

A importância da Contabilidade de Custos na Formação de Preços em uma micro-empresa de Uniformes Profissionais

The importance of Cost Accounting in Price Formation in a micro enterprise Professional Uniforms

Ulisses do Carmo Cunha
SENAI CETIQT

José Roberto F. Rodrigues
Professor do SENAI CETIQT

Resumo

O presente trabalho tem como finalidade explicar a importância que a Contabilidade de Custos exerce na formação do preço de venda, seja de um produto fabricado ou de um serviço prestado. As empresas estão sempre sujeitas à dinâmica do ambiente competitivo em que estão inseridas. Levando-se em consideração a facilidade em obtenção de informação, que proporciona aos clientes um forte referencial quanto aos preços de mercado praticados, também com que tenham uma facilidade em adquirir produtos similares, maior é a preocupação das empresas, com seus custos para se tornarem mais competitivas e continuarem atuantes no mercado. O objetivo do estudo é investigar como ocorre a estrutura de custos de uma empresa industrial, microempresa de uniformes profissionais, que atua sobre encomenda. Como também, se essa estrutura de custos é utilizada como subsídio na formação do preço de venda, tornando-se, então, uma vantagem competitiva ou uma estratégia.

Palavras-chave: *Contabilidade de Custos; Custeio; Rateio; Mercado; Formação de Preços.*

Abstract

This paper aims to explain the importance of the Cost Accounting has on the sales price, is a manufactured product or a service. Companies are always subject to the dynamics of the competitive environment in which they operate. Taking into account the ease of obtaining information, which gives customers a much stronger reference to prevailing market prices, making it also has a facility to purchase similar products, is the biggest concern for companies, with their costs to become more competitive and continue working in the market. The aim of this study is to investigate how does the cost structure of an industrial enterprise, micro-enterprise professional uniforms, acting on orders. As well, if this cost structure is used as an aid in the formation of the selling price, becoming then a competitive advantage or strategy.

Keywords: *Cost Accounting, Costing, Apportionment; Market; Pricing.*

INTRODUÇÃO

Bernard et al. (2007) evidencia que com a abertura do mercado nacional para o exterior e a inserção do Brasil no mercado global, associados aos avanços tecnológicos e a proliferação de produtos, as empresas se veem num clima de concorrência acirrada. Deste modo, são forçadas a se aprimorarem e a desenvolverem um controle maior para poder alcançar os seus objetivos; e, indo mais além, sobreviverem no mercado. A busca é empenhar-se para obter competitividade, exigindo diversas ações de melhorias que irão contribuir para atingir as metas organizacionais.

De acordo com Iudicibus et al. (2006) as empresas necessitam de informações mais precisas para saberem da lucratividade e do retorno dos investimentos, uma vez que visam disponibilizá-las aos seus acionistas, investidores e usuários, ampliando assim o campo de atuação da gestão empresarial. A necessidade dos usuários pelas informações gerenciais vai depender do interesse que tem pela situação da empresa, variando também o grau de profundidade, análise e frequência que precisam para a tomada de decisões futuras.

As tomadas de decisão na empresa devem ser bem avaliadas e embasadas na competitividade e na permanência da mesma dentro do mercado. Conforme Dantas e Ferreira (2008, p.1):

As tomadas de decisões fundamentam-se na avaliação dos aspectos quantitativos e qualitativos dos fatos ocorridos e ocorrendo, bem como em cenários projetados, e os impactos que possam causar às pessoas naturais ou às organizações no contexto sócio-econômico. A utilização sistemática de determinadas ações ou decisões, remete à existência de estratégias de formação de vantagens competitivas que sustentem a continuidade das pessoas e organizações na qualidade de participantes ativos dos mercados nos quais atuem, conforme seus objetivos formais e constitucionais.

1 CONTABILIDADE FINANCEIRA E CUSTOS INDUSTRIAIS

A contabilidade financeira (ou geral) foi desenvolvida na era mercantilista, bem antes da Revolução Industrial (século XVIII). De acordo Martins (2001), neste período, ela era estruturada para servir empresas comerciais.

As empresas viviam do comércio e não da fabricação. Essa era produzida em sua grande maioria por grupos ou pessoas sem a constituição de uma empresa (Pessoa jurídica). Tais grupos eram compostos em grande parte por artesãos. Devido a isto, conforme explica Martins (2001), tornava-se fácil o conhecimento e a verificação dos bens existentes, bastando uma simples consulta aos dados e documentos arquivados no momento de sua aquisição.

De acordo com Marion (2007) a contabilidade financeira não é usada somente para atender obrigações ou exigências do governo, e sim para fornecer o máximo de informações às tomadas

de decisões estratégicas, dentro e fora da empresa. “Uma empresa sem boa Contabilidade é como um barco, em alto-mar, sem bússola”.

Martins (2001) chama a atenção para o fato de que o mercado (comercial, industrial, ou de serviço) seja cada vez mais competitivo. Nele, as empresas devem buscar, veementemente, minimizar seus custos para maximizar suas receitas e melhorar sua eficiência no campo financeiro. Sendo assim, os custos com a competitividade ganham um papel fundamental na apuração real do valor do produto. Eles podem ser usados tanto como forma de avaliação com relação à lucratividade quanto como vantagem competitiva, e até mesmo de maneira estratégica.

Conforme Bruni (2010) a figura 1.1 apresenta a interseção das duas contabilidades: financeira e gerencial, desdobrando-se na de custos. Deste modo, em um dado momento, preocupa-se em atender às normas e imposições legais da financeira e, em outro, atende-se à demanda de informações acerca do melhor processo de tomada de decisões, característica da contabilidade gerencial.



Figura1.1 As diferentes contabilidades e os custos

1.1 Visão da Contabilidade Gerencial

Segundo Bruni (2010) a Contabilidade Gerencial possibilita a tomada de decisões. Nela observa-se um enfoque especial que aborda várias técnicas e procedimentos contábeis com objetivos diferentes. Faz-se o maior detalhamento dos processos através de uma classificação diferenciada, auxiliando os gestores das instituições em suas deliberações. No caso da contabilidade financeira existe a necessidade de distinção entre custos e despesas. Para a gerencial existe a preocupação em separar gastos que sofrem os efeitos de uma decisão dos que não são provenientes destas ações.

