despesas gerados estão sendo absorvidos. Além disso, essa proposta de implantação do abc tem como prioridade um modelo de gestão. Tudo isso, demonstra-se que é viável a aplicação do sistema “abc” em empresas de varejo, sobretudo, sugere-se que as empresas de pequeno e médio porte que não estejam aplicando nenhum sistema de custeio revejam seu modelo de gestão, baseando-se nesse trabalho.

6.16. CONCLUSÕES

Durante todo o percurso para a realização desse trabalho, tinha-se como propósito básico, a utilização do sistema “abc” para a determinação dos custos-despesas, em conjunto com *mark-up*, com propósito de visualizar todos os gastos da empresa estudada, para usar na flexibilidade de formação de preços.

Para tornar mais simples a implantação do “abc” na empresa, foi proposto a utilização do programa de planilhas da Microsoft Excel, durante alguns meses consecutivos, trabalhou-se na análise do processo empresarial, entendendo-se o processo de gasto e detalhando-o a ponto de iniciar a distribuição dos gastos. Foram determinados e apresentados os diversos passos para se realizar este estudo, além dos métodos utilizados para a proposta da aplicação do sistema de custos por atividade (abc).

Foi possível elaborar um procedimento que gerou informações de interesse para a administração da empresa, permanecendo todo desenvolvimento do trabalho fundamentado no contato direto com a empresa.

Sabe-se que ao elaborar uma proposta de implantação do “abc”, pressupõe-se conhecer profundamente o processo de geração de receitas. Durante todo o tempo trabalhou-se com informações empresariais que exigem sigilo, tais como, dados contábeis, processos detalhados de estratégias de vendas, informações salariais etc. Portanto, este trabalho só pôde ser realizado devido à total abertura concedida a respeito dessas informações, baseado na confiança que foi depositada no autor desse trabalho, pelos proprietários.

Em contrapartida, o retorno de informações que se prestou aos proprietários, esclarecendo sobre o andamento de cada etapa do trabalho desenvolvido, tornou o trabalho transparente, sem deixar margem para dúvidas a respeito da utilização do que foi feito com as informações cedidas pela empresa. Contudo, para que o proprietário compreendesse com clareza o trabalho, foi necessário o conhecimento, mesmo que em linha gerais, da sistemática do “abc”.

O sistema de custo por atividade não está sendo implantado de imediato na empresa devido ao seu custo inicial. Mas já se cria, atualmente, uma mentalidade voltada para esse sistema, conscientizando os funcionários para uma futura implantação.

Conclui-se também, que todas as informações geradas pela proposta do sistema "abc", serão inteiramente vinculadas à proposta de pré-formação de preço e, posteriormente, utilizada na flexibilidade da formação de preços efetiva, realizada no balcão da loja e ancorada pelo *mark-up*.

Finalmente, se a empresa estudada utilizar todas essas referidas ferramentas apresentadas neste trabalho, pode-se afirmar que as informações e sugestões apresentadas, com certeza, contribuirão para que a empresa fique à frente dos concorrentes, conseqüentemente, angariando maior lucro num cenário administrativo mais estruturado.

7. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ASSAF NETO, A; SILVA, S.A.T. Administração de Capital de Giro. São Paulo: Atlas, 1998.

BEULKE, Rolando & BERTÓ, José Dalvio. Estrutura e Análise de Custos. 1.a ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BOWITZA, Einar & CAPPELENB, Adne. One Econ – Centro para Análise Econômica, Po Box 6823, St Olavas Plass, N-0310, Oslo, Noruega, 2001.

BUTORI, Paulo. *Presidente Teme Efeitos Nocivos da Medida Provisória 1.073, Jornal Sindipeças, Abipeças. Ano 4, n 37, agosto 1995.*

BRUNI, Adriano leal. FAMÁ, Rubens. *Gestão de Custos e Formação de Preços.* São Paulo: Atlas, 2002.

CATELLI, A., GUERREIRO, R. Uma Análise Crítica do Sistema ABC. Revista Brasileira de Contabilidade, n.91, Jan/Fev., 1995.

COGAN, Samuel. Custos e Preços – Formação e Análise. São Paulo: Pioneira, 1.999.

COOPER, Robin, SLAGMULDER, Regine. Definir Preço com Rentabilidade. HSM Management, jan/fev 2000.

CORASTAN, J. T. Integração do Método ABC Técnica BPA. Revista de contabilidade do conselho regional de contabilidade do conselho regional de contabilidade do estado de São Paulo, ano II, n.o 4, p 5-10 mar/1998.

CORONADO, Osmar. Controladoria no atacado e varejo: logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logisticon. São Paulo: Atlas, 2001.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática. 2.a ed.. São Paulo: Atlas, 2002.

DEMORI, Flávio (organizador). In Administrando Pequenos Negócios: Administração Financeira e Custos. Florianópolis, 1998.

