



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
CAMPUS CERRO LARGO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO**

JUCIELE MARGARETE THOMAS

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO EM AGROINDÚSTRIAS
FAMILIARES DA MICRORREGIÃO DE CERRO LARGO – RS**

**CERRO LARGO
2014**

JUCIELE MARGARETE THOMAS

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO EM AGROINDÚSTRIAS
FAMILIARES DA MICRORREGIÃO DE CERRO LARGO – RS**

Trabalho de Curso apresentado como requisito parcial para aprovação na disciplina de Trabalho de Curso do Curso de Administração, da Universidade Federal da Fronteira Sul – Campus Cerro Largo.

Orientador: Prof. Msc. Ari Söthe,

CERRO LARGO

2014

DGI/DGCI - Divisão de Gestão de Conhecimento e Inovação

Thomas, Juciele Margarete
GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO EM
AGROINDÚSTRIAS FAMILIARES DA MICRORREGIÃO DE CERRO LARGO
? RS: / Juciele Margarete Thomas. -- 2014.
77 f.

Orientador: Ari Söthe.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal da Fronteira Sul, Curso de
Administração, Cerro Largo, RS, 2014.

1. Agroindústria. 2. Gestão De Custos. 3. Formação De
Preços. I. Söthe, Ari, orient. II. Universidade Federal
da Fronteira Sul. III. Título.

JUCIELE MARGARETE THOMAS

**GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO EM AGROINDÚSTRIAS
FAMILIARES DA MICRORREGIÃO DE CERRO LARGO – RS**

Trabalho de conclusão de curso de graduação apresentado como requisito para obtenção de grau de Bacharel em Administração.

Orientador: Prof. Msc. Ari Söthe

Este trabalho de conclusão de curso foi defendido e aprovado pela banca em:
____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Professor e Orientador Ari Söthe, Msc, UFFS

Professor Carlos Eduardo Ruschel Anes, Msc, UFFS

Professor Fabricio Costa de Oliveira, Msc, UFFS

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, quero agradecer a Deus, por ter me concedido força, vontade e persistência para concluir mais uma etapa de minha vida.

À minha família, que ajudou a tornar-me uma pessoa melhor, em especial, à minha mãe, que sempre disse para fazer as coisas antes e não deixar para a última hora; ao meu pai, que emprestou o carro às sextas-feiras e aos sábados, para que assim, pudesse coletar os dados desta pesquisa, mesmo ele precisando do carro para o serviço diário.

Aos meus professores de graduação, que me apoiaram nessa etapa. Aos professores Carlos Eduardo Ruschel Anes e Rodrigo Prante Dill, que participaram da banca examinadora na disciplina de projeto de TC, obrigada pelas suas sugestões e contribuições.

Ao meu professor orientador Ari Söthe, pela atenção e profissionalismo. Suas contribuições foram de grande valia para a conclusão desta etapa. Obrigada pelos puxões de orelha.

Por fim, a todos que de uma forma ou de outra forma ajudaram na realização e na conclusão desta pesquisa e muito obrigada.

RESUMO

A gestão de custos e de formação de preço de venda é indispensável para qualificar as tomadas de decisão em qualquer tipo de empresa. De modo geral, nas grandes empresas isso é feito de forma rotineira e está inserido dentro das suas atividades. De outro modo, nas micro e pequenas empresas, esse cenário não é o mesmo, pois a falta de conhecimento sobre as ferramentas gerenciais impede ou dificulta a sua utilização. Diante disso, o presente trabalho tem como objetivo geral analisar as metodologias de gestão de custos e de formação de preços de venda das agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo – RS. Para atingir o objetivo geral do estudo, foi realizada uma pesquisa não probabilística, por acessibilidade, conveniência e intencional. O universo da pesquisa contempla oitenta e oito (88) agroindústrias familiares, das quais foram extraídos seis (6) estabelecimentos que atuam no setor de embutidos, compreendendo duas em cada município da microrregião de Cerro Largo. Aplicou-se um questionário de nove questões abertas e onze fechadas, junto aos gestores das agroindústrias. Os resultados da pesquisa demonstram que das seis agroindústrias questionadas, apenas uma adota um método de custeio e de formação de preço de acordo com as teorias consolidadas. As outras agroindústrias adotam alguns controles gerenciais básicos. Conclui-se que a microrregião de Cerro Largo apresenta uma limitação na utilização das ferramentas e das informações gerenciais e necessita que seja ampliada a utilização das metodologias de custeio e de formação de preços de venda para a correta gestão das agroindústrias familiares. A partir desse cenário o trabalho apresentou propostas de controle de custos e de formação de preços de venda.

Palavras-Chave: Agroindústria. Gestão de Custos. Formação de Preços.

ABSTRACT

Costs Management and Selling Price Formation is indispensable to qualify decision-making in any kind of company. In general, in large companies this is done routinely and it is inserted into their activities. Otherwise, in micro and small enterprises, this scenario is not the same, because the lack of knowledge about management tools, prevents or hinders its use. Thus, the present report has, as main objective, to analyze the methodologies of cost management and selling price of family agribusiness in Cerro Largo - RS. To achieve the general objective of the study, was performed a non-probability survey, by accessibility, convenience and purposeful. The research comprises eighty-eight (88) family agribusinesses, which were extracted six (6) establishments, comprising two in each city in the region of Cerro Largo. A questionnaire was applied, with nine open questions and eleven closed, with the managers of these agribusinesses. The research results show that the six agribusinesses questioned, only one adopts a method of costing and pricing in accordance with the consolidated theories. Other agricultural industries have adopted some basic management controls. In conclusion, the micro region of Cerro Largo has a limitation in the use of management tools and information, and requires the expansion of the use of costing methodologies and selling prices formation for the proper management of family agribusinesses. From this scenery, the current study presented proposals for cost control and selling price formation.

Keywords: Agribusiness. Costs Management. Price Formation.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Caracterização das empresas.....	45
---	----

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Registros para a tomada de decisão.....	47
Figura 2 - Controles e Informações Gerenciais.....	48
Figura 3 - Importância dos Controles Gerenciais.....	49
Figura 4 - Utilização dos Serviços de Consultorias.....	50
Figura 5 - Nível de Conhecimento sobre gestão Custos e Formação de Preços.....	52
Figura 6 - Utilização dos Métodos de Custeio.....	53
Figura 7 - Utilização dos Métodos de Formação de Preços de Venda.....	54

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Fórmula de cálculo da margem de segurança.....	25
Quadro 2 – Informações Iniciais.....	56
Quadro 3 – Cálculo da Depreciação.....	57
Quadro 4 – Custos Indiretos.....	57
Quadro 5 – Custos Variáveis/diretos.....	58
Quadro 6 – Despesas.....	58
Quadro 7 – Demonstração do Resultado (mensal).....	59
Quadro 8 – Indicadores.....	60
Quadro 9 – Cálculo do Mark-up.....	60
Quadro 10 – Formação do preço de venda a partir do <i>Mark-up</i>	61
Quadro 11 - Formação do preço de venda a partir do mercado.....	61

LISTA DE SIGLAS

ABC	<i>Activity-Based Costing</i>
EMATER	Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural
MOD	Mão de obra direta
RKW	<i>Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit</i>
SAI	Sistema Agroindustrial
SIF	Sistema de Inspeção Federal
SISBI	Sistema Brasileiro de Inspeção de Origem Animal
TOC	<i>Theory of Constraints</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1 PROBLEMA DA PESQUISA.....	14
1.2 QUESTÃO DA PESQUISA	14
1.3 OBJETIVOS.....	14
1.3.1 Objetivo Geral	15
1.3.2 Objetivos Específicos	15
1.4 JUSTIFICATIVA.....	15
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1 CONCEITO DE CUSTOS	18
2.1.1 Custo de Oportunidade	19
2.1.2 Custos diretos e indiretos	19
2.1.3 Custos fixos e variáveis	20
2.1.4 Despesa	21
2.1.5 Investimento	22
2.1.6 Perda	22
2.1.7 Margem de contribuição	23
2.1.8 Ponto de equilíbrio (PE)	24
2.1.9 Margem de segurança	24
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.2.1 Custeio por Absorção	25
2.2.2 Custeio Variável ou Direto	27
2.2.3 Custeio ABC	28
2.2.4 Teoria das Restrições	30
2.2.5 RKW	31
2.3 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA	32
2.3.1 Valor percebido pelo consumidor	33
2.3.2 Formação de preços de venda a partir do custo (MARK-UP)	33
2.3.3 Formação de preços de venda a partir do mercado e teoria econômica ...34	
2.3.4 Preços de Transferências	35
2.4 AGROINDÚTRIA FAMILIAR	36
2.4.1 Origem e conceitos	36
2.4.2 Estudos anteriores sobre agroindústrias e formação de preço	38
3. METODOLOGIA	41
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	41
3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA OU POPULAÇÃO-ALVO DO ESTUDO	42

3.3	AMOSTRAGEM.....	42
3.4	COLETA DE DADOS.....	43
3.5	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	44
4.	RESULTADOS E DISCUSSÕES	45
4.1	CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS.....	45
4.2	SEPARAÇÃO DOS GASTOS DE PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA.....	46
4.3	REGISTROS PARA A TOMADA DE DECISÃO.....	46
4.4	CONTROLES E INFORMAÇÕES GERENCIAIS	47
4.5	IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES GERENCIAIS	49
4.6	UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIAS	50
4.7	NÍVEIS DE CONHECIMENTO	51
4.8	UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO.....	52
4.9	UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA.....	54
4.10	AVALIAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA UTILIZADO	55
4.11	INDICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO E FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA.....	56
5.	CONCLUSÃO.....	62
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	64
	APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO	68
	APÊNDICE II - UTILIZAÇÃO E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES E INFORMAÇÕES GERENCIAIS	72
	APÊNDICE III - UTILIZAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA.....	75

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade de custos, também denominada administração de custos ou ainda gestão de custos é uma ferramenta essencial aos administradores. Há nela informações importantes para diagnosticar se a empresa precisa de alguma mudança no seu processo de produção. Martins (2010) relata que a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando a sociedade começou a sentir a necessidade de avaliar os estoques na indústria.

Martins (2010) frisa que a gestão de custos nem sempre consegue atender as suas duas mais importantes tarefas: o controle e a decisão. Ela sempre foi vista como simples auxílio, mas atualmente está sendo indispensável às empresas que querem ganhar não apenas dinheiro, mas também para diminuir custos, despesas, principalmente desperdícios.

Os desperdícios propriamente ditos não agregam valor aos produtos, não são necessários ao trabalho efetivo, sendo que, muitas vezes, diminuem o valor dos produtos (BORNIA, 2010).

A apuração do custo de qualquer atividade econômica rural apresenta, como um dos seus desafios, o rigor do controle de seus elementos, de forma a obter uma correta apropriação dos custos dentro da propriedade, principalmente no que se refere aos gastos gerais, que devem ser rateados aos diversos produtos de tal maneira que cada produto receba a proporção justa dos custos de acordo com o seu respectivo consumo.

No que tange à atividade de produção rural, Kageyama (2008), destaca que a pluriatividade é o conjunto de várias atividades como contribuição para uma renda maior. Hoje ela está mais presente nas zonas rurais. Pessoas vão à cidade trabalhar, mas continuam, na grande maioria, morando no interior. Isso acontece porque as pessoas não têm como sobreviver somente da agricultura familiar e procuram outras formas de aumentar a renda da família.

Diante disso, as agroindústrias familiares são vistas, atualmente, como organizações que geram renda extra para as famílias. Antigamente, muitas agroindústrias eram consideradas um passatempo, um *hobby*. Atualmente, essa realidade está sendo modificada, devido aos investimentos feitos pelos produtores rurais e pelos gestores das agroindústrias, tornando-se, assim, uma fonte geradora

de emprego e renda a diversas famílias que querem agregar valor ao produto já existente em suas propriedades.

1.1 PROBLEMA DA PESQUISA

Marconi e Lakatos (2010, p. 143) relatam que a formulação do problema deve ser de forma clara, com concisão e objetividade. Os autores colocam que:

O problema deve ser levantado, formulado, de preferência em forma interrogativa e delimitada com indicações das variáveis que intervêm no estudo de possíveis relações entre si.

A problemática da pesquisa surge a partir da necessidade de identificar, nas agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo, as metodologias de custeio e de formação de preços utilizados, buscando avaliar se utilizam alguma metodologia e sua adequação ao processo de gestão das empresas. O problema ganha importância diante do pressuposto de que a maioria das agroindústrias familiares utilizam metodologias sem fundamentação científica, que possam proporcionar resultados adequados para a gestão.

1.2 QUESTÃO DA PESQUISA

Desse modo, o presente estudo apresenta a questão de pesquisa assim formulada: Quais as metodologias utilizadas na gestão de custos e de formação de preços de venda das agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo – RS?

1.3 OBJETIVOS

Marconi e Lakatos (2010, p. 141) ressaltam que “o objetivo torna explícito o problema, aumentando os conhecimentos sobre determinado assunto”. Dessa forma, este estudo apresenta um objetivo geral e cinco objetivos específicos.