Característica	Contabilidade	
	Financeira	Gerencial
Objetivo principal	Custear estoques	Auxiliar no Processo de Tomada de decisão
Separação dos Gastos	Custos <i>versus</i> Despesas	Fixos <i>versus</i> Variáveis

Para melhor compreensão, Neves e Viceconti (2010) apresentam a posição de que a contabilidade gerencial preocupa-se com as informações geradas internamente. Assim sendo, não é necessário levar em conta de forma rígida os princípios contábeis, pois as informações podem ser fornecidas de maneira a atender a necessidade e o interesse dos administradores.

1.2 Formação de Preços

Preço é o que tem de mais importante, quando se avalia a permanência de uma empresa no mercado. De acordo com Bruni (2010, p.241),

A formação de preços representa uma das mais importantes e nobres atividades empresariais. A definição equivocada do preço pode arruinar um negócio. Embora discussões e dúvidas permaneçam sobre o fato de ser arte ou ciência, existe a certeza de que, sob a Óptica da empresa, o preço deve ser superior aos custos plenos incorridos, aí incluindo os tributos. Da diferença entre os preços e os custos plenos e impostos nascem o conceito de lucro e a manutenção das atividades empresariais. Porém, sob o ponto de vista do consumidor, o preço praticado deve ser inferior ao valor percebido por quem compra o produto ou serviço. A decisão de comprar baseia-se na obtenção de benefícios extras – diferença existente entre o valor percebido e o preço praticado.

Bruni e Famá (2008) trazem à reflexão o fato de a formação de preços de vendas dos seus produtos tomarem-se um grande desafio por três problemas: 1º) o preço é baseado nos custos; 2º) ele relaciona-se com o mercado consumidor, visto que esse é quem determina, naturalmente, o preço do produto; 3º) faz-se por meio da análise da concorrência. Deve-se contabilizar o custo e analisar o preço de mercado, avaliando se a lucratividade é a desejada ou não. Considera-se, além disso, a demanda e os níveis de concorrência.

Para o empresário, há uma série de pontos que devem ser levados em conta, por exemplo, o preço pode conter a demanda se a empresa não tem uma capacidade produtiva grande, na visão de Bruni e Famá (2008, p.268).

(...) A formação de preços deve ser capaz de considerar a qualidade do produto em relação às necessidades do consumidor. A existência de produtos substitutos a preços mais competitivos, a demanda esperada do produto, o mercado de atuação do produto, o controle de preços impostos, o controle de preços imposto pelo governo, os níveis de produção e vendas que se pretende ou podem ser operados e os custos e despesas de fabricar, administrar e comercializar o produto.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contabilidade de Custos

Bruni (2008) define a Contabilidade de Custos como o processo ordenado onde são usados todos os princípios da contabilidade financeira para registrar os custos de operação de um negócio, coletando os dados financeiros e contábeis para se estabelecer os custos de produção.

De acordo com Neves e Viceconti (2010) a Contabilidade de Custos, que tinha como função inicial fornecer elementos para avaliar estoques e apurar resultados, passou a prestar também mais duas funções de grande importância a contabilidade gerencial: a utilização dos dados de custos para auxílio ao controle e para tomada de decisões. Na função administrativa de controle, a função da contabilidade de custos é fornecer informações para o estabelecimento de padrões, orçamentos ou previsões. Em seguida, deve-se acompanhar o que aconteceu com o planejado. Já para a tomada de decisões, existe a necessidade de fornecer informações mais adequadas ao processo decisório.

Callado (2005) destaca que a utilidade da Contabilidade de Custos nas organizações de pequeno porte não difere bastante em relação ao desempenhado nas grandes empresas, que tem como funções básicas: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação e a contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre os custos de produção.

Para Santos (2009), no sentido mais amplo, a Contabilidade de Custos tem por finalidade mostrar os caminhos a serem percorridos na prática da gestão profissional de um negócio. A ausência de informações provenientes à contabilidade de custos poderá resultar no fracasso do empreendimento. Para a administração da empresa é necessário munir-se de informações de planejamento e controle de custos e lucros para enfrentar a concorrência, já que a mesma fabrica e comercializa produtos semelhantes.

Acrescendo, Martins (2001) esclarece que para desenvolvermos um sistema de custos faz-se necessário conhecermos todo o processo pelo qual o produto passa, incluindo a separação dos custos diretos e indiretos de fabricação referentes aos processos e aos gastos (ou despesas) da empresa. Certamente, custo e preço andam juntos.

Souza (2006) traz a percepção de que nas empresas por encomenda os custos são essenciais para a tomada de decisão sobre o preço a ser cobrado pelo produto. Apesar de não ser o único fator a ser analisado, os custos são a principal referência para a formação de preço. Logo, estimá-los corretamente é fundamental. Como o processo de estimar custos influencia diretamente a formação de preços, o custo estimado deve ficar o mais próximo do real. Errar os custos estimados gera a sub ou a superavaliação do produto. Nestes casos, as empresas perdem clientes ou por oferecerem um preço maior do que o dos concorrentes, ou por incorrerem em prejuízos ao longo

da produção, pois, uma vez fixado o preço em contrato, torna-se impossível negociá-lo com o cliente.

Callado (2005) ratifica que a ausência da Contabilidade de Custos não é apenas um problema contábil, e sim um problema administrativo, pois, sem este controle adequado, os resultados podem ser desastrosos, uma vez que políticas de preço ou avaliação de projetos, desprovidas de tais informações, podem comprometer seu desempenho financeiro.

2.1.1 Classificação dos custos e das despesas

Dependendo do interesse e da metodologia empregada, diferentes são as classificações utilizadas na Contabilidade de Custos.

Santos (2009) elucida que os custos se classificam de diversas formas para atender a contabilidade societária e fiscal na apuração de custos. Na produção estão inseridos custos compostos de matéria-primas, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de produção.

2.1.1.1 Classificação dos Custos em relação ao produto

Santos (2009) define que os custos de produção são compostos das matérias-primas, da mão-de-obra direta e dos custos indiretos de produção.

OS CUSTOS DIRETOS: são os que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação. Apresentam a propriedade de serem mensuráveis de maneira objetiva, na concepção de Bruni e Famá (2008);

Para Santos (2009) os custos diretos são constituídos de materiais diretos (MD) e mão-de-obra direta (MOD) e são definidos a seguir:

- **Matéria-Prima (MD)** – é o material usado diretamente na produção de um produto final.
- **Mão-de-Obra Direta (MOD)** – Elemento utilizado para transformação dos materiais diretos em produto, isto é, os profissionais ou colaboradores envolvidos diretamente na produção.
- **Material de Embalagem-** (quando esse material for identificado diretamente a um único produto);
- Depreciação de Equipamento-** (quando esta for empregada para produzir apenas um tipo de produto)
- Energia elétrica das máquinas-** (quando for possível saber a quantidade consumida na fabricação de cada produto)

OS CUSTOS INDIRETOS de Produção ou fabricação (CIF) são os outros custos da área fabril que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos.

Portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos. Exemplo: seguro, aluguel da fábrica, na visão de Bruni e Famá (2008).

Para Neves e Viceconti (2010) são custos que complementam uma atividade e são incorridos de forma indireta ou geral, participando, de todos os bens ou serviços produzidos ou serviços prestados.

2.1.1.2 Classificação dos Custos em relação ao volume de atividades

Santos (2005) conceitua que certos custos tendem a aumentar ou diminuir no total, em proporção aos volumes de produção ou faturamento de vendas. Existem outros custos que são necessários para manter a estrutura operacional da empresa a fim de que a mesma produza, entregue e administre um produto. Esses são denominados custos fixos - ou custo estrutural fixo. Eles independem do volume de atividade dentro do limite da capacidade instalada.

A. Custos fixos- são os custos que não variam, em certa capacidade instalada, em determinado período de tempo ou qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Na visão de Bruni e Famá (2008), eles existem, independentemente, de a empresa produzir ou não.

B. Custos variáveis - o valor total do custo se altera diretamente em função das atividades da empresa. A produção aumenta e os custos variáveis aumentam proporcionalmente, segundo Bruni e Famá (2008).

C. Custos semifixos - referem-se aos custos que em determinado momento são fixos passando a variáveis quando este momento se excede, na concepção de Bruni e Famá (2008).

D. Custos semivariáveis - referem-se aos custos variáveis que não acompanham linearmente a variação da produção, mas em escalas; mantem-se fixos dentro de certos limites, na ótica de Bruni e Famá (2008).

De acordo com Crepaldi (2006, p.25) as empresas precisam de **Sistemas de Custeio para realizar três funções principais**: “avaliar estoques e medir os custos dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência do processo a gerente e operadores. “

2.2. Metodologia de Custeio por Absorção

Dutra (2009) explica que o Custeio por Absorção também é chamado de custeio pleno ou Integral, sendo o método mais usado quando se trata de apuração de resultado. Ele consiste em associar

aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços.

Neves e Vicenconti (2010) ressaltam que Custeio por Absorção é um processo de apuração de custos, com objetivo de rastrear todos os seus elementos (fixos e variáveis) em cada fase da produção. Portanto, um custo é absorvido quando atribuído a um produto ou unidade de produção. Sendo assim, cada produto ou unidade receberá sua parcela no custo até que o valor aplicado seja totalmente absorvido pelo Custo dos Produtos Vendidos ou pelos estoques finais.

Bruni (2010) destaca que este método estabelece que todos os gastos produtivos, inclusive os indiretos, devem ser incorporados ao valor dos estoques.

Segundo Santos (2009, p.71), “ Este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).”

Complementa Dutra (2009) que o objetivo da avaliação de inventários, o custeio por absorção, considera todos os custos diretos e indiretos, sejam eles fixos ou variáveis, como partes do produto - não atendendo às empresas na necessidade de oferecer informações que auxiliem às tomadas de decisões estratégicas.

Neves e Viceconti (2010) e Crepaldi (2006) chamam à atenção para a distinção principal no Custeio por Absorção, que ocorre entre custos e despesas. É muito importante a separação por que as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período, enquanto somente os custos relativos aos produtos vendidos terão idêntico tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados, que não tenham sido vendidos, estarão ativados nos estoques destes produtos.

Crepaldi (2006) conceitua que o custeio é um processo de três passos: 1º) é preciso separar os custos de produto dos custos de período. 2º) os custos diretos do produto são atribuídos aos produtos específicos, enquanto os custos indiretos são atribuídos a centros de custos. 3º) os custos indiretos são distribuídos do centro aos produtos de acordo com seu uso. A soma dos custos diretos e custos indiretos distribuídos gera o custo do produto.

Santos (2008) chama à atenção para uma falha no método de custeio por absorção, como instrumento de controle: é a utilização de rateios dos gastos fixos, pois seus critérios de rateio por mais objetivos que sejam possuem componentes arbitrários. Tais rateios podem distorcer os resultados apurados por produto e dificultar decisões gerenciais. Isto se dá quando esses são alocados de maneira diferente, como no caso da determinação de preços de venda ou da descontinuação da fabricação de determinados produtos.

Santos (2005) destaca que este sistema é falho em muitas circunstâncias, e, principalmente, como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos custos fixos, podendo levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

2.3 Metodologia de Custeio Variável ou Direto

De acordo com Crepaldi (2006) o Custeio Variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como *custo de produção do período* apenas os Custos Variáveis incorridos. Os Custos Fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja produção, não são considerados como *custo de produção* e sim como *despesas*, sendo encerrados diretamente contra o resultado do período. Portanto, o *custo dos produtos vendidos* e os *estoques finais de produtos* em elaboração e produtos acabados só conterão custos variáveis.

De acordo com Santos (2005) pelo método de custeio variável os custos totais devem ser tratados em duas partes: a primeira, composta pelo custo variável do produto, que só ocorre de forma variável em função do volume vendido, e a segunda, os custos necessários para manter a estrutura instalada da empresa em condições de produzir e vender.

Neves e Viceconti (2010) ressaltam que esta metodologia fere os princípios contábeis da *Realização, Competência e Confrontação*, porque os custos fixos são reconhecidos como **despesas** mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos. É o método de custeio indicado para tomada de decisões.

Santos (2005) evidencia que pelo método de custo variável, cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo (custos variáveis para produzir e vender). Mas a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável, chamado de lucro marginal ou margem de contribuição, deve contribuir tanto para absorver os custos fixos como para obtenção do lucro total da empresa.

Santos (1995) para melhor compreensão apresenta a posição de que o **Custeio Variável** é aquele que oferece informações úteis e relevantes para a decisão de preço, principalmente por apresentar, de forma clara, a margem de contribuição que a empresa precisa ter para suportar determinado nível de atividade de modo a absorver os seus custos fixos e gerar lucro.

Santos (2005) destaca que se este método de Custeio Variável se conscientemente aplicado, pode constituir em um poderoso instrumento de decisão gerencial, desde que utilizado com coerência para determinados ramos de atividade. No entanto, se ele for introduzido em empresa cujo ativo permanente seja elevado, como é o caso, por exemplo, de empresas ferroviárias, aeroviárias, hidroviárias, rodoviárias, metroviárias e outras com tecnologia operacional avançada, poderá não ser tão útil em termos de análise se não houver preocupação com relação à absorção dos custos fixos totais. Principalmente no que tange às depreciações e amortizações.