DETRAN, Departamento de Transito Nacional. <http://www.detran.sp.gov.br/>, acesso dez/2002 às 23:33 H.

DIAS, Eduardo Marques. Vinda da Renault ao Paraná. Associação Comercial do Paraná. Abril, 1996.

EUSTACHIO, José. A Diferença entre Preço e Valor. Gazeta Mercantil. 15 jan, 2001.

GOLDSTEIN, Jeffrey. Beyond Planning and Prediction: Bringing Back Action Research to OD. ORGANIZATION DEVELOPMENT JOURNAL, 1992, 10(2):1-7.15, 1992.

HICKS; D.T.. Activity Based Costing For Small And Mid-sized Businesses. NEW YORK, John Wiley, 1992, pág 43-112.

HILLRING. B.. Price Formation on the Swedish Woldfuel Market. Biomass and Bioenergy 17 (1999), pág 445-454.

INNES; J.; **MITCHELL**, F.; **YOSHIKAWA**, T. Activity Contig for Engineers Somerset, Research Studies Press, 1994.

_____. *Management Accountig Trands*. In: *Management Accounting*. London, v77, issue 5, may 1999, p.40-41 (<http://proquest.umi.com/pqdweb> - 29/06/2002 - 13:36h).

JOHNSON, Thomas H, **KAPLAN**, Robert S. Contabilidade Gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1993.

JORNAL GAZETA, Informações Regionais, vol. 1055, 23/06/2001.

JULIATTO, D.L., PEREIRA, S.H.; SABINO, N.B.; POSSAMAI, O.; SELIG, P.M. Sobrevivência X Tecnologia: o caso das micros e pequenas empresas. (CD ROM). IN: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 16; Piracicaba, 1996. Anais. Piracicaba, Unimep, 1996.

KAI NAGEL et al Physica. UNS 287 (2000) 546 {562 [4] R. Donangelo, K. Sneppen, Ego-organização de valor, cond-tapete preprint 9906298.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade, 1996. Dissertação (mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

KAPLAN, R, S., COOPER, R. Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998. 376 p.

KOLIVER, O. Nada Novo Sobre o Sol. Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXII, n.o 86, p. 38-51, mar/1994.

KOTLER, Philip. Administração de Marketing. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 1998 vl 3.

LEONE, George G. S. G. Custos – Planejamento, Implantação e Controle. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Curso de Contabilidade de Custos – Contém Custeio ABC. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. Custos: um enfoque administrativo. Ed 10.a Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Serviços de Publicações, 1991.

LEFTWICH, Richard H. O Sistema de Preços e a Aplicação de Recursos. 7. ed. São Paulo, Pioneira, 1991.

LINDA, Dickens & **KAREN**, Watkins. Action research: Rethinking Lewin Management Learning. Thousand Oaks; Jun 1999; Geographic Names – US, 1999.

LIVESEY, F. Formação de Preço, ed. Saraiva, 1978.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de Custos. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. Eliseu. Contabilidade de Custos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Contabilidade de Custos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Gilberto de Andrade (1994). Manual para Elaboração de Monografias e Dissertações 2.a ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MERCADO AUTOMOTIVO, Revista - O Setor em Revista. Vol. 94 agost/2001.

NAKAGAWA, Massayuki *ABC: Custeio Baseado em Atividades*. São Paulo: Atlas, 1.995.

_____. Gestão estratégica de custos – conceitos, sistemas e implementação. São Paulo, Atlas, 1993.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial – Um Enfoque em Sistemas de Informação Contábil. São Paulo: Atlas, 1994.

PAMPLONA, Edson de O. *Contribuição para a Análise Crítica do Sistema de Custos ABC Através da Avaliação de Direcionadores de Custos*. Tese de Doutorado. EAESP/FGV, 1997.

_____. As Inadequações do Sistema Tradicional de Custos em um Novo Ambiente de Fabricação. Revista Produção, Vol. 3 No.2, 1997.

PARENTE, Juracy. Varejo no Brasil. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. Gestão Estratégica de Custos. 2 ed. São Paulo Atlas, 2001.

PLAYER, S, LACERDA, R, Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM. São Paulo: Futura, 2000.

RANKING 2000, Revista SuperHiper, mai/2001. Disponível em: http://www.abrasnet.com.br/ranking/2000/rank00_1-20_hm. Acesso em: 17 jul. 2001.

SANTOS, R.V. Modelagem de Sistemas de Custeio. Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Ano II, n.o 4, p 62-74, mar/1998.

SARDINHA, José Carlos, Formação de Preços: A Arte dos Negócios, São Paulo. Makron Books, 1995.

SIMON, C.C. Deficiências e Imperfecciones Del modelo ABC. Revista Interamericana de Contabilidade n.o 66, abril-junho/1997.

SINCOPEÇAS. Sindicato do Comércio Varejista de Peças e Acessórios para Veículos no Estado de São Paulo. Revista n.o 344, nov/dez. 1999.