1.3.1 Objetivo Geral

O estudo tem por objetivo geral analisar as metodologias de gestão de custos e de formação de preços de venda das agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo – RS.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, foram elaborados os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as formas e a importância dos controles e das informações gerenciais utilizados pelas agroindústrias familiares;
- Verificar os serviços de consultoria utilizados na gestão de custos e de formação de preços de venda;
- Identificar as metodologias de gestão de custos e de formação de preços de venda utilizados pelas agroindústrias familiares;
- Avaliar a adequação dos métodos de gestão de custos e de formação de preços de venda utilizados pelas agroindústrias familiares de acordo com as teorias consolidadas;
- Indicar os métodos de gestão de custos e de formação de preços de vendas adequados para as agroindústrias familiares de acordo com as teorias consolidadas;

1.4 JUSTIFICATIVA

Para Marconi e Lakatos (2010, p. 202), a justificativa do estudo “consiste numa exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa”.

No aspecto teórico, o trabalho procura abordar os principais conceitos, métodos de gestão de custos e também as formas de formulação de preços de venda, permitindo, assim, a sua melhor compreensão.

Portanto, o estudo se torna relevante, pois, quando aplicado nas agroindústrias, poderá proporcionar melhorias em seu processo de gestão. É importante ressaltar que a pesquisa é inédita na microrregião das Missões na área de gestão de custos e de formação de preços com enfoque nas agroindústrias. As agroindústrias foram beneficiadas com a pesquisa, pois, além de terem auxiliado o pesquisador a realizar o estudo, elas obtiveram maiores informações na área de gestão de custos e de formação de preços de venda, para utilização no seu processo decisório.

O estudo ganha importância diante da necessidade de auxiliar as agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo – RS na escolha de métodos adequados para a gestão de custos e de formação de preços. A sua aplicação prática imediata enaltece o estudo. A contribuição científica é importante para que futuros estudos possam ampliar ainda mais o horizonte do conhecimento na área de pesquisa, pois a limitação de estudos na área é evidente.

Desse modo o estudo se justifica no aspecto prático, científico e acadêmico, trazendo novos conhecimentos científicos com aplicação prática nas empresas, objeto do estudo.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente estudo é dividido em seis seções.

Na primeira seção é apresentada a introdução que contextualiza o tema da pesquisa, o problema da pesquisa, os objetivos e a justificativa do estudo. Essa seção é encerrada com o presente tópico que apresenta a estrutura do trabalho.

A segunda seção apresenta o referencial teórico que serve de base para o desenvolvimento do estudo. Nessa seção são abordados conceitos sobre custos, métodos de custeio, formação de preço de venda e definições de agroindústrias.

A terceira seção contempla a metodologia, que define como foi realizada a pesquisa. Nessa seção poderá ser encontrada a classificação da pesquisa, a definição da área ou população-alvo do estudo, a amostragem, a coleta de dados, a análise e a interpretação dos dados.

A quarta seção é composta pelos resultados e pelas análises da pesquisa. Nessa seção encontram-se todos os resultados e as análises feitas sobre os

questionários aplicados, como a caracterização das empresas pesquisadas, a separação dos gastos de pessoa física e de pessoa jurídica, os níveis de conhecimento, registros para tomada de decisão, controles e informações gerenciais, importância dos controles gerenciais, utilização dos serviços de consultorias, utilização dos métodos de custeio, utilização dos métodos de formação de preços de venda, avaliação do método de custeio e de formação de preço de venda utilizado e a indicação de um método de custeio e de formação de preços de venda.

A quinta seção está caracterizada pela conclusão. É nessa seção que encontramos uma síntese do trabalho e suas devidas conclusões.

Na sexta seção, são apresentadas as referências bibliográficas que foram utilizadas para a realização do projeto de pesquisa.

Finalizando, a sétima seção, o apêndice, que contém o questionário aplicado na pesquisa, algumas tabelas sobre a utilização e a importância dos controles e as informações gerenciais e a utilização dos métodos de custeio e de formação dos preços de venda.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico compreende a seção onde é apresentada a fundamentação do tema por meio de livros, de artigos, de documentos, entre outras referências. Marconi e Lakatos (2010, p. 208) afirmam que a revisão da bibliográfica é “a citação das principais conclusões a que outros autores chegaram e permite salientar a contribuição da pesquisa.” Neste estudo, são apresentados conceitos importantes da contabilidade de custos, métodos de custeio, formação de preço de venda. Também são apresentados estudos anteriores sobre agroindústrias.

2.1 CONCEITO DE CUSTOS

Segundo Leone (2010), a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Segundo Souza e Clemente (2011), as empresas atualmente visualizam os custos de forma mais aberta, ou seja, ao longo de uma cadeia de valor da empresa. A redução dos custos, dos desperdícios, se tornou indispensável para quem deseja obter vantagens competitivas.

Os custos relacionam-se com a fabricação dos produtos, sendo normalmente divididos em matéria-prima, mão de obra direta e custos indiretos de fabricação (SANTOS, 1990 *apud* MIRANDA, 2011).

Martins (2010, p. 25) define custo como “gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Corroborando, Padoveze (2007, p. 310) destaca que “custos são gastos, não investimentos, indispensáveis para fabricar os produtos do empreendimento”.

Ao referir-se à contabilidade de custos, Horngren e Foster (1987, *apud* CALLADO; CALLADO, 2007, p. 2) afirmam que:

A contabilidade de custos é responsável pela identificação, mensuração, acumulação, análises, preparação, interpretação e a comunicação das informações que vão auxiliar os administradores para atingir os objetivos organizacionais da empresa.

De outro modo, Maher (2001, p. 64) define custo como um “sacrifício de recursos”. O custo é o que mede o sacrifício que a entidade teve para obter o produto desejado. O mesmo autor também ressalta que a contabilidade de custos focaliza os custos e não as despesas.

Assim, custo é tudo que está relacionado com o produto que será fabricado, são os materiais necessários para produzir determinado produto.

2.1.1 Custo de Oportunidade

Maher (2001) relata que custo de oportunidade de um recurso, representa o retorno perdido por não empregá-lo na melhor alternativa de uso. Martins (2010, p. 234) define o custo de oportunidade como o “quanto à empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de outra”. É a contribuição máxima disponível de que se abre mão utilizando recursos limitados para determinado fim (HORNGREEN *apud* PADOVEZE, 2010).

O custo de oportunidade deve ser levado em consideração para que, antes de efetuar um investimento, seja analisado se haverá o retorno esperado, avaliando a alternativa mais viável para aplicar no novo empreendimento ou para aplicá-lo em outro investimento seguro e rentável.

2.1.2 Custos diretos e indiretos

No que se refere à classificação dos custos em: diretos e indiretos, Souza e Clemente (2011) relatam que os mesmos derivam do pensamento taylorista segundo o qual praticamente tudo pode ser mensurado e controlado. Esses tipos de custos dependem mais do processo produtivo do que da espécie de custo. Os custos diretos são identificados de forma clara ao que se destina no produto final. Por outro lado, os custos indiretos necessitam de rateio (divisão com proporcionalidade) dos custos que não são fáceis de identificar.

Merece destaque que isso só ocorre, se tiver mais de um produto fabricado. Se a produção tiver como finalidade um único produto, todos os custos serão diretos, pois serão alocados diretamente ao produto final. Por fim, denota-se que o custo direto é qualquer custo que está diretamente relacionado com o produto final.

De outro modo, o custo indireto é o que não está diretamente relacionado com o elemento final do processo produtivo. Os custos indiretos muitas vezes passam por diversos departamentos produtivos, por isso é necessário um rateio de custos, alocando-se para cada departamento os custos indiretos e, posteriormente, para o produto final (MAHER, 2001).

Em síntese, Padoveze (2010) ressalta que os custos diretos são os que podem ser fisicamente identificados para um segmento particular. Os materiais e a mão de obra envolvidos na sua manufatura serão, ambos, custos diretos. Os custos indiretos não podem ser alocados de forma direta ou objetiva. E caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição (rateio, alocação, apropriação). Esses também são denominados custos comuns.

Martins (2010, p. 87) relata que os custos indiretos vêm crescendo em comparação aos custos diretos e traz como exemplo a mão de obra direta que, ao longo dos anos, vem diminuindo. Em contrapartida, há aumento na mecanização que amplia os custos indiretos como energia, manutenção, depreciação, entre outros.

Dessa forma, os custos diretos são gastos que estão ligados diretamente ao produto final; os custos indiretos são gastos compartilhados por todos os produtos que são produzidos pela fábrica.

2.1.3 Custos fixos e variáveis

Souza e Clemente (2011), em seu estudo, citam que os custos podem também ser classificados como custos fixos e variáveis, onde os variáveis dependem do volume da produção. Na mesma linha, Maher (2001) reforça que os custos variáveis alteram na proporção direta da alteração do volume, e os fixos não se alteram quando há oscilação do volume.

Os custos variáveis variam proporcionalmente com o nível de produção. Exemplificando com a matéria prima: se a demanda por produto final aumentar, terá que aumentar a oferta, ou seja, o aumento de matéria prima (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Padoveze (2010, p. 272) destaca a importância de compreender a diferença entre custo variável e custo direto.

Um custo é variável se ele acompanha a proporção da atividade com que é relacionado. Um custo direto é aquele que se pode medir em relação a essa atividade ou produto. Assim, mão de obra direta, quando contratada para determinar volume de produção, é fixa em relação àquele volume, mas direta em relação ao produto, uma vez que podemos medir os esforços feitos para cada unidade de produto.

Os custos fixos são os que não variam com a produção. Sempre haverá custo fixo, independentemente for preciso comprar material por causa do aumento ou da diminuição da venda do produto, ex: aluguel da fábrica (SOUZA; CLEMENTE, 2011). Os custos fixos permanecem os mesmos, em termos monetários, quando o nível de atividade muda (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

Miranda (2011, p. 20) enfatiza que os custos variáveis “são aqueles gastos que oscilam na razão direta do aumento ou redução da quantidade produzida e os custos fixos ocorrem mesmo que não haja atividade produtiva ou comercial”.

Assim, custos fixos são elementos que não se modificam quando ocorre, algum tipo de variação na produção. De outro modo, os custos variáveis dependem diretamente da produção e variam com o aumento ou a redução da produção.

2.1.4 Despesa

A definição de despesa difere da de custo, ou seja, a despesa compreende gastos com bens e serviços que não estão diretamente ligadas à produção. Despesas decorrem de decisões e de procedimentos que não se relacionam diretamente produção. As despesas podem ser classificadas como fixas, a exemplo de salários e de encargos com pessoal do administrativo, ou variáveis, como a comissão de vendas (SOUZA; CLEMENTE, 2011).

Martins (2011, p. 25) define a despesa como “bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas”. As despesas são gastos ligados às áreas administrativas e comerciais (PADOVEZE, 2007). O conceito de custos é relacionado à fábrica. As despesas estão ligadas a parte administrativa da empresa, ou seja, à parte do escritório.

2.1.5 Investimento

Martins (2011, p. 25) define investimento como “gasto ativado em função de sua vida útil ou benefícios atribuídos a futuro período”. De outro modo, Padoveze (2007, p. 309) frisa que investimentos “são os gastos efetivados em ativo ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos”.

Warren, Reeve e Fess (2001) relatam que investimentos envolvem o comprometimento de fundos de longo prazo e comprometem as operações por muitos anos e também devem trazer uma taxa de retorno razoável.

Bornia (2010) define investimento como valor de insumos adquiridos pela empresa não utilizados em determinado período, os quais poderão ser empregados futuramente, tornando-se custos ou despesas.

Martins (2010) coloca como exemplo a matéria prima de uma fábrica de móveis que, em determinado período, é considerada investimento e, após a sua utilização, torna-se custo.

Ludícibus e Marion (2009) colocam como exemplo de investimento que se transforma em despesa, um alimento que foi comprado para a casa: enquanto não for consumido, será investimento, depois de consumido, torna-se uma despesa.

Portanto, investimento é tudo que foi adquirido antes de ser consumido pela fábrica ou escritório. Após ser utilizado se torna custo no caso da fábrica ou despesa quando consumido no escritório.

2.1.6 Perda

A perda é identificada como gasto que acontece de forma anormal, involuntária ou imprevista. Esse tipo de gasto é registrado diretamente nas contas de resultados, diminuindo o lucro final da empresa. São exemplos de perda os gastos com pessoal que fica ocioso em tempo de greve (MARTINS, 2010).

Padoveze (2007) expõe que perdas são fatos que ocorrem em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa. São eventos econômicos negativos ao patrimônio da empresa, tais como deterioração anormal de ativos.

Maher (2001) enumera dois tipos de perdas: as normais e as anormais. As normais são as perdas que ocorrem durante o processo produtivo, e as anormais são consideradas quando não foram programadas, que não foram calculadas ou não estimadas antes do início do processo de fabricação. O autor cita, como exemplo de perda normal, a rejeição de um produto porque a embalagem não estava nos padrões exigidos, e como perda anormal as enchentes ou incêndios no local em que os produtos finais foram estocados.