2.4 Comparação entre os métodos de custeio por absorção e variável

Primeira Ilustração – Sistema De Custeio

Admitimos que esses são os custos de determinado período de uma empresa fictícia, segundo Santos (2005) são os seguintes:

Matérias-primas consumidas	R\$ 100,00
Mão-de-obra produtiva	R\$ 100,00
Custos Indiretos de Produção (CIP):	
Fixos	R\$ 30,00
Marginais	R\$ 20,00
Total	R\$ 250,00

Informações Adicionais:	
Produção do mês (em Unidades) :	10 un
Vendas do Mês :	5 un
Preço Unitário de Venda :	R\$ 35,00/un

Assim desdobrados:	
Fixos	R\$ 20,00
Marginais	R\$ 10,00
	R\$ 30,00

a) Apuração do resultado pelo sistema de custeio por absorção

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{R\$ 250,00}}{10 \text{ un}} = \text{R\$ 25,00/un}$$

10 un.

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO (Custeamento por absorção)		Produto X
Vendas (5 un. a R\$ 35,00 un.)		R\$ 175,00
(-) CPV (5 un. a R\$ 25,00 un.)		(R\$ 125,00)
(=) Resultado Bruto		R\$ 50,00
(-) Despesas Operacionais		(R\$ 30,00)
(=) Lucro Operacional		R\$ 20,00
Estoque final do período (5 un. a R\$ 25,00 un)		R\$ 125,00

CPV = Custos dos produtos vendidos

un. = unidades

b) Apuração do resultado pelo método de custeio variável de apropriação de custos :

$$\text{Custos Marginais Unitários} = \frac{\text{R\$ 120,00}}{10 \text{ un.}} = \text{R\$ 12,00 / un.}$$

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO (Custeamento por variável)		
		Produto X
Vendas (5 un. a R\$ 35,00 un.)		R\$ 175,00
(-) CPV (5 un. a R\$ 25,00 un.)	(R\$ 60,00)	
(-) Outros custos marginais	(R\$ 10,00)	
		(R\$ 70,00)
(=) Lucro Marginal		R\$ 105,00
(-) CIP - Fixos do Período	R\$ 30,00	-
(-) Outros custos operacionais fixos	R\$ 20,00	-
(-) MOD - fixa	<u>R\$ 100,00</u>	<u>(R\$ 150,00)</u>
(=) Lucro operacional		(R\$ 45,00)
Estoque final do período (5 un. a R\$ 12,00 un.)		R\$ 60,00

MOD = Mão de obra produtiva tratada como custo da estrutura fixa (CEF) e pertencente a capacidade instalada

2.4.1 Análise dos Resultados

Segundo Santos (2005) o resultado apresentado pelo método de custeio variável ou marginal aparenta ser, apesar de negativo, o mais realista, visto que se trata de custos estruturais fixos, incluindo a mão-de-obra produtiva (MOD) como pertence ao período (dia, mês, trimestre etc.), abrangendo, ao mesmo tempo, a capacidade instalada. É importante lembrar que os custos fixos são gastos necessários e incorridos pelas empresas para a manutenção de suas estruturas de processo em estado de "prontidão", com o intuito de operar o sistema de logística e atender aos pedidos de vendas dos clientes.

Segunda Ilustração - Sistema De Custeio

Admitimos que os custos de determinado período de uma empresa fictícia, segundo Santos (2005) são os seguintes:

APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO				
(Hipótese em que não havia estoques iniciais)				
Produtos	A	B	C	TOTAL
Contas				
Custos diretos	R\$ 56,00	R\$ 34,00	R\$ 90,00	R\$ 180,00
Custos Indiretos	<u>R\$ 24,00</u>	<u>R\$ 26,00</u>	<u>R\$ 50,00</u>	<u>R\$ 100,00</u>
Custos de Produção	<u>R\$ 80,00</u>	<u>R\$ 60,00</u>	<u>R\$ 140,00</u>	<u>R\$ 280,00</u>

Os custos diretos estão direta e proporcionalmente relacionados ao volume e/ou valor das vendas

APURAÇÃO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS (CPV)				
Produtos	A	B	C	TOTAL
Contas				
Estoque Inicial				
Custos de Produção	R\$ 80,00	R\$ 60,00	R\$ 140,00	R\$ 280,00
(-) Estoque final	<u>(R\$ 50,00)</u>	<u>(R\$ 10,00)</u>	<u>(R\$ 80,00)</u>	<u>(R\$ 140,00)</u>
CPV	<u>(R\$ 30,00)</u>	<u>(R\$ 50,00)</u>	<u>(R\$ 60,00)</u>	<u>(R\$ 140,00)</u>

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO				
Produtos	A	B	C	TOTAL
Contas				
Vendas	<u>R\$ 80,00</u>	<u>R\$ 140,00</u>	<u>R\$ 180,00</u>	<u>R\$ 400,00</u>
(-) CPV	R\$ 30,00	R\$ 50,00	R\$ 60,00	R\$ 140,00
(-) Custos administrativos	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 40,00	R\$ 70,00
(-) Custos de Vendas	<u>R\$ 20,00</u>	<u>R\$ 30,00</u>	<u>R\$ 40,00</u>	<u>R\$ 90,00</u>
Custeamento por absorção	<u>(R\$ 60,00)</u>	<u>(R\$ 100,00)</u>	<u>(R\$ 140,00)</u>	<u>(R\$ 300,00)</u>
Lucro Operacional	R\$ 20,00	R\$ 40,00	R\$ 40,00	R\$ 100,00

O resultado líquido será obtido após a dedução do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa jurídica) e CSL(Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

a) Pelo método de custeio variável

APURAÇÃO DO CUSTO DE PRODUÇÃO (Hipótese em que não havia estoques iniciais)				
Produtos Contas	A	B	C	TOTAL
	Custos marginais de produção	R\$ 64,00	R\$ 46,00	R\$ 104,00
Custos marginais de produção	R\$ 64,00	R\$ 46,00	R\$ 104,00	R\$ 214,00