SLACK, Nigel et al.. Administração de Produção. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. Administração de Produção. São Paulo: Atlas, 1995.

SOUZA, A. CLEMENTE, A. Contextos, Paradigmas e Sistemas de Custeio. In: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica De Custos, V., Fortaleza, 1998. Anais. Fortaleza, SEBRAE/CE, 1998. v.1 p. 141-156.

THIOLLENT, Michel. Pesquisa-ação nas Organizações. São Paulo: Atlas São Paulo: Atlas, 1997.

TURNEY, P.B. Activity-Based Management. *Management Accounting*. Jan., 1992.

VASCONCELLOS, Antônio Sandoval de. Economia Micro e Macro. Editora Atlas, 2000.

YIN, Robert K. Case Study Research: design and methods. EUA: Sage Publications, 1990.

WERNKE, Rodney. Ponto de Equilíbrio: Considerações e Comentários. Revista Brasileira de Contabilidade. n.125, p.79-86, set/out. 2000.

8. BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

BAUMBACK, C.M. Basic Small Business Management. Englewood Cliffs, Prenticehall, 1983.

BERLINER; C.; **BRIMSON**; J.A. Cost Management for today's Advanced Manufacturing: The CAM-1 Conceptual desig. Boston, Harvard Bussiness Scholl Press, 1988.

BRIMSON, J.A. Activity Accounting: An Activity-Based Costing Approach. New York, John Wiley & Sons Inc, 1991.

CHING, Hong Yuh. Gestão Baseada em Custeio por Atividade. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

EIKA e **JOHANSEN**, 1991T. Eika e P.R. Johansen av de Virkninger inntekts regulerings lovene 1988-90 (Efeitos de regulamento de renda leis 1988-90), Informa 91/6, Estatísticas a Noruega (1991).

FIGUEIREDO, R. S. Sistemas de Apuração de Custos. IN: BATALHA, M. O. Gestão Agroindustrial, São Paulo, Atlas, 1997.

GONÇALVES, Cleber Jr. **PAMPLONA**, Edson de O. Sistema de Custos para Micro e Pequenas Empresas – uso de Planilha Eletrônica com Macros. VII Simpep, 2000.

HORNGRET, C.T.; **FOSTER**, G.; **DATAR**, D.M. Cost Accouting: a managerial emphasis New Jessey, Prentice-Hall, 1994.

IUDÍCIBUS, Sérgio de e **MARION**, José Carlos. Introdução à Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio. Contabilidade Geral. Editora Atlas. 1998.

- MARTINS**, Eliseu. Contabilidade de Custos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MORRIS**, M. J. Iniciando uma Pequena Empresa com Sucesso: como fugir das armadilhas e resistir firmemente aos primeiros anos cruciais. São Paulo, makron, mcGraw-Hill, 1991.
- NAKAGAWA**, Massayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. São Paulo: Atlas, 1.995.
- NAKAGAWA**, Massayuki. ABC: Custeio Baseado em Atividades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OSTRENGA**, Michel. Guia da Ernest & Young para Gestão Total de Custos. Rio de Janeiro: Record, 1993.
- PAMPLONA**, Edson. As Inadequações do Sistema Tradicional de Custos em um Novo Ambiente de Fabricação. Revista Produção, Vol. 3 No.2, 1993.
- PIORE**, M. J.; **SABEL**, C.F. the Second Industrial Divide: Possibilities for Prosperity. New York, Basic Books, 1984.
- PIZZINATTO**, Nádía Kassouf. Planejamento de Marketing e mídia. Prefácio de Jorge Motta. 2ª edição revista. Piracicaba-SP: Editora Unimep, 1996. 164p.
- PORTER**, M.. Estratégia Competitiva. Rio de Janeiro: Campus, 1988.
- PLAYER**, S, **LACERDA**, R, Lições Mundiais da Arthur Andersen em ABM. São Paulo: Futura, 2000.
- PRATTEN**, C.F. The Competitiveness of Small Firms. New York, Cambridge University Press, 1991.
- RAFFISH**, N. How Much Does that Product Really Cost? *Management Accounting*. Mar., 1991.
- REVISTA MERCADO AUTOPEÇAS**. Olhar Profissional. Vol. 466 Jan/2001.

SANTOS, Joel J. Formação dos Preços de Venda e do Lucro: Custos Marginais para Formação de preços referenciais. São Paulo: Atlas, 1994.

ZIMMERER; T.W.; **SCARBOROUGH**, N.M. Essentials of Small Business Managemant. New York, Macmillaes College, 1994.

WESTWOOD, John,. O plano de Marketing. Atlas 1ª edição, 1996.

WELSH.; S.A.; **WHITE**.; S.F. A Small Business is Not a Little Big Business. Harvard Business Review, p18-32, July-Aug, 1981.