Assim, a perda é tudo que atribui à empresa algum tipo de prejuízo por fatores involuntários ou não previstos.

2.1.7 Margem de contribuição

Maher (2001, p. 433) define a margem de contribuição como “a diferença entre receitas e custos variáveis”. O mesmo autor complementa que a margem traz bastante informação para os não contadores e os administradores, pois permite estimar a lucratividade dos produtos antes dos custos fixos. A margem de contribuição é importante para que possam ser calculados outros índices, como o ponto de equilíbrio.

Por outro lado, Martins (2010, p. 179) conceitua margem de contribuição como “a diferença entre preço de venda e o custo e despesa variável de cada produto”. Souza e Clemente (2011) complementam que a margem de contribuição reflete o potencial de geração de resultados da área industrial antes da compensação dos custos fixos.

Warren, Reeve e Fess (2001) sustentam que a margem de contribuição é a relação entre custo, volume e lucro. Os autores também destacam que a margem é especialmente útil no planejamento empresarial porque abastece a organização com informações sobre o potencial de lucro. Trata-se de um indicador muito importante, pois, após saber qual é a margem de contribuição de cada produto, diversas decisões poderão ser tomadas, como diminuir, aumentar, eliminar ou lançar novos produtos.

2.1.8 Ponto de equilíbrio (PE)

O ponto de equilíbrio, também chamado de ponto de ruptura ou de equivalência, representa o nível de volume de vendas em que a receita da empresa igualará os gastos totais. Se as vendas estiverem inferiores ao ponto de equilíbrio representará perdas, enquanto o inverso representa lucros (PASSARELI, 2002).

Maher (2001, p. 436) relata que o “ponto de equilíbrio seria o volume de vendas para qual o lucro é igual a zero”, mas Souza e Clemente (2011) enumera que o ponto de equilíbrio é a quantidade mínima a ser produzida e vendida, para que, assim, os custos operacionais sejam compensados, mas não haverá lucro nesse ponto.

Martins (2010) separa o ponto de equilíbrio em três: contábil, que compreende quando os custos e as despesas totais resultam em zero; econômico, que dão como resultado, o custo de oportunidade do capital próprio empregado; e financeiro, quando o valor das disponibilidades permanece inalterado, independentemente de haver resultado contábil ou econômico.

O ponto de equilíbrio é muito importante para o planejamento empresarial, especialmente quando as operações se expandem ou encolhem (WARREN; REEVE E FESS, 2001). Portanto esse indicador deverá ser sempre calculado, pois demonstrará se a empresa está gerando lucros ou prejuízos.

2.1.9 Margem de segurança

Segundo Warren, Reeve e Fess (2001, p. 109), margem de segurança é a “diferença entre receita de vendas atuais e as vendas no ponto que equilíbrio, indica também o decréscimo nas vendas que pode ocorrer antes de atingir um prejuízo operacional”.

Maher (2001) reforça que a margem de segurança representa o excedente das vendas, cogitadas ou reais, sobre o ponto de ruptura. Essa margem indica se a empresa corre risco de obter prejuízos, ou seja, a diminuição de venda que a empresa pode suportar até um determinado ponto, que é calculado pela fórmula:

Quadro 1: Fórmula de cálculo da margem de segurança

Margem de segurança = Volume de vendas – Ponto de equilíbrio (PE)
--

Fonte: Adaptado de Maher (2001).

A margem de segurança permite identificar a folga dos lucros, caso a empresa vier a diminuir as suas vendas. Isso permitirá saber antecipadamente o quanto as vendas poderão diminuir até que venha a ter prejuízo.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio estão relacionados à forma de atribuir os custos aos produtos. Segundo Martins (2011), o custeio significa apropriação de custos. Os métodos mais utilizados são: custeio por absorção, custeio variável ou direto, ABC, RKW, custeio direto e teoria das restrições.

2.2.1 Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção é o mais utilizado pelas empresas. Surgiu por volta de 1920, na Alemanha, derivando da aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos. Consiste na apropriação de todos os gastos relativos ao esforço de produção ou de serviços, sejam diretos, sejam indiretos, fixos ou variáveis (EYERKAUFER; COSTA; FARIA, 2006).

Miranda (2011, p. 19) faz uma importante distinção, no custeio por absorção, entre custos e despesas:

A divisão é essencial, pois as despesas são lançadas imediatamente contra o resultado do período e somente os custos referentes aos produtos vendidos terão igual tratamento. Os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos estarão ativados nos estoques destes produtos.

De acordo com Silva e Miranda (2004), o custeio por absorção é derivado do sistema RKW (*Reichskuratorium Für Wirtschaftlichkeit*). Trata-se de um meio tradicional, e, para calcular o custo dos produtos, considera todos os custos de produção. Usando o custeio por absorção, todos os custos de produção são

“absorvidos” pelos produtos acabados e aí permanecem como ativos até serem vendidos (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

Custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção. Todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos, ou seja, os custos diretos e indiretos (MARTINS, 2010).

Souza e Clemente (2011) assinalam que, no custeio por absorção, primeiramente, os custos devem ser separados em custos diretos e indiretos, mas isso não é regra, é apenas um pressuposto de que se deve separar os custos antes de colocar os mesmos no custeio. Crepaldi (2004) complementa que o custeio absorção tem como, ponto positivo, a fixação de preços de venda mais reais. Para tanto, engloba todos os custos da empresa nos custos unitários dos produtos. De outro modo, tem como ponto negativo a falta de informações suficientes para a tomada de decisão. Segundo Martins (2011), esse é o método que a legislação fiscal do Brasil utiliza, pois avalia adequadamente os estoques, ou seja, o lucro obtido na utilização desse método é o mais elevado. Dessa forma, o imposto cobrado sobre o lucro também é antecipadamente maior.

Os demais métodos que utilizam o conceito de absorção de custos e de despesas indiretas fixas são: método do custeamento baseado em atividades (Custeio ABC); método de custeamento integral; e o método custeamento RKW (PADOVEZE, 2010).

Passareli (2002) menciona que o custeio por absorção tem falhas, e que a atribuição de gastos fixos implica a utilização de rateios. Por mais objetivos que os critérios sejam, eles irão distorcer o resultado apurado do produto, dificultando as decisões gerenciais, como, por exemplo, a determinação do preço de venda com base no custo de produção.

Assim, o custeio absorção usando a redundância, absorve todos os custos, tanto fixos quanto variáveis, sendo adequado para o fisco, pois, quando parte dos produtos permanecerem em estoque a tributação do imposto de renda e contribuição social será maior se comparado ao custeio variável.

2.2.2 Custeio Variável ou Direto

O custeio variável é também chamado de custeio marginal ou ainda de custeio direto, visto que a maioria dos custos variáveis são diretos. Em decorrência da obrigatoriedade da legislação da utilização do custeio por absorção, o custeio variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, no auxílio da administração para a tomada de decisão, fixação do preço de venda, opção de compra ou fabricação, análise do custo x volume x lucro, entre outros. Diferentemente dos demais métodos, o custeio variável apropria apenas os custos variáveis ao produto (SILVA; MIRANDA, 2004).

Segundo Martins (2010, p. 197), “os custos fixos existem independentemente da produção ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que oscilações (dentro de certos limites) ocorram no volume de produção”.

Bornia (2010, p. 35) cita que “apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período”. Eyerkaufers; Costa; Faria (2007) complementam dizendo que, para a valorização dos estoques, só serão atribuídos aos produtos os custos variáveis, sendo os custos fixos tratados como custos de determinado período, ou seja, atribuídos integralmente ao resultado do exercício. Nesse método, só são atribuídos aos produtos ou serviços seus custos variáveis. Portanto, não existe arbitrariedade na atribuição dos custos, tal como no custeio por absorção, o que é identificado como qualidade desse método.

O método do custeio variável não é aceito pela legislação fiscal no Brasil, mas é um instrumento relevante à gestão, para identificar os produtos ou serviços mais rentáveis para a empresa, com base no conceito de margem de contribuição, que representa a diferença entre as vendas líquidas e os custos e as despesas variáveis. Esse conceito é bastante utilizado nas empresas industriais e comerciais, pois os gestores podem tomar decisões de curto prazo, analisando as relações de custo/volume/lucro de cada produto ou serviço (FARIA; COSTA, 2005).

Maher (2001) reforça que, no custeio variável, somente os custos variáveis de produção são atribuídos, os custos fixos de produção são tratados como custo do período. Os custos fixos sempre irão existir independentemente houver ou não

produção. Passareli (2002) afirma que, com isso, elimina-se a necessidade de rateios e, conseqüentemente, as distorções deles decorrentes.

Padoveze (2010) separa o custeio direto do custeio variável. Entende que o custeio direto é utilizado para custear apenas os gastos diretos a cada produto e serviço da empresa. Nesse método, são utilizados para calcular o custo unitário, os custos e as despesas diretas, sejam elas variáveis, sejam elas fixas.

O mesmo autor frisa que o custeio variável busca um custo unitário em termos de mensuração monetária, apenas utilizando os elementos variáveis. Uma diferença clara entre os dois tipos de custeio está na mão de obra direta, que, mesmo sendo fixa durante um curto período, pode ser entendida como variável em médio período, ficando, assim, similar aos tipos de custos utilizados pelos dois métodos.

O custeio variável traz como vantagem a facilidade no controle gerencial e, como desvantagem, a não mensuração dos custos fixos na determinação de preço de venda (CREPALDI, 2004).

Portanto, o custeio variável não é aceito pelos órgãos de fiscalização, mas traz vantagens aos empresários, como a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio entre outros. Comparando com o custeio de absorção, o custeio variável apresenta um resultado inferior sempre que existirem estoques de produtos acabados, base de cálculo da tributação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, sendo esse o fator da não admissão pela fiscalização.

2.2.3 Custeio ABC

O Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*), é uma metodologia que nasceu nos Estados Unidos na década de 1980 e foi desenvolvida e criada por Derlin, Cooper e Kaplan. Esse método procura diminuir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos (CREPALDI, 2004). Seguindo a mesma ideia Faria e Costa (2005) relatam que os gestores das empresas perceberam que os métodos de custeio começaram a distorcer os custos dos produtos, além de reconhecer que os custos indiretos de produção vinham aumentando em função da aquisição de novas tecnologias de produção e de automação.

No ABC a atribuição de custos indiretos faz-se também em dois estágios. No primeiro estágio, os custos são distribuídos às atividades por meio de direcionadores, podendo ser denominado “custeio das atividades”. No segundo estágio, denominado “custeio dos objetos”, os custos das atividades são atribuídos, também por meio de direcionadores, aos objetos de custos, sejam estes produtos, lotes de produtos, linhas de produtos, serviços, entre outras, de acordo com a utilização das atividades previamente definidas (PAMPLONA, 1997 *apud* EYERKAUFER *et al*, 2007).

O método ABC procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas por rateios arbitrários dos custos indiretos - como ocorre no custeio por absorção - permitindo uma visão adequada para análise do custo-benefício de cada atividade e processo. Esse sistema é aplicado tanto em empresas de grande porte quanto em pequenas empresas (MARETH; ALVES; BORBA, 2009).

Martins (2010, p. 288) ressalta que o custeio baseado em atividades é apoiado no planejamento, na execução e na mensuração do custo das atividades para assim, trazer vantagens competitivas e caracteriza decisões estratégicas como:

- Alterações no *mix* de produtos;
- Alterações no processo de formação de preços;
- Alterações nos processos;
- Redesenho de produtos;
- Eliminação ou redução de custos de atividades que não agregam valor;
- Eliminação de desperdícios;
- Elaboração de orçamentos com base em atividades, entre outras.

O custo ABC é definido comumente como um método de que atribui primeiro os custos para as atividades e, depois, aos produtos, baseado no uso das atividades por cada produto.

Dessa forma, a definição de custeamento atividades está fundamentada em: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos (PADOVEZE, 2007, p. 356). O mesmo autor assinala que o custeio ABC é comparado com o custeio de absorção, pois incorpora os custos das atividades administrativas e comerciais, através dos direcionadores de custos das atividades, por isso é considerado custeio por absorção integral.

Clemente e Souza (2011) destacam, como vantagem do custeio por atividades, a visão de processo que se difunde por toda a organização, mostrando a participação dos agentes produtivos na estrutura de custos dos produtos e serviços oferecidos pela empresa.

É importante esclarecer que o sistema ABC é um complemento do sistema tradicional de custos, no entanto, sua adoção não implica na substituição do sistema contábil de custos utilizado atualmente na empresa. O interessante é que o sistema ABC concentra-se nos custos indiretos, uma vez que os custos primários, mão de obra e material direto são diretamente atribuídos aos bens e serviços produzidos e não apresentam problemas de custeio que não possam ser suficientemente aperfeiçoados pelos sistemas de custos convencionais (PASSARELI, 2002).

O método ABC, salientado por Mareth, Alves e Borba (2009), procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas por rateios arbitrários dos custos indiretos, como ocorre no custeio por absorção, permitindo, assim, uma visão apropriada do custo-benefício de cada atividade e processo.