APURAÇÃO DOS CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS (CPV)				
Produtos Contas	A	B	C	TOTAL
	Estoque Inicial	-	-	-
(+) Custos marginais de Produção	R\$ 64,00	R\$ 46,00	R\$ 104,00	R\$ 214,00
(-) Estoque final	(R\$ 40,00)	(R\$ 8,00)	(R\$ 50,00)	(R\$ 98,00)
(=) CPV	R\$ 24,00	R\$ 38,00	R\$ 54,00	R\$ 118,00

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO				
Produtos Contas	A	B	C	TOTAL
	Vendas	R\$ 80,00	R\$ 140,00	R\$ 180,00
(-) CPV	R\$ 24,00	R\$ 38,00	R\$ 54,00	R\$ 116,00
(-) Custos variáveis de vendas	R\$ 16,00	R\$ 28,00	R\$ 36,00	R\$ 80,00
Custeio marginal	(R\$ 40,00)	(R\$ 66,00)	(R\$ 90,00)	(R\$ 196,00)
Lucro Marginal	R\$ 40,00	R\$ 74,00	R\$ 90,00	R\$ 204,00
(-) CIP - fixos				(R\$ 66,00)
(-) Custos fixos de Vendas				(R\$ 10,00)
(-) Custos fixos administrativos				(R\$ 70,00)
Custos não absorvidos pelos produtos				(R\$ 146,00)
Lucro Operacional				R\$ 58,00

COMPARAÇÃO ENTRE OS DOIS MÉTODOS			
Contas	Por absorção	Marginal	Diferença
Lucro operacional	R\$ 100,00	R\$ 58,00	R\$ 42,00
Estoques finais	R\$ 140,00	R\$ 98,00	R\$ 42,00

A diferença entre dois métodos de apropriação de custos está nos estoques finais. O resultado pelo método variável de apropriação é menor em R\$ 42,00 porque os custos fixos foram alocados como de período.

2.5 As estratégias de formação de preços nas empresas

Conforme Santos (2008) o presente ambiente de negócios exige que as empresas sejam competitivas em relação à qualidade do atendimento aos clientes e aos preços de seus produtos. Portanto, a decisão de preço de uma empresa deve estar integrada à sua estratégia de negócios, frente ao seu meio ambiente.

Souza (2006) ressalta que nas empresas de produção por encomenda, o processo é ainda mais complexo, em razão da natureza especial de suas operações. Estas empresas oferecem um produto bastante customizado, e as especificações dos clientes orientam todo o seu processo produtivo. Usualmente, essas empresas concorrem pelos pedidos de fabricação. A primeira etapa para a formação de preço consiste na estimativa de custos para a produção, que se estimados incorretamente levam a preços distorcidos. “A maioria das empresas [de produção por ordem] calcula suas margens de lucro sobre cada serviço por meio de um mark-up, ou seja, calcula um percentual sobre os custos incorridos para determinar seu preço”, conforme Atkinson *et al.* (2000, p. 251 apud SOUZA, 2006).

Santos (2008) define a formação de preço como o processo de apuração do custo econômico do produtor. O autor define custo econômico como sendo a soma de todos os insumos envolvidos no processo de produção de bens e serviços, incluindo o custo – oportunidade¹ do capital investido. Faria (2008) informa que os custos definem o preço mínimo que a empresa pode cobrar pelo produto. Entretanto, o preço de venda não deve englobar somente os custos. Deve haver, todavia, nele um retorno razoável por seu esforço e risco.

Santos (2008) esclarece ainda que os preços podem ser elaborados, visando diversos objetivos, tais como: **penetração no mercado, selecionar o mercado, pronta recuperação de caixa, promover linha de produtos, maximizar o lucro, e eliminar a concorrência.**

Pereira (2000) destaca que a política de formação do preço de venda dos produtos é um dos pontos-chaves da estratégia de marketing de toda e qualquer empresa que almeja o sucesso, ou, no mínimo, busque se manter viva no mercado em que atua. A escolha da política de preços e sua correta aplicação são resultantes de uma adequada e criteriosa avaliação sobre o mercado em que a empresa se encontra. Sabe-se que, às vezes, torna-se uma decisão crucial à alta administração

¹ **Custo de oportunidade** é o custo de algo em termos de uma oportunidade não exercida. Traduz o valor associado à melhor alternativa não escolhida. Num processo produtivo, o custo de oportunidade de um fator correspondente ao melhor **ganho** que se poderia obter utilizando esse fator em vez de outra atividade que não a produção da firma (www.sucessonews.com.br)

empresarial. A sobrevivência a longo prazo de uma empresa é ameaçada pela prática de preços errôneos. Portanto, a escolha da política de preços e sua correta aplicação são extremamente importantes quando a empresa encontra-se em um mercado altamente competitivo e inflacionário. Tal exercício torna-se rotineiro e essencial para o sucesso da empresa mediante exigências impostas pelo mercado no qual a mesma se insere.

2.5.1 Decisores de Preços

Santos (2005) destaca que a preocupação em formar preços está ligada aos custos, às condições de mercado, às características da concorrência, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido ou lucro.

Bruni e Famá (2008) define **três processos ou métodos genéricos para a decisão ou formação de Preço**. Eles são distintos e podem ser empregados, baseando-se nos custos, no consumidor ou na concorrência: **1 - Custos** – As empresas definem seus preços baseados nos custos. Elas buscam, de alguma forma, adicionar algum valor aos custos; **2- Consumidores** - As empresas empregam a percepção que os consumidores têm do valor do produto, e não os custos do vendedor. Os preços são definidos para se ajustarem aos valores percebidos; e **3 - Concorrência** – As empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda. Neste caso, a concorrência é que acaba determinando o preço praticado. Esse pode ser *de oferta*, quando as empresas cobram a mais ou a menos do que seus concorrentes, ou *de proposta*, quando elas determinam seu preço segundo o julgamento empírico acerca da fixação de preços das concorrentes.

Na etapa de formação dos custos, podem existir alguns problemas, tais como:

Preço de venda abaixo do real, o que diminui os lucros da empresa, preço de venda acima do real, o que dificulta as vendas, fabricação de produtos que dão pouco lucro em detrimento de outros mais rentáveis, ocasionando má alocação de recursos, esforço de vendas não orientado para produtos mais lucrativos, dificuldades para identificar e fixar ações para redução de custos e despesas mais altos do que deveria. (SANTOS, 2008, p.51).

O autor ressalta o fato de que muitas empresas não apuram seus custos e despesas de maneira precisa e os preços são obtidos empiricamente. Santos (2008).

Resende et al.(2010) propõe a metodologia para a formação do preço de venda baseada no custeio variável, atribuindo preços aos produtos apenas pelos custos variáveis. Assim aloca-se ao preço dos produtos somente os custos variáveis referentes à comercialização e distribuição dos mesmos, ficando os custos operacionais fixos contabilizados apenas como despesas ocorridas no

período, indo diretamente compor o resultado da empresa. Tudo isto ocorre principalmente em virtude das micros e pequenas empresas normalmente possuírem pouca capacidade gerencial para administrar e processar sistemas mais complexos e detalhados em relação à formação do preço de seus produtos.

Santos (2008, p.52) destaca que a atividade de fixação de preço de venda deve levar em consideração diversos fatores internos e externos, destacando-se:

A demanda esperada do produto; a capacidade e disponibilidade financeira dos consumidores. **A qualidade e tecnologia** do produto ofertado em relação às necessidades do mercado comprador; a existência e disponibilidade de produtos substitutos a preços competitivos. **A legislação** que regulamenta os aspectos jurídicos e éticos de determinação de preços. **A estrutura de custos e despesas** da empresa, o nível de investimentos realizados, e os objetivos gerais e funcionais da organização.

Pereira (2000) e Santos (2008) definem o conceito de **mark-up** como a soma do custo unitário do produto a uma margem fixa para obter o preço de venda. Essa margem é normalmente percentual. Ela busca cobrir todos os custos e despesas, propiciando um determinado nível de lucro. Em sua aplicabilidade, esse método pode apresentar variações, dependendo da base de custo escolhida. Essa pode incluir somente os custos de produção, ou os custos de produção mais as despesas de vendas, distribuição e administração; ou somente os custos diretos, ou os custos diretos mais os indiretos.

3 METODOLOGIA

A escolha da metodologia teve como objetivo descobrir e aprender como se pesquisa. Nada se faz sem o auxílio da investigação científica. Os processos e resultados são renovados como condições inerentes ao desenvolvimento, representando um caminho muito mais seguro e aperfeiçoado para comprovar ou não o objeto a ser pesquisado.

Matias e Alexandre (2005) ressaltam que os resultados de uma pesquisa, retratados em relatórios especificamente elaborados, não devem ser lidos como “ponto final” a respeito do problema que lhes originou. Provavelmente tais resultados podem ser compreendidos como a resposta mais próxima, cientificamente, do esperado como solução. Todavia, não significam a conclusão de determinado tema estudado.

Para a classificação da pesquisa, toma-se como base a taxonomia apresentada, qualificando em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

Escolhemos a pesquisa descritiva porque o estudo se limita à análise de características pertinentes a determinada amostra. Expondo estas características da empresa pesquisada, que servirá como

base para explicar sua atuação no contexto que foi tomado como referência tanto para a escolha do tema, quanto para a apresentação do problema da pesquisa.

A pesquisa exploratória foi escolhida por ter o objetivo de aprofundar o conhecimento a respeito de determinado tema ou “posicionar maior familiaridade com o problema levantado”. Uma vez que não temos o conhecimento acumulado e sistematizado e a empresa estudada trata-se de uma microempresa, cabe, portanto, investigar o problema por meio de tal metodologia exploratória. Devido às características do objeto escolhido, selecionou-se o estudo de caso. Esse é adotado para explicar os fenômenos ou problemas que apresentem características peculiares.

Matias e Alexandre (2005) apontam que de acordo com as características observadas pelo pesquisador, o objeto do estudo merece ser desenvolvido de forma mais profunda e exaustiva.

A coleta de dados constitui uma etapa de fundamental importância na pesquisa de abordagem estritamente qualitativa. A mesma foi efetuada através de questionário aberto, estruturado e caracterizado por uma série de questões apresentadas por escrito ao respondente. As perguntas foram discursivas e aplicadas de forma presencial. Garantindo, assim, a qualidade nos dados coletados, já que tais dados levantados garantem extensão e profundidade na interpretação e na análise dos resultados.

Segundo sua relevância no trabalho, os dados da pesquisa foram coletados, separados e analisados, contendo tópicos que esclarecem acerca de informações contábeis, econômicas e financeiras. Os dados coletados serão apresentados de maneira estruturada para que a compreensão seja mais fácil. A princípio, o objetivo final e intermediário será alcançado com dados tratados de maneira não estatística.

A empresa Industrial em questão, adotada como estudo de caso, situa-se na cidade do Rio de Janeiro e tem como atividade a fabricação de uniformes profissionais. É uma empresa familiar que busca o aprimoramento interno a fim de se desenvolver profissionalmente de modo sólido e impactante.

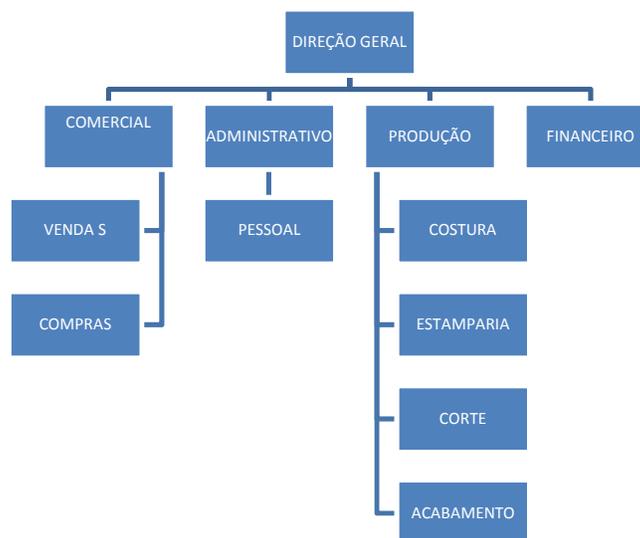
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados está focada no objetivo geral do trabalho que é apresentar um estudo de caso sobre a importância da Contabilidade de Custos na formação de preços, tendo como referência uma microempresa do setor têxtil produtora de uniformes profissionais, no segmento de encomendas.

4.1 Empresa Industrial escolhida

O setor da empresa estudada é o têxtil, atuando, especificamente, no ramo industrial de confecção. Esse compreende hoje, segundo fonte da ABIT (Associação Brasileira de Indústria Têxtil e de Confecção), mais de 30 mil empresas, gerando 1,65 milhões de empregos em toda a sua extensa cadeia, que inclui fios, fibras, tecelagens e confecções. A concorrência neste setor é grande, com empresas de pequeno, médio e grande porte e setor informal (costureiras que trabalham em casa). Deve-se salientar que os equipamentos das indústrias têxteis são relativamente baratos. Tal fato gera maior divisão de mercado, aumentado, conseqüentemente, a concorrência. O negócio refere-se a uma Indústria de confecção de uniformes profissionais instalada há 35 anos na Penha (Rio de Janeiro) com uma boa infra-estrutura. Conta com uma área construída de 200 metros quadrados, em um terreno de 300 metros quadrados, com maquinário moderno, estamparia, área de produção e almoxarifado.