Dessa forma, esse método de custeio foi desenvolvido por que se entendeu que os outros custeios distorciam os custos indiretos pela arbitrariedade dos critérios de rateio.

2.2.4 Teoria das Restrições

Segundo Martins (2010), a teoria das restrições conhecida como TOC, de *Theory of Constraints*, é muito conhecida desde os meados da década de 1980. Ela trata da identificação de restrições (gargalos) dos sistemas produtivos com o objetivo de tornar ótima a produção nesses pontos e, assim, elevar ao máximo o lucro da empresa.

Padoveze (2010) conceitua a teoria das restrições como método que atribui aos produtos ou serviços somente os custos variáveis. Faria e Costa (2005) destaque que essa teoria busca maximizar os ganhos das empresas, os quais considera estarem limitados por restrições e, sem essas, os ganhos seriam infinitos.

A TOC, segundo Goldratt (1990 *apud* FARIA; Costa, 2005), afirma que as restrições existentes devem passar por cinco passos: 1) identificar cada uma das restrições; 2) explorá-las, relaciona-se por tornar os recursos mais eficientes

possíveis; 3) subordinar, utilizar os recursos diante das restrições existentes; 4) elevar, as restrições do sistema estão associadas a desenvolver programas de melhoria contínua; 5) repetir todo o processo toda vez que um gargalo é eliminado.

Faria e Costa (2005, p. 242) ressaltam que:

A grande diferença entre o método do custeio variável e a teoria das restrições é que esta última focaliza suas atenções para os materiais diretos, considerando-os como único elemento variável do sistema e responsável pelo ganho efetivo da empresa.

Dessa forma, essa teoria envolve a identificação de problemas (gargalos) para que a empresa possa resolvê-los o mais rápido possível e, conseqüentemente, alavancar os resultados.

2.2.5 RKW

O RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), também conhecido como método pleno, é um sistema alemão de alocação dos custos e das despesas. É importante ressaltar que o modelo RKW continha uma noção de custo de oportunidade, representado pela remuneração de capital próprio. Na economia norte-americana a aparição do custeio pleno foi nos anos de 1880, época em que engenheiros mecânicos contemporâneos de Frederick W. Taylor, tido como dos principais nomes da chamada *Administração Científica*, estavam preocupados com a eficiência nos processos da manufatura (CREPALDI, 2004).

Esse traz, como principal mérito, o fato de que todos os gastos são considerados, sem exceção, no processo de custeamento. Este sistema não deve ser confundido com o custeio por absorção, que leva aos objetos de custeio apenas os custos. O RKW é considerado como antecessor do custeio por absorção devido a sua similaridade (CREPALDI, 2004).

Para Bornia (2002) *apud* Coelho *et al* (2009, p. 129), a operacionalização do método de custeio RKW é separada em cinco fases: “1) separação dos custos em itens; 2) divisão da instituição em centros de custos; 3) identificação dos custos com os centros; 4) redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos; 5) distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos”.

Eyerkauffer, Costa e Faria (2007, p. 205) destacam que o custeio RKW:

Consistem na apropriação dos custos de produção e de todas as outras despesas da empresa, até mesmo as financeiras, aos produtos fabricados no período. Atualmente não é aceito pela legislação fiscal brasileira. Ele pode ser analisado como método de apoio às decisões, pois sendo adotados critérios adequados para a atribuição dos custos e despesas, o resultado final seria o gasto completo de todo o processo empresarial.

São várias as críticas ao RKW como método que não leva em consideração a elasticidade de procura, não distingue os custos fixos dos variáveis, também deixa de levar em conta a concorrência e aplica aos custos dos produtos uma percentagem uniforme como previsão de lucros (CREPALDI, 2004).

Pouco utilizado e recomendado atualmente, pois tem por procedimento ratear e alocar aos custos unitários também as despesas financeiras e outros gastos (PADOVEZE, 2010).

Contudo, ele antecede o custeio por absorção e atualmente é pouco utilizado. Denota-se, como principal diferença do custeio por absorção, a atribuição aos produtos de todos os custos e despesas da empresa.

2.3 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

A formação de preço de venda é um dos processos mais delicados nas empresas, pois se refere ao valor pelo qual o produto final será ofertado ao mercado. Para auxiliar na formação do preço de venda, devem ser consideradas todas as etapas do processo de produção, bem como a metodologia de custos utilizada na empresa.

As empresas precisam aprender a gerenciar e a dominar a área financeira e de custos para melhorarem a qualidade da decisão, tornando a empresa competitiva (CREPALDI, 2004).

Martins (2010) relata que só conhecer o custo do produto não basta para determinar o preço de venda, é necessário sim, mas não somente. Além disso, “é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing, entre outras”. O autor reforça que os preços podem ser fixados: com base nos custos agregando uma margem *'mark-up'*; com base no mercado; e/ou com base numa combinação de ambos.

Padoveze (2010) relata que o *mark-up* é a técnica mais utilizada para a formação de preço de venda a partir do custo unitário. O autor cita outros modelos para obter o preço de venda, como de indução pelo valor percebido, formação pelo custo unitário e aceitação pelo valor de mercado.

2.3.1 Valor percebido pelo consumidor

É o grau de utilidade ou valor que um produto ou serviço traz à mente do consumidor. Padoveze (2010) cita três aspectos fundamentais para que o cliente acabe comprando pelo preço que a empresa sugerir. a) criar o valor percebido pelo consumidor; b) aumentar a lucratividade do negócio; c) não cometer o equívoco de separar o preço do restante do composto de marketing.

Kotler e Keller (2012, p. 131) relatam que “o valor percebido pelo cliente se baseia, na diferença entre o que o cliente obtém e os custos que ele assume pelas diferentes opções possíveis”. Kotler e Armstrong (2007) complementam que o preço final do produto está caracterizado em diversas percepções: a) o consumidor tem, como teto para o preço, o valor do produto; se o cliente achar que o preço é maior do que o valor do produto, ele não irá comprar; b) os custos do produto são o piso para o preço. Eles frisam que as empresas devem considerar diversos fatores internos e externos, para que o produto possa ter um bom preço sem deixar de considerar o custo e o valor que o produto tem para o cliente.

O valor percebido pelo cliente significa como o cliente vê o produto que quer comprar, se o preço de venda é considerado bom ou se está muito alto. Nesse ponto é muito considerada pelo cliente a qualidade do produto que está à venda, se tiver uma boa qualidade, aparência, preço, entre outros. Se estiverem de acordo com esses fatores principais, o cliente acabará comprando o produto.

2.3.2 Formação de preços de venda a partir do custo (MARK-UP)

Padoveze (2010) relata que “a formação de preços de venda a partir do custo pode ser feita considerando-se qualquer método de custeio”. O autor também conceitua que o *mark-up* é uma metodologia para calcular preços de venda de forma mais rápida a partir do custo unitário de cada produto. Esse método é utilizado tanto

para pequena empresa quanto empresas de grande porte. A utilização do *mark-up* pode ser genérica como pode ser específica, isso dependerá do modelo de apuração de custo unitário dos produtos e dos serviços. Os elementos necessários para obter o *mark-up*. Padoveze (2010, p. 345) separa em dois:

Mark-up que são as despesas e margem de lucro que são compostas por: despesas administrativas; despesas comerciais; outras despesas operacionais; custo financeiro de produção e margem de lucro desejada. Também tem o *Mark-up* II que são os impostos sobre a venda como o ICMS, PIS e COFINS.

Martins (2010) relata que a margem do *mark-up* deve ser projetada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado. O autor complementa que esse método é bastante utilizado nas empresas, mas tem alguns defeitos, como: não considerar as condições do mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas, entre outros.

Assim, o *mark-up* é considerado como uma das melhores formas de se calcular a formação do preço de venda, observando todos os custos envolvidos da fabricação, considerando os gastos administrativos, entre outros, para, assim, ter uma margem de contribuição mais elevada. É importante salientar que adotando esse método, poderá acontecer uma elevação bastante significativa no preço de venda.

2.3.3 Formação de preços de venda a partir do mercado e teoria econômica

Padoveze (2010) salienta que o preço é formado por meio da lei da oferta e da procura, fazendo as devidas considerações para situações de monopólio, oligopólio, mercados cativos e situações similares. A empresa deve fazer uma espécie de pesquisa de mercado para ver o preço que os concorrentes estão colocando nos produtos e colocar uma margem desejada sobre o preço, a exemplo do custo-meta.

O custeio meta ou *Target Cost*, segundo Martins (2010, p. 223), “é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda

para chegar ao custo”. É necessário ter uma integração de todas as partes da empresa para que a estratégia empresarial seja alcançada de forma eficiente, ou seja, tenha um planejamento bem estruturado. Padoveze (2010) frisa que o custo unitário não é medido, mas deduzido do preço de venda do mercado. Isso acontece após subtração da margem de lucro desejada.

Gepai (2012, p. 154), em seu estudo, expõe sobre a formação do preço de venda em agroindústrias:

Em termo de agroindústria familiar, a variável preço, além de sofrer influências da demanda de mercado e dos custos de produção da empresa, é também influenciada por questões de safras e alterações de clima. A perecibilidade no caso das agroindústrias é um risco que deve ser estimado nos custos de transporte e tem impacto no preço final do produto.

Kotler e Armstrong (2007) colocam que devem ser analisados pela empresa fatores internos (estratégia de marketing geral, objetivos, mix de marketing e outras considerações organizacionais) e externos (mercado e demanda, estratégias, preços praticados pelos concorrentes e outros elementos ambientais).

Esse método de formação de preços pode ser utilizado pela empresa, para ver se ela está conseguindo vender pelo preço que ela estipulou, se pode aumentar ou se precisa rever os seus custos.

2.3.4 Preços de Transferências

Anthony e Govindarajan (2001) relatam que existem os preços de transferências que são o mecanismo de distribuição da receita. Os autores citam como métodos de determinação de preços de transferências:

- Princípio fundamental: que o preço de transferência deve ser similar ao preço que seria aplicado a compradores externos;
- Situação ideal: contemplaria diversos quesitos como pessoal competente, boa atmosfera, um preço de mercado bem estabelecido, liberdade de escolha da fonte, amplo fluxo de informações, e uma boa negociação;

- Limitações de fonte de suprimento: as limitações que os gerentes têm para tomar uma decisão sobre o preço de transferência, como de mercados limitados e excesso ou falta de capacidade de produção;
- Preço de transferência baseados em custos: se caso não haja preços competitivos disponíveis, os preços podem ser calculados a partir do custo, ou a base de custo e a margem de lucro;
- Preços fixos e lucros das fases de produção anteriores: esse método pode criar problemas, o centro de lucro que vende o produto pode acabar não conhecendo os custos fixos e os lucros das fases anteriores incluídos em seu preço interno de compra. Por isso as empresas começaram a adotar soluções como: um acordo entre as unidades preço em duas fases;

2.4 AGROINDÚSTRIA FAMILIAR

2.4.1 Origem e conceitos

O surgimento de novas agroindústrias no século XXI está permitindo que as famílias agreguem valor à matéria prima que produzem e, conseqüentemente geram mais renda para o meio rural, contribuindo para o desenvolvimento do ambiente rural.

O conceito de agronegócio foi desenvolvido pelos pesquisadores da Universidade de Harvard, John Davis e Ray Goldberg. Nasceu com a expressão “*agribusiness*”, nos Estados Unidos, em 1955. Por definição, John Davis diz que *agribusiness* era a soma total de todas as operações envolvendo a produção e distribuição de suprimentos agrícolas; as operações de produção dentro da fazenda; o armazenamento, processamento e distribuição de produtos agrícolas e dos itens produzidos a partir deles (ARAÚJO, 2010).

Segundo Parré *et al* (2001) “a agroindústria faz parte do agronegócio”, pois é nela que se transforma as matérias-primas em produtos acabados adicionando valor a esses produtos.

Para Araújo (2010, p. 86), as agroindústrias são “unidades empresariais onde ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agropecuários *in natura* até a embalagem, prontos para a comercialização”. O

mesmo autor menciona que, nos agronegócios, existem dois grupos distintos de agroindústrias: as alimentares, voltado para a produção de alimentos (sucos, polpas, extratos, lácteos, carnes entre outros); as não alimentares que são similares com as de outros setores da indústria e não são comestíveis (fibras, couros, calçados, óleos vegetais e outros).

Agroindústria é definida em dois sentidos: sentido amplo, que transforma o produto *in natura* ou manufaturado para a sua utilização intermediária ou final; sentido restrito, onde a unidade que adquire o produto que irá transformar de forma direta do produtor rural de um mínimo de 25% do valor total dos insumos utilizados (LAUSCHNER, 1995 *apud* PARRÉ *et al*, 2001).

Embora, na maioria das vezes, a agroindústria seja a primeira indústria a se instalar em qualquer região, ela tende a se concentrar nas regiões mais populosas, de maior poder aquisitivo e próxima a fornecedores de matérias-primas (LOURENZANI; SILVA, 2001).

O conceito de agroindústria contém várias explicações, no entanto, a mais adequada é que a agroindústria é um local onde se transforma o produto *in natura*, obtido do ambiente rural, em um produto acabado. Dessa forma, pode ser comercializado como qualquer outro produto, desde que siga as recomendações de algum órgão de fiscalização.