Organograma da Empresa Estudada



4.2 Sujeitos da Pesquisa

Como sujeitos da pesquisa, foram escolhidos os colaboradores (Diretor Geral, Gerente Comercial e Analista Financeiro) da Empresa Industrial e um prestador de serviço (Contador). Eles ocupam cargos tanto de chefia quanto estratégicos em relação aos processos decisórios da empresa. Os sujeitos foram escolhidos, de acordo com os cargos ocupados, com o intuito de contribuir para análise da pesquisa em curso.

Empresa Industrial		
Setor	Cargo / Função	Tempo de Empresa
DIREÇÃO GERAL	DIRETOR GERAL	35 ANOS
COMERCIAL	GERENTE COMERCIAL	15 ANOS
CONTABILIDADE	CONTADOR	8 ANOS
FINANCEIRO	ANÁLISTA FINANCEIRO	5 ANOS

4.3 Análise das Respostas:

Com relação a pergunta n° 1 (**Como sua empresa apura os custos industriais dos produtos?**

o(s) respondente(s) disseram:

Gerente comercial – *“o custo do(s) material direto (s) é considerado integralmente quanto ao custo da mão de obra direta, baseando-se nos valores pagos às costureiras, já que a produção é efetuada por fações. Quanto aos custos indiretos, eles não são calculados no custo do produto”.*

Contador – *“para a apuração dos custos diretos considera-se as matérias primas utilizadas, quanto à mão de obra direta não se faz nenhum apontamento, visto que opta-se por contratar costureiras através de uma empresa terceirizada (fação), no que se refere à execução do produto em questão. Para os casos de outros produtos sob encomenda, pode-se utilizar o valor das horas da mão de obra direta pagas às costureiras que pertencem ao quadro funcional das empresas. Com relação aos custos indiretos não são calculados. Portanto, não fazem parte do custo do produto e nem são considerados para elaboração”.*

Com relação a pergunta n° 2 (**Como o cálculo da elaboração do preço dos produtos pode impactar no negócio da empresa?**) o(s) respondente(s) disseram:

Diretor geral – *“a elaboração de um preço errado pode impactar na empresa de diversas formas: uma delas, se o preço não cobrir todos os custos, poderá trazer prejuízo. Quando um preço é bem elaborado, através do estudo da demanda, a capacidade de produção, juntamente com todos os custos diretos e indiretos, possibilita a diminuição de erro e a maximização do lucro, gerando receita e trazendo retorno do investimento”.*

Gerente comercial – *“dependendo do mercado que a empresa atua o preço é fator importante para conquistar outros mercados ou restringir o seu produto a determinado público. O preço é de suma importância para o sucesso nas vendas, mas buscando maximizar a receita com a redução dos custos”.*

Com relação a pergunta nº 3 (**Como é elaborado o preço do produto? Qual a base de cálculo utilizada?**) o respondente disse :

Gerente comercial – *“o custo é elaborado após a soma das matérias-primas, aviamentos e acessórios, depois, acrescentamos a mão de obra que é baseada no valor pago por produto à empresa terceirizada. Somando os materiais diretos e a mão de obra, encontramos o custo variável. A esse custo é multiplicado um percentual (mark up) que abrange os impostos incidentes, a margem de lucro desejada, os custos indiretos e as despesas fixas, que representaram o preço de venda com objetivo de gerar lucro”.*

Com relação a pergunta nº 4 (**Como o mercado pode influenciar na determinação do preço dos produtos da sua empresa ?**) o respondente disse:

Gerente comercial – *“todo mercado consumidor possui uma faixa de preço dentro de um limite aceitável. Acima do preço percebido o cliente poderá optar pela concorrência. Se o produto não possui muito valor agregado, tem pouco diferencial e é considerado uma commodities. Sendo assim, o consumidor tende a influenciar muito o preço, aumentando seu poder de barganha, pois a concorrência tende a ser muito grande e nestes mercados o consumidor é muito sensível a oscilação dos preços”.*

Com relação a pergunta nº 5 (**Levando em consideração o contexto competitivo, qual seria a importância da formação de preço dos produtos na sua empresa?**) o(s) respondente(s) disseram:

Diretor geral – *“o preço é de suma importância dentro de uma empresa, e ele pode ser usado de maneira estratégica para alavancar novos mercados, para segmentar e selecionar clientes. De maneira antiética ele pode ser usado até para a prática de *dumping*² ou preços predatórios³”.*

Gerente comercial – *“O preço é fundamental pois representa a receita de venda da empresa. Para aumentar as vendas é necessário termos preços competitivos para satisfazer a necessidade dos clientes, visando a obtenção de novos mercados. No caso do produto em questão, uniformes, existe uma forte concorrência e produtos semelhantes. As diferenças existem basicamente nas cores, modelos, design, aviamentos e, às vezes, nos tecidos. Dessa forma, o preço passa a ser o primeiro parâmetro de avaliação do produto pelo consumidor”.*

² **“dumping”** pode se referir a qualquer tipo de preços predatórios. No entanto, a palavra é agora geralmente utilizada apenas no contexto do comércio internacional da lei.

³ **preços predatórios** é a prática de vender um produto ou serviço a um preço muito baixo, com intenção de expulsar os concorrentes do mercado, ou criar barreiras à entrada para potenciais novos concorrentes.

CONCLUSÃO

Os assuntos Contabilidade de Custos e elaboração de preços são complexos. Logo, não podem ser submetidos a um modelo fixo e idealizado para toda e qualquer organização industrial. Neste caso, ao explicitar as minhas conclusões, destaco que o estudo em tela não tem a pretensão de generalizar ou denegrir qualquer procedimento adotado pela empresa pesquisada, uma vez que meu objetivo foi verificar a importância da Contabilidade de Custos na formação de preço de uma empresa.

A contabilidade de Custos é uma ferramenta importante para a gestão da empresa. Sobretudo, para as organizações industriais. A contabilização dos custos indiretos de fabricação é um dos instrumentos gerenciais mais difíceis para apuração em uma empresa industrial que possua dois ou mais produtos. Como os custos diretos são identificados e apropriados diretamente a cada produto, a questão é como apropriar os custos indiretos de fabricação aos produtos. Por exemplo, como considerar no custo de um produto alguns custos indiretos fabris, tais como: aluguel, manutenção, energia, depreciação de equipamentos.