As atividades caseiras de agroindustrialização de produtos de origem animal que faz parte do cotidiano dos agricultores familiares é uma forma de ocupação de mão de obra familiar, contribuição na alimentação da família e na geração de renda (ZANGO, 2002 *apud* CENCI, 2007).

Prezotto (1999) *apud* Cenci (2007, p. 45) destaca os conceitos de agroindústria familiar:

Relacionar a diversos aspectos, quantitativos e qualitativos, o que torna difícil a construção de um único e definitivo conceito. As denominações parecidas para agroindústrias familiares como pequena agroindústria, pequena unidade industrial, pequeno estabelecimento industrial, pequeno estabelecimento de industrialização de alimentos, estabelecimento industrial de pequena escala, agroindústria de pequena escala, agroindústria caseira, e agroindústria artesanal.

Na visão de Pereira (1996 *apud* CALLADO *et al* [200-]), o empreendimento agroindustrial envolve a unidade produtiva que modifica o produto agropecuário natural ou manufaturado para sua utilização intermediária ou final. Callado *et al*

(2007, p. 53) citam Batalha (1997) o qual entende que “agroindústria consiste na soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos e dos itens produzidos a partir deles”.

Gepai (2012) afirma que sistema agroindustrial (SAI) pode ser considerado o conjunto de atividades que concorrem para a produção de produtos agroindustriais, desde a produção de insumos até a chegada do produto final ao consumidor. O complexo agroindustrial é entendido como ponto de partida de determinada matéria-prima de base. Cadeia de produção agroindustrial é o contrário de complexo agroindustrial que é a identificação de determinado produto final.

2.4.2 Estudos anteriores sobre agroindústrias e formação de preço

Rebelatto, Aramayo e Almeida (2006) colocam, em seu estudo, o custeio de absorção como ferramenta de decisão para uma empresa no setor agroindustrial: o caso da indústria de polpa de coco. O estudo auxiliou os gestores da empresa a identificar os principais componentes da estrutura de custos. O método utilizado foi qualitativo, com escolha de amostra intencional e estudo de caso. Os resultados encontrados demonstraram que a polpa de coco é pouco explorada, o desgaste dos equipamentos é elevado. Demonstra que os seus produtos e subprodutos são rentáveis. Os autores concluíram que as decisões foram possíveis porque a empresa adotou um sistema de custeio.

Söthe, Gubiani e Marx (2012) realizaram um estudo com objetivo de avaliar os custos de produção em uma vinícola de pequeno porte por meio da aplicação de um sistema de gestão de custos. A metodologia adotada na pesquisa foi descritiva por meio de um estudo de caso na Vinícola Marx LTDA. Os autores aplicaram na vinícola uma metodologia de custeio por absorção nos custos de produção, eles obtiveram como resultado diversos custos diferentes. Também identificaram que a garrafa de 750 ml traz maiores retornos financeiros, seguida da garrafa de 2 L e o garrafão de 4,6 L, respectivamente. Os autores concluíram que, com a implantação de um sistema de gestão de custos a agroindústria consegue suprir as necessidades de deficiência gerencial e o sistema ajuda na tomada de decisão da empresa.

Callado *et al* (2007) realizaram um estudo com objetivo de analisar a gestão de custos e o processo de formação de preços das agroindústrias paraibanas. A metodologia adotada foi a pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória porque visou ampliar o conhecimento sobre a formação de preço em agroindústrias, e descritiva, porque procurou descrever o grau de percepção dos gestores das agroindústrias quanto à formação de preço e à importância da gestão de custos. Os resultados obtidos ressaltam que boa parte das agroindústrias estudadas tem algum tipo de controle de custos, seja através de uma anotação qualquer. No que se refere à formação de preço, a grande maioria utiliza o sistema de *mark-up*.

Badejo e Callegaro (2001), em seu estudo, buscaram demonstrar como é importante a agregação de valor ao cliente e a formação de preço em um estudo de caso na cadeia produtiva de pêssego de Pelotas – RS. Eles tinham como objetivo o entendimento de conceitos teóricos de marketing referentes à formação de preço e oferta de valor e sua aproximação com a realidade vivida atualmente na cadeia produtiva. Destaca-se, no estudo, que antigamente as empresas formavam os preços somando os custos aos lucros desejados, assim conseguiam manter as vendas e margens. Eles complementam que os custos são importantes, mas deve ser levado em conta também quanto o cliente está disposto a pagar, pois, hoje, a grande maioria das empresas forma os preços através da percepção de valor que o cliente dá ao produto. No estudo de caso, a indústria leva em conta para formar o preço e identificar o valor da fruta, o tamanho da mesma e a economia de processo.

O estudo de Wesz Junior; Trentin e Filippi (2009) tiveram como objetivo central apontar e analisar a importância das agroindústrias familiares para as dinâmicas de desenvolvimento dentro do meio rural brasileiro, focalizando a discussão na região sul do país. É discutido o atual cenário agroindustrial através de estudos que já foram feitos nas regiões de cada estado da região sul. Os autores ressaltam que as agroindústrias têm gerado renda aos componentes das famílias e que o trabalho nas agroindústrias está concentrado ao grupo familiar. A contratação de pessoas de fora da família vai depender da capacidade da agroindústria, do produto que é processado e do nível tecnológico adotado. Com isso também eles destacam a redução do êxodo rural do interior da região sul. Com uma renda maior no interior, muitas pessoas estão deixando de ir para a cidade. O cooperativismo é uma forma de conseguir que o produto se torne mais acessível a outras pessoas. Também ajuda as agroindústrias a adquirirem insumos mais baratos, possibilitando

que o custo do produto final se torne mais em conta para os consumidores. Eles concluem que as agroindústrias são importantes para o desenvolvimento do território, onde estão inseridas e para a não saída de pessoas do meio rural.

No estudo de Pelinski *et al* (2009), objetivou-se analisar os benefícios da agroindustrialização da uva quanto à geração de renda para a agricultura, principalmente para a agricultura familiar, na região dos Campos Gerais/PR. Demonstrou-se que a agroindústria é uma alternativa para agregar valor ao produto *in natura*, possibilitando um renda extra na propriedade. Os produtos industrializados na agroindústria são o vinho, suco e geleia. Esta última é a que traz maior retorno para a empresa. Destaca-se, ainda, que a uva, sendo considerada um produto perecível, a sua venda *in natura* pode ocasionar perdas e desperdícios de alimento. Por isso uma boa alternativa seria a industrialização da fruta e a agregação de valor a mesma.

3. METODOLOGIA

O método de pesquisa definido por Souza, Fialho e Otani (2007) “é o caminho pelo qual se atinge ou uma maneira de agir. São técnicas e instrumentos que determinam o modo sistematizado da forma de proceder num processo de pesquisa”. Gil (2010) coloca que método “é o caminho para se chegar a um determinado fim”, e método científico é o conjunto de procedimentos e técnicas adotadas para atingir a informação.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Considerando todos os elementos que uma pesquisa de campo necessita para ser executada, é realizado um estudo bibliográfico para que, assim, se tenha um conhecimento prévio do assunto, pois é nessa etapa que serão conhecidos os objetivos da pesquisa. O método utilizado quanto à abordagem do problema é o quantitativo. Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva. No que se refere aos procedimentos utilizados a pesquisa é classificada como bibliográfica, documental e de levantamento.

O método quantitativo refere traduzir, em números, opiniões e informações para classificá-las e analisá-las (SOUZA; FIALHO; OTANI, 2007).

A pesquisa descritiva é a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Há pesquisas descritivas que podem ser consideradas próximas a pesquisas exploratórias, pois acabam proporcionando uma nova visão de problema (GIL, 2010).

A pesquisa documental é uma fonte primária de coleta de dados e está restrita a documentos, escritos ou não. A pesquisa analisou documentos de arquivos das empresas pesquisadas. A pesquisa bibliográfica é caracterizada por toda bibliografia já publicada em relação ao tema de estudo, como artigos, teses, dissertações, revistas, livros, entre outros (MARCONI; LAKATOS, 2010).

Gil (2010) ressalta que uma pesquisa de levantamento ou *survey* se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. O autor destaca, ainda, que um levantamento de todos os integrantes do

universo pesquisado é chamado de censo. A *survey* tem pontos vantajosos como: conhecimento direto da realidade, economia, rapidez e qualificação.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA OU POPULAÇÃO-ALVO DO ESTUDO

A área ou população-alvo é o conjunto definido de elementos que possuem determinadas características, como a região em que foi realizada a pesquisa.

A microrregião de Cerro Largo está localizada na região noroeste do Estado do Rio Grande do Sul. É composta por onze (11) municípios, que estão localizados no entorno do município de Cerro Largo. São eles: Caibaté, Campina das Missões, Cerro Largo, Guarani das Missões, Mato Queimado, Porto Xavier, Roque Gonzales, Salvador das Missões, São Paulo das Missões, São Pedro do Butiá, Sete de Setembro (IBGE, 2013).

Nesses municípios, existem cento e sessenta e cinco (165) agroindústrias, de acordo com dados da EMATER (Empresa de Assistência Técnica e Extensão Rural) (2013), entre legalizadas e não legalizadas, em atividade ou não.

O universo ou população de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum. Sendo N o número total de elementos do universo ou população. A delimitação do universo consiste em explicitar que pessoas ou coisas, fenômenos etc. serão pesquisados, enumerando suas características comuns, como, por exemplo, sexo, faixa etária, organização a que pertencem, comunidade onde vivem etc. (MARCONI E LAKATOS, 2010).

O universo da pesquisa foi constituído pelas agroindústrias familiares sediadas na microrregional Emater Cerro Largo, em lista publicada em 2013. Nessa lista, não constam alguns municípios acima citados. Assim foram selecionados sete (7) municípios, que são: Cerro Largo, Guarani das Missões, Salvador das Missões, São Pedro do Butiá, Sete de Setembro e Ubiretama. Nesses municípios, há 88 agroindústrias familiares.

3.3 AMOSTRAGEM

Gil (2010) ressalta que a pesquisa social pode ter vários tipos de amostragens, podendo ser classificadas como probabilística e não probabilística. A

probabilística considera regras estatísticas, já a não probabilística não precisa seguir essa regra estatística, dependendo disso unicamente do pesquisador. Os tipos de amostragens probabilísticas mais utilizadas são: aleatória simples, sistemática, estratificada, por conglomerados e por etapas. As não probabilísticas mais utilizadas são: por acessibilidade, por tipicidade e por cotas.

Nessa pesquisa, foi utilizada a amostragem não probabilística, por acessibilidade e conveniência. Também é classificada por tipicidade ou intencional que consiste em selecionar um subgrupo da população, com base nas informações disponíveis e que representa toda a população.

Levando em conta esses dois tipos amostrais, foram selecionadas oitenta e oito (88) agroindústrias familiares do universo da pesquisa. Levando-se em conta a acessibilidade e de forma intencional, foram escolhidas agroindústrias de embutidos, totalizando seis (6) estabelecimentos, compreendendo, assim, duas agroindústrias em cada um dos municípios de Cerro Largo, Guarani das Missões e São Pedro do Butiá.

3.4 COLETA DE DADOS

A coleta de dados é a parte prática do estudo, onde se reuniu o que é necessário para atender os objetivos geral e específico. Existem várias formas de coletar as informações. Conforme Marconi e Lakatos (2010), podem ser reunidas através de coleta documental, observações, entrevista, questionário, formulário, medidas de opinião e de atitudes, técnicas mercadológicas, testes, sociometria, análise de conteúdo e história de vida.

Neste estudo, foram coletados os dados através de questionário com questões abertas e fechadas, além da utilização de documentos auxiliares para complementar o estudo, como planilhas pré-impressas, tabelas de entrada e saída de matéria-prima e produto acabado. Também, num estabelecimento, foram coletados todos os custos e despesas para montar um modelo de planilha de custos.

O questionário apresenta vantagens e limitações. Conforme Gil (2010), as vantagens vão desde atingir grande número de pessoas até a não exposição dos pesquisados à influência das opiniões, entre outras. Como desvantagem principal exclui pessoas analfabetas e envolve geralmente questões pequenas, entre outras.

A utilização de documentos possibilita, ao pesquisador, obter dados de qualidade e quantidade suficientes para evitar a perda de tempo, bem como, constrangimento de pedir informações às pessoas que, muitas vezes, não sabem responder o questionário ou a entrevista. Os documentos pessoais são de grande valia, pois possibilitam informações relevantes acerca da experiência da pessoa questionada. São exemplos de documentos cartas, diários, memórias entre outras (GIL, 2010). Foram coletados documentos das agroindústrias como: anotações de controle de custos, bloco de notas, controles contábeis, financeiros, documentos pessoais do proprietário, entre outros.

3.5 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Depois de feita a coleta dos dados, esses foram analisados, interpretados, organizados em tabelas, gráficos e quadros, com o auxílio do *Microsoft Excel*. Os resultados das questões abertas foram apresentados de forma descritiva.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo, são descritos e analisados os dados que foram coletados nas seis (6) agroindústrias, anteriormente mencionadas. Este capítulo é dividido em seções, cada seção organizada de acordo com o questionário aplicado para atingir os objetivos específicos propostos.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS

Nesta seção foram agrupadas as oito (8) primeiras questões do questionário que tratam da caracterização das empresas objetos da pesquisa, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Caracterização das empresas

Descrição/ Empresa	A	B	C	D	E	F
Função do respondente	Proprietário	Proprietário	Proprietário	Proprietário	Proprietário	Proprietário
Local/município de atuação	Cerro Largo	Cerro Largo	Guarani das Missões	Guarani das Missões	São Pedro do Butiá	São Pedro do Butiá
Tipo de estabelecimento	Formal	Formal	Formal	Formal	Formal	Informal
Tempo de fundação	12 anos	2,5 anos	11 anos	20 anos	12 anos	2 anos
Capacidade máxima de produção	5000 Kg/mês	4000 Kg/mês	2000 Kg/mês	2000 Kg/mês	8000 Kg/mês	1200 Kg/mês
Faturamento Total/mês	Não foi informado	R\$ 12.000,00 / mês	R\$ 20.000,00 / mês	R\$ 24.000,00 / mês	R\$ 35.000,00 / mês	R\$ 3.000,00 / mês

Fonte: dados da pesquisa

Destaca-se, na Tabela 1, que, em todos os questionários aplicados, o proprietário foi o respondente. Merece destaque que são agroindústrias de diversas capacidades produtivas e diferentes épocas de fundação. Apenas uma das seis (6) é considerada informal, pois não tem nenhum registro sanitário municipal.

Esses dados iniciais são de grande importância, pois, com esses índices, identifica-se qual a atual situação econômica, financeira e produtiva da agroindústria.

4.2 SEPARAÇÃO DOS GASTOS DE PESSOA FÍSICA E PESSOA JURÍDICA

A separação dos gastos de pessoa física e pessoa jurídica sempre foi complicada, devido à falta de consultoria ou de auxílio de profissional capacitado para conscientizar da importância total de separação dos gastos.

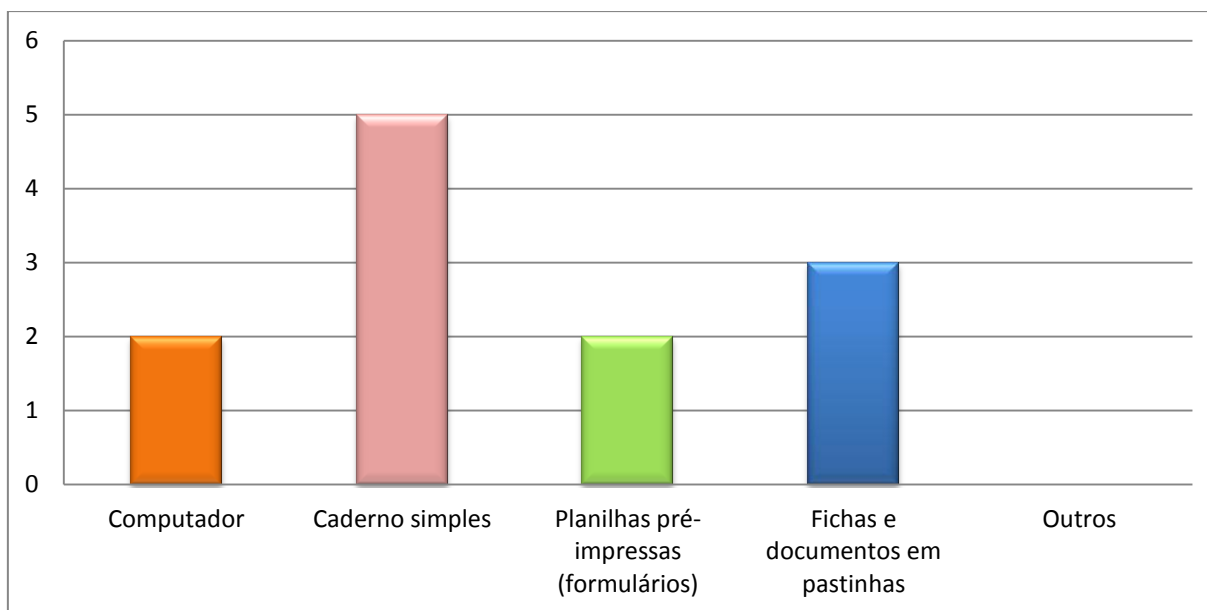
Denota-se que, no levantamento dos dados, a maioria dos empreendimentos mistura os gastos, não tem controle dos seus custos de produção. Foi identificado que apenas dois estabelecimentos dos seis questionados, apresentam a separação dos gastos da agroindústria e da família proprietária.

Em uma agroindústria questionada, o recurso usado para obter a separação dos gastos são planilhas que controlam a entrada e a saída de produtos, tudo é organizado na empresa e enviado para um escritório de contabilidade. Um estabelecimento pesquisado pertence a um colégio, por isso todo o lucro líquido é repassado para esse colégio.

As demais agroindústrias não possuem controles de seus gastos e de suas receitas. Com isso confundem informações de caixa e lucro, entendendo que os dois são sinônimos de resultado.

4.3 REGISTROS PARA A TOMADA DE DECISÃO

Os registros para tomada de decisão que foram analisados foram o uso do computador, do caderno simples, as planilhas pré-impressas (formulários), fichas e documentos em pastinhas e algum outro tipo de registro, conforme apresentado na Figura 1.

Figura 1 - Registros para a tomada de decisão

Fonte: dados da pesquisa

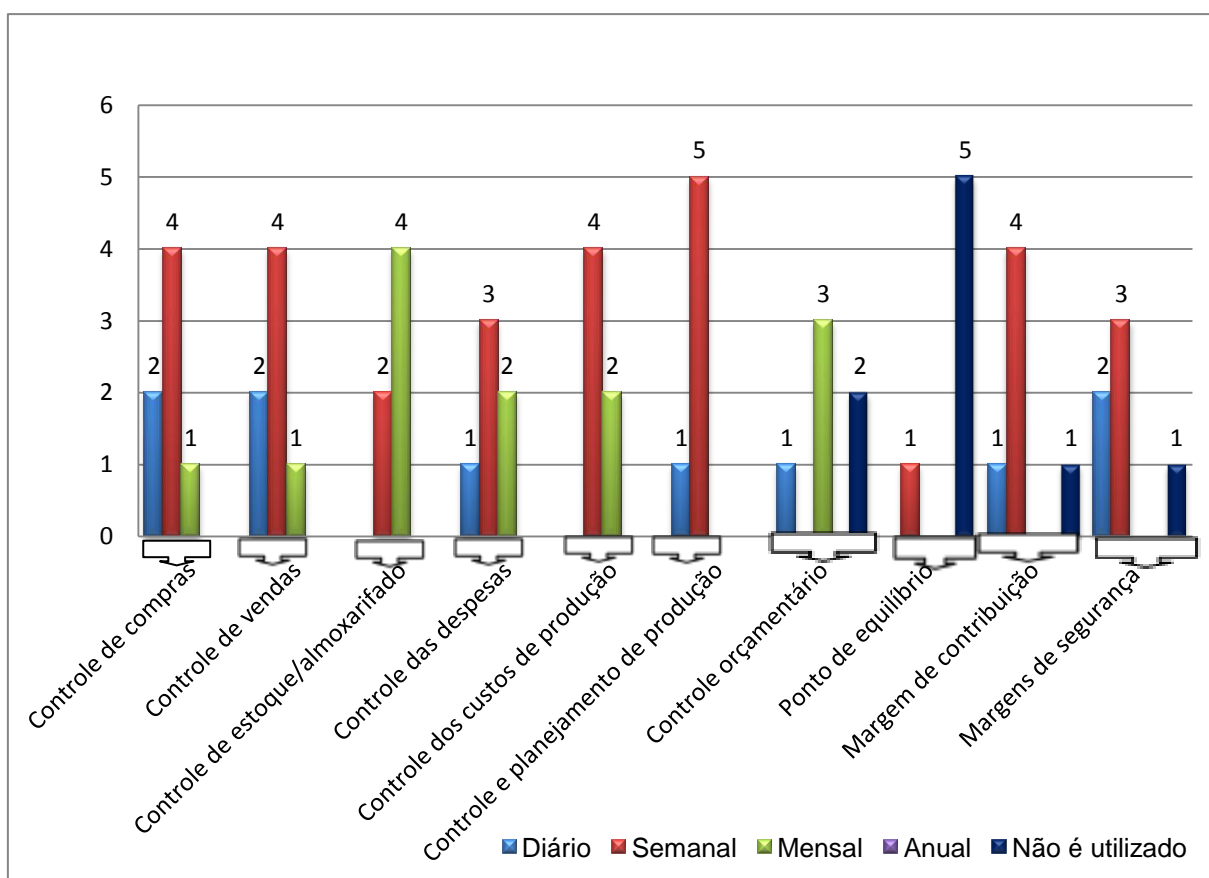
Percebe-se, por meio da Figura 1, o resultado significativo do uso de caderno simples em cinco (5) estabelecimentos dos seis (6) pesquisados. As fichas e os documentos em pastinhas são utilizados em três (3) estabelecimentos. O computador e as planilhas pré-impressas são utilizadas em dois (2) estabelecimentos pesquisados.

Os resultados são justificados, pois os filhos dos proprietários ajudam os pais na organização dos gastos, utilizando o computador e as planilhas como forma de auxílio de controle. O caderno é utilizado como forma de anotação de controle de vendas a prazo, entrada e saída de produtos acabados, entre outros itens. Contudo a utilização desses elementos contribui muito para que cada empreendimento possa ter um mínimo de controle de produção e de controle financeiro dos seus produtos comercializados.

4.4 CONTROLES E INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Os controles e as informações gerenciais são importantes para as diversas tomadas de decisões dentro das empresas. A Figura 2 apresenta os principais controles e sua utilização pelas empresas pesquisadas.

Figura 2 - Controles e Informações Gerenciais



Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se, na Figura 2, que quase todos os estabelecimentos têm algum tipo de controle. Merece destaque o ponto de equilíbrio, que é a quantidade necessária a ser produzida para que se possa pagar todos os gastos. Esse índice não é muito utilizado nas agroindústrias pesquisadas, apenas um (1) estabelecimento tem esse ponto determinado.

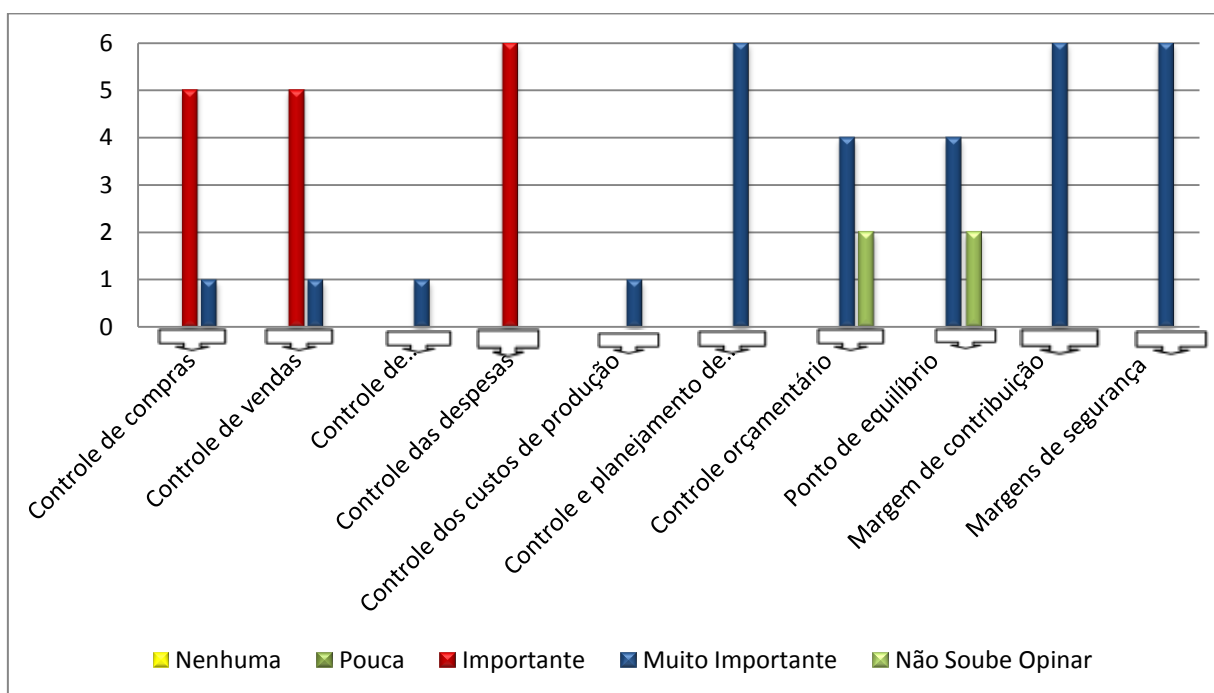
A margem de contribuição, que é a diferença entre receitas e custos variáveis, é utilizada em quatro (4) agroindústrias. A margem de segurança que representa o excedente das vendas, projetadas ou realizadas sobre o ponto de ruptura, também é utilizada em apenas três (3) empresas.

O controle de compras e vendas é utilizado diariamente por duas agroindústrias que se caracterizam por produzirem seus produtos diariamente. O controle e o planejamento da produção também são utilizados por uma empresa que precisa ter suas despesas diariamente organizadas devido à fiscalização.

4.5 IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES GERENCIAIS

Os graus de importância que os respondentes atribuem aos controles gerenciais, citados anteriormente, mostram que a maioria dos respondentes consideram os controles como importantes ou muito importantes, conforme demonstrado na Figura 3.

Figura 3 - Importância dos Controles Gerenciais



Fonte: dados da pesquisa.

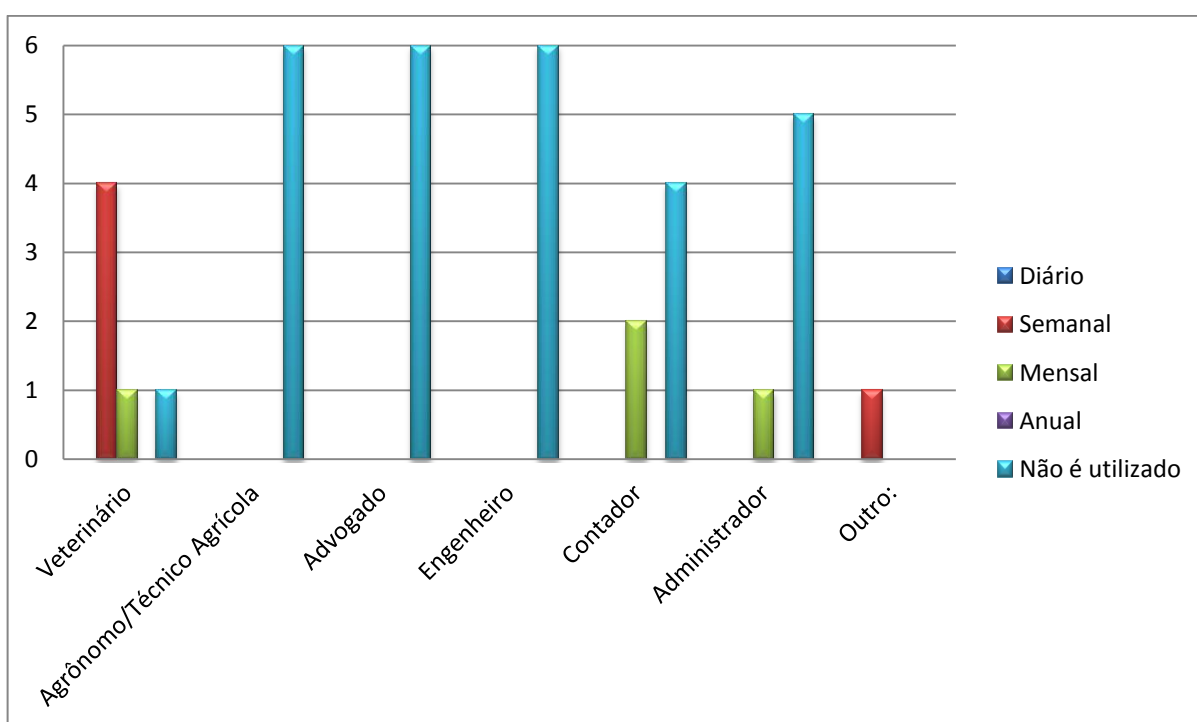
Em relação ao indicador do ponto de equilíbrio, que representa o nível de vendas no qual a receita da empresa igualará os gastos totais, somente duas agroindústrias não souberam opinar devido à falta de conhecimento e de interesse.

A margem de contribuição que é a diferença entre receitas e custos variáveis, considerado um indicador importante para que possam ser calculados outros índices como o ponto de equilíbrio e grau de alavancagem. Essa não é calculada em duas agroindústrias, devido à carência de conhecimento ou de interesse dos proprietários em saber se o produto está trazendo lucro/prejuízo e, conseqüentemente, para saber se deve diminuir, aumentar, eliminar ou lançar novos produtos.

4.6 UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSULTORIAS

A utilização dos serviços de consultorias ou assessorias externas para a gestão de custos e de formação de preços de venda, que foi considerada, é o veterinário, agrônomo/técnico agrícola, advogado, engenheiro, contador, administrador, entre outros. A Figura 4 evidencia os resultados obtidos da utilização dos serviços de consultoria.

Figura 4 - Utilização dos Serviços de Consultorias



Fonte: dados da pesquisa

A Figura 4 demonstra que a maioria das empresas utiliza os serviços do veterinário, totalizando cinco (5) agroindústrias, em que quatro (4) empresas recebem a visita do veterinário semanalmente. E apenas um (1) estabelecimento a visita é mensal.

O serviço do agrônomo/técnico agrícola, do advogado e do engenheiro não é utilizado por nenhuma agroindústria. O serviço do contador é utilizado em duas agroindústrias e o do administrador, em uma agroindústria, ambos serviços mensais.

Em uma agroindústria pesquisada é utilizada diariamente uma profissional da área química industrial que ajuda também no controle de custos e despesas, pois

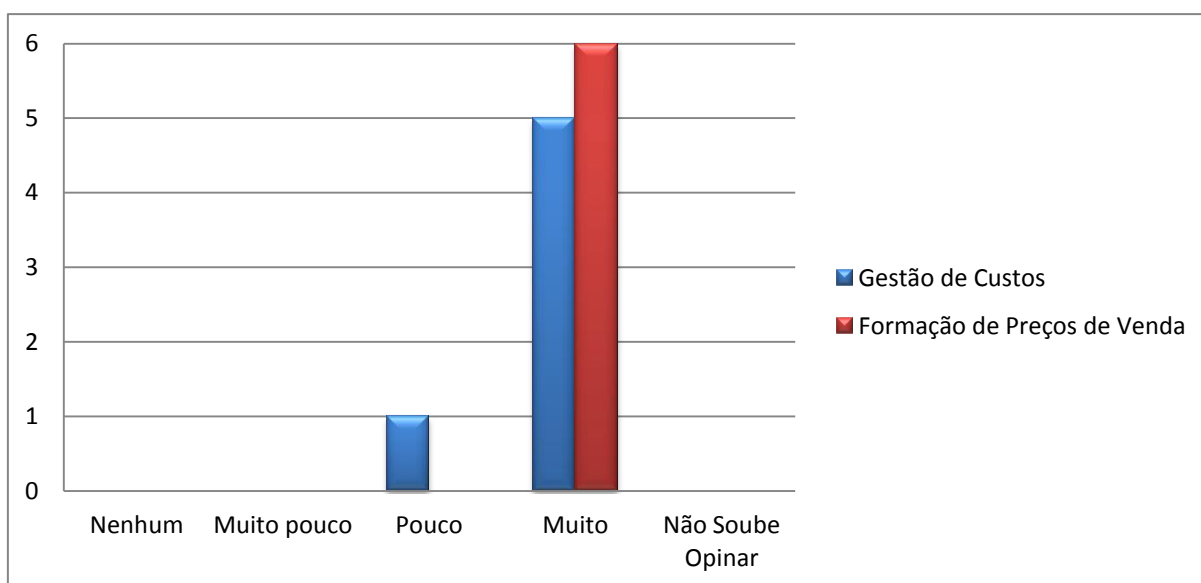
nessa agroindústria há o SISBI (Sistema Brasileiro de Inspeção de Origem Animal) e o SIF (Sistema de Inspeção Federal), e é necessário que esse profissional acompanhe o estabelecimento, para ver se os produtos possuem as condições básicas de sanidade e de qualidade.

Pode-se destacar que os estabelecimentos receberam a ajuda de algum profissional externo. O serviço de consultoria é utilizado para a parte produtiva, ou seja, ele somente é utilizado para verificar a qualidade e higiene dos produtos e do prédio.

O mesmo não se pode dizer da consultoria empresarial e/ou administrativa da empresa, que, em muitos estabelecimentos, é deixada de lado, pensando-se só na parte sanitária. Isso se pode constatar nas agroindústrias visitadas, pois apenas uma agroindústria tem a consultoria de um administrador e, em duas, e um contador.

4.7 NÍVEIS DE CONHECIMENTO

Os níveis de conhecimento analisados nesta seção são de gestão de custos e de formação de preços de venda. A gestão de custos é gerenciar todos os custos e as despesas envolvidos no processo de produção de um determinado bem ou serviço. A formação do preço de venda consiste em adotar uma metodologia para definição do preço do produto acabado. Ambas contribuem para que a agroindústria possa gerenciar seu resultado. A Figura 5 demonstra os níveis de conhecimentos sobre a gestão de custos e de formação de preço de venda.

Figura 5 - Nível de Conhecimento sobre gestão Custos e Formação de Preços

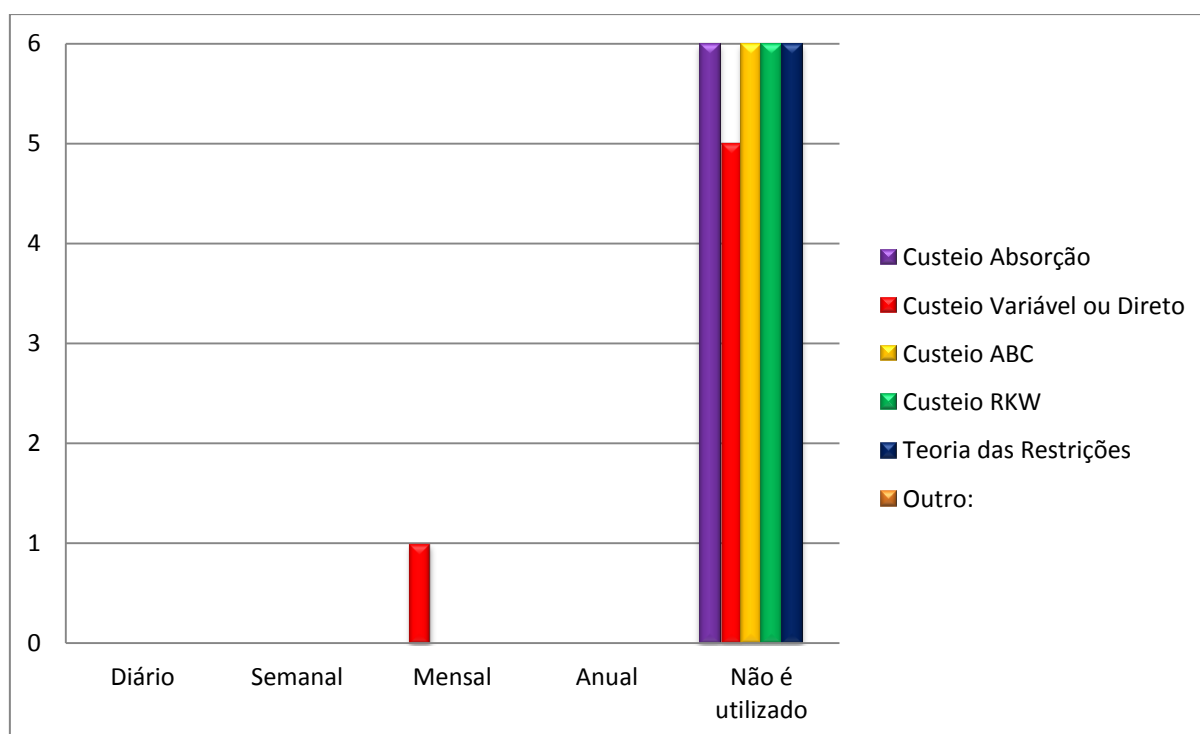
Fonte: dados da pesquisa.

Denota-se, por meio da Figura 5, que todos os proprietários das agroindústrias pesquisadas declararam possuir muito conhecimento sobre formação de preços de venda.

Quanto à gestão de custos, somente um proprietário possui pouco conhecimento os demais declararam possuir muito conhecimento sobre o tema.

4.8 UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

Nesta seção, é apresentada a utilização dos métodos de custeio pelas agroindústrias pesquisadas. Os resultados são apresentados na Figura 6.

Figura 6 - Utilização dos Métodos de Custeio

Fonte: dados da pesquisa.

O pressuposto do estudo foi que a maioria das agroindústrias familiares utilizam metodologias sem fundamentação científica adequada que possam proporcionar resultados adequados para a gestão. O resultado, apresentado na Figura 6, vem ao encontro do pressuposto, pois somente uma agroindústria utiliza algum tipo de método de custeio.

A metodologia utilizada pela agroindústria é o custeio variável ou direto, que se caracteriza pela análise dos custos variáveis para a obtenção de resultados. O custeio variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, no auxílio da administração na tomada de decisão, na fixação do preço de venda, opção de compra ou fabricação, análise do custo x volume x lucro, entre outros (SILVA; MIRANDA, 2004).

Destaca-se que todos os gastos são anotados em planilhas eletrônicas. Uma das agroindústrias utiliza esse método de custeio mensalmente, adotando e atualizando a planilha, pois ela auxilia na obtenção de resultados.

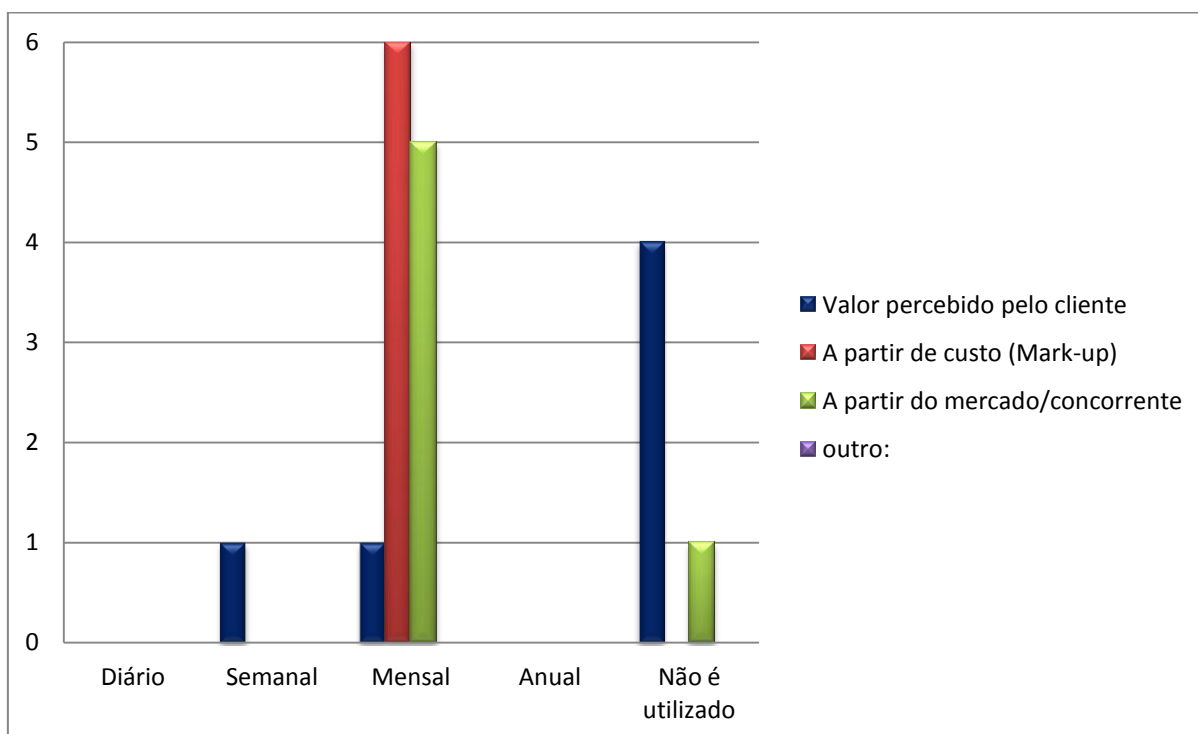
Nas outras agroindústrias pesquisadas, não é utilizado nenhum tipo de método de custeio, devido, muitas vezes, à falta de interesse dos proprietários ou à falta de acompanhamento externo.

4.9 UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA

Os métodos de formação de preços de venda são utilizados na maioria das agroindústrias pesquisadas. Como foi mencionada anteriormente, apenas uma agroindústria utiliza método de custeio. Na formação de preços é um pouco diferente, quase todas adotam, mas sem nenhuma planilha ou método específico.

Merece destaque que antes de cada questão a ser respondida sobre formação de preços, foi explicado como funciona a teoria, assim o respondente assinalava qual utilizava. Dessa forma, observamos, na Figura 7, quais métodos de formação de preços de venda são utilizados pelas agroindústrias.

Figura 7 - Utilização dos Métodos de Formação de Preços de Venda



Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que todas as seis (6) agroindústrias formam seus preços de venda a partir do custo, ou seja, organizam os custos envolvidos na produção do bem e atribuem ao produto final, empregando esse método mensalmente.

O método através do valor percebido pelo cliente, que é o valor que um produto ou serviço traz à mente do consumidor, é utilizado apenas por duas agroindústrias, uma adota esse método semanalmente e a outra mensalmente.

Da mesma forma, o método a partir do mercado/concorrente, que compreende a lei da oferta e demanda, é utilizado por cinco (5) estabelecimentos de forma mensal.

A importância dada pelos pesquisados aos métodos de formação de preços de venda foi significativa, pois todos consideram muito importante utilizar pelo menos um método e, assim, determinar o preço de venda dos seus produtos.

4.10 AVALIAÇÃO DO MÉTODO DE CUSTEIO E FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA UTILIZADO

O custeio utilizado por apenas uma agroindústria é o variável ou direto, que se caracteriza pela adoção somente dos custos variáveis de produção, e os custos fixos de produção são tratados como custo do período.

Identificou-se que a empresa faz os cálculos do custeio variável utilizando planilhas. Denota-se que a empresa utiliza o método adequadamente para a gestão de custos e de formação de preços de venda, possuindo todos os dados necessários para gerir adequadamente seus resultados.

Nessas planilhas, a alocação de alguns custos fixos, como água, luz e depreciação, estão classificadas como despesas, o que não é correto. No entanto, influencia diretamente no cálculo dos indicadores como margem de contribuição e ponto de equilíbrio no custeio variável.

O indicador do ponto de equilíbrio também não foi calculado adequadamente, pois não foram incluídos os valores da MOD (mão de obra direta) dentro dos custos fixos da empresa, diminuindo, dessa forma, o valor do PE.

Referente ao *Mark-up*, que é uma forma de calcular a formação do preço de venda sobre os custos envolvidos na produção, a utilização desse método adotado pela agroindústria está adequada, pois, nas planilhas analisadas, o conceito do método *Mark-up* está sendo aplicado corretamente. Essas planilhas apresentam a separação de todos os produtos comercializados na agroindústria, desde produtos *in natura* até produtos transformados e acabados.

4.11 INDICAÇÃO DE UM MÉTODO DE CUSTEIO E FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA

Um dos objetivos do estudo foi indicar os métodos de gestão de custos e de formação de preços de vendas adequados para as agroindústrias familiares de acordo com as teorias consolidadas.

Diante disso, foram elaboradas planilhas para auxiliar a empresa na utilização do método de custeio. Foi indicado o método de custeio variável e/ou direto, pois traz muitas informações gerenciais importantes para tomada de decisão. Na formação de preço de venda, foi indicado o método *Mark-up*, por ser rápido de calcular a partir do custo unitário de cada produto, juntando com o método a partir do mercado/concorrente. Essas planilhas foram entregues em cada agroindústria que foi visitada para coletar os dados da pesquisa.

Também, junto com a entrega das planilhas, foi explicado como cada item da planilha é estruturado, para que, com a utilização das mesmas, as empresas pudessem facilitar a gestão adequada dos custos e preços de venda de cada empreendimento. Segue, abaixo, o Quadros de 2 a 10.

Quadro 2 – Informações Iniciais

Produtos	Quantidade Produzida	Preço de Venda
Salame	KG	R\$
Salsichão	KG	R\$

Fonte: Elaborado pelo autor.

O Quadro 2 apresenta as informações iniciais dos produtos, como a quantidade e o preço de venda da agroindústria. Essas informações são necessárias para, posteriormente, efetuar os cálculos das receitas, dos custos e, conseqüentemente, dos resultados.

O Quadro 3 apresenta os cálculos da depreciação de todos os bens integrantes do ativo imobilizado da empresa.

Quadro 3 – Cálculo da depreciação

Bem	Valor de Mercado	Vida útil (anos)	Taxa. Deprec..	R\$ Deprec. Anual	Deprec. Mensal
Prédio					
Moedor					
Misturadeira					
Embutideira					
Camara					
Serra					
Mesas					
Congelador					
Carro					
TOTAL					

Fonte: elaborado pelo autor

Percebe-se, pelo Quadro 3, que o cálculo da depreciação é feito a partir do valor de mercado dos bens e sua vida útil. A partir disso, é calculada a taxa de depreciação anual, seus valores anuais e mensais.

O Quadro 4 apresenta os valores dos custos indiretos.

Quadro 4 – Custos Indiretos

Fixos		
Descrição	R\$ Total	Crítérios de rateio
Depreciação		Dias de produção
Mão de obra indireta		Volume de produção
Material de limpeza		Dias de produção
Água		Tempo de produção
Equipamento proteção individual		Volume de Produção
Manutenção		Dias de produção
Variáveis		
Energia		Dias de produção
Madeira para forno		Volume de produção
TOTAL		

Fonte: Elaborado pelo autor

No Quadro 4, são apresentados os principais custos indiretos que uma agroindústria de embutidos poderá vir a ter. No entanto, vale lembrar que esse tipo de custo pode variar de uma empresa para outra, devendo ser incluídos outros exemplos de custos indiretos encontrados.

Apresenta-se também, no Quadro 4, os critérios de rateio, pois os custos indiretos apresentados necessitam ser distribuídos de forma justa a cada um dos produtos, utilizando-se os critérios mais adequados. Merece ser lembrado que,

quando a empresa produzir um único produto, todos os custos serão considerados diretos, não necessitando de qualquer tipo de rateio. Souza e Clemente (2011) mencionam que os custos diretos são facilmente identificados na empresa, pois são alocados diretamente ao produto final. Por outro lado, os custos indiretos não estão relacionados ao produto final, pois eles passam por diversos setores, e aí a necessidade da realização de um rateio.

O Quadro 5 apresenta os principais custos variáveis de uma agroindústrias de embutidos.

Quadro 5 – Custos Variáveis/Diretos

Descrição	Salame		Salsichão	
	Quantidade	Custo Unit. (R\$)	Quantidade	Custo Unit. (R\$)
Embalagem				
Material de limpeza				
Matéria prima				
Tripa				
Condimentos				
Sal de cura				
TOTAL				

Fonte: elaborado pelo autor

Percebe-se, por meio do Quadro 5, que os custos variáveis, representados pelos materiais utilizados na composição de cada um dos produtos, deverão ser tratados unitariamente, pois, quanto maior a produção, maior será o consumo desse tipo de custo.

O Quadro 6 apresenta as despesas fixas e variáveis das agroindústrias.

Quadro 6 – Despesas

Variáveis	
Descrição	R\$/mês
Frete (venda)	
Fixas	
Bloco de notas	
Material de escritório	
Folha de ofício	
Telefone	
TOTAL	

Fonte: elaborado pelo autor

Percebe-se, diante do Quadro 6, que as despesas fixas da empresa são basicamente os materiais de escritório e os gastos com vendas. Vale destacar que poderá ocorrer variação do tipo de despesa de uma empresa para outra, devendo ser incluídas nesse quadro.

O quadro 7 apresenta a demonstração do resultado elaborado mensalmente.

Quadro 7 – Demonstração do Resultado (mensal)

	Salame	Salsichão	Total
Descrição	R\$/mês	R\$/mês	
Receita de vendas			
(-) CPV (variável)			
(-) Despesas variáveis			
(=) Margem de contribuição			
(-) Despesas fixas			
(-) Custos fixos			
Lucro/prejuízo Operacional			

Fonte: elaborado pelo autor

Verifica-se, por meio do Quadro 7, que cada um dos produtos apresentará o seu respectivo resultado, bem como o resultado geral da empresa.

Dessa forma, as receitas de vendas serão obtidas pela multiplicação dos preços de vendas e volume produzido/vendido. O custo do produto vendido (variável) será obtido por meio dos dados do Quadro 4, concernente aos custos variáveis da energia e madeira para forno, bem como os dados do Quadro 5.

As despesas variáveis são apresentadas no Quadro 6, incluindo o frete de venda. A margem de contribuição será obtida através da dedução entre a receita de vendas e os custos e despesas variáveis.

As despesas fixas de cada produto são extraídas do Quadro 6. De outra forma, os custos fixos são obtidos por meio do Quadro 4.

Diante disso, é possível calcular o lucro/prejuízo de cada um dos produtos, bem como da empresa, subtraindo da margem de contribuição todos os custos e despesas fixas.

O Quadro 8 apresenta os principais indicadores para a gestão de custos.

Quadro 8 - Indicadores

Descrição	Salame	Salsichão
	R\$/mês	R\$/mês
Margem de contribuição total		
Margem de contribuição/Unid KG.		
Ponto de equilíbrio/ Unid KG		

Fonte: elaborado pelo autor

Por meio do Quadro 8, é possível calcular alguns indicadores que oferecem informações gerenciais importantes para a gestão da empresa. A margem de contribuição calculada no quadro anterior indica qual é a contribuição do produto para o pagamento dos custos e das despesas fixas da empresa. A margem de contribuição por quilograma é obtida através da divisão da margem de contribuição total pela quantidade produzida.

O indicador do ponto de equilíbrio em unidades é obtido a partir da soma dos custos e das despesas fixas, dividido pela margem de contribuição