Alguns tipos de empresas industriais na área de confecções possuem particular problema com manutenção e revisões de equipamentos que ocorrem em sua quase totalidade em apenas um ou dois meses do ano. Como considerar estes custos indiretos nos custos totais da empresa?

Existe o sistema de ordem de produção que é utilizado para custear os produtos sob encomenda. Mas como apropriar os custos indiretos de fabricação? A utilização de critérios de rateio dos custos indiretos de fabricação pode provocar análises distorcidas, diminuindo o grau de credibilidade sobre as informações de custo e prejudicar o desempenho mercadológico de uma empresa industrial.

Com a pesquisa foi possível realizar uma análise mais criteriosa e detalhada, ficando evidente que a empresa objeto de estudo tem falta de controle na apuração dos custos industriais, principalmente sobre os custos indiretos de fabricação. Constatou-se, assim, uma dificuldade que é enfrentada mais especificamente no caso da mão de obra direta, para o cálculo do tempo que cada produto ocupa na indústria. Portanto, qualquer avanço nesta área assume grande importância, diante da escassez de fundamentação científica e de sistemas de informação, nos quais os profissionais desta empresa industrial do ramo de confecções necessitam para tomar decisões.

A empresa pesquisada adota o critério de apurar os custos diretos ou variáveis para conhecer os custos de um produto. Porém, não incluiu o valor dos custos indiretos de fabricação. Aliás, a questão é como distribuir os custos indiretos de todo o processo fabril para todos os produtos produzidos. Os autores sugerem a distribuição por centros de custos, utilizando algum critério de rateio, o que para a empresa com poucos produtos e de menor porte pode ser muito oneroso.

Acreditamos que o fato da Empresa industrial trabalhar por encomenda e com ordem de produção, cada pedido acaba gerando custos (diretos e indiretos) diferentes. Deste modo, para a empresa controlar e produzir tais informações é muito oneroso, representando um problema à gestão. Sem um controle adequado sobre os seus custos industriais, poderá formar preços errados e comprometer suas finanças.

O processo de formação de preço na empresa estudada é mais complexo que nas demais, devido à natureza de suas operações, bem como o trabalho sob encomenda.

A realização de uma pesquisa sobre a gestão de custos indiretos de fabricação na elaboração de um mix de produção vem ao encontro da necessidade de tal empresa. Sendo recomendável estudos complementares sobre o tema, direcionando todos os esforços para aprimorar a competitividade das organizações industriais do setor de confecções e de planejamento de produção. A imprecisão na estimativa dos custos de produção poderá acarretar em um preço distorcido, uma vez que não abarca a totalidade dos custos de produção.

Diante de toda a problemática enfrentada pela Empresa industrial, na formação do preço de venda que é crucial para sua sobrevivência em um mercado muito competitivo, surge a necessidade do desenvolvimento de pesquisas complementares que tratem deste tema específico.

REFERÊNCIAS

BERNARD, Ricardo R. S. et. al. A relevância dos custos na formação do preço de venda: a percepção dos graduandos de ciências contábeis em um exercício de simulação gerencial. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 1., 2007. **Anais...** Santa Catarina: UFSC, 2007. Disponível em: <www.dvl.ccn.ufsc.br/congresso>. Acesso em: 02 abr. 2011.

BRUNI, Adriano Leal. **Administração de Custos, preços e lucros**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. ; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008

CALLADO, Aldo L. Cunha et al. Gestão de custos em micros, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., Florianópolis, 2005. **Anais...** Florianópolis, 2005. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em: 05 jun. 2011.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

DANTAS, Ivan A; FERREIRA, Paulo Cezar S. **A importância da contabilidade de custos para o processo de tomada de decisão**. 2008. Disponível em: <www.administradores.com.br>. Acesso em: 27 mar. 2011.

DUTRA, Gomes René. **Custos uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FARIA, Paulo. **Estratégia de Preços**. Rio de Janeiro: Cop editora, 2008.

- IUDÍCIBUS, Sérgio et al. **Contabilidade Introdutória**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001
- MATIAS, Antônio Viana; ALEXANDRE, Sylvio. **Monografia do projeto à execução**. Rio de Janeiro: Rio, 2005.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo V. E. **Contabilidade de custos um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010.
- PEREIRA, Fábio H. **Metodologia de formação de preço de venda para micro e pequenas empresas**. 2000. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc/defesa/pdf/6993.pdf>>. Acesso em: 9 abr. 2011.
- RESENDE, José Flávio B. et al. **Como elaborar o preço de venda**. Belo Horizonte: SEBRAE/MG, 2010
- SANTOS, Joel J. **Contabilidade e análise de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SANTOS, Marcello Lopes. **Processos de formação de preços**. Curitiba: lesde, 2008.
- SANTOS, Roberto V. Aplicação do Custo de Oportunidade às Decisões de preço de Venda sob o Enfoque do Custeio Direto. In: Congresso Internacional de Custos, 4., São Paulo, 1995. **Anais...** São Paulo: UNICAMP, 1995. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.unicamp.br>>. Acesso em: 01 jun. 2011.
- SANTOS, Joel J. **Análise de custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- SOUZA, Antônio A. et al. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. **ABCustos Associação Brasileira de Custos**, v. 1, n. 1, set/dez 2006. Disponível em: <<http://www.abcustos.org.br>>. Acesso em: 07 jun. 2011.

Currículo Resumido do(s) Autor(es)**Ulisses Carmo Cunha**

Graduação em administração de empresas pela faculdade SENAI/CETIQT (2011). atua na empresa Biura uniformes profissionais (1996 até hoje (2012)) trabalhando em diversos setores, como por exemplo; estamperia, produção e corte. Hoje atuando na area comercial.

José Roberto Ferreira Rodrigues

Possui graduação em Bacharelado em Administração pela Faculdade Integradas Bennet (1979), graduação em Bacharelado Em Ciências Contábeis - Faculdades Moares Junior (1983), mestrado em Ciências Pedagógicas pelo Instituto Superior de Ensinos Pedagógicos (2004) e mestrado em Administração pela Universidade Estácio de Sá (2008). Atualmente é professor dos Cursos de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Estácio de Sá, professor do curso de Administração do SENAI CETIQT e professor conferencista da Universidade Estácio de Sá.

Currículo Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7441435096013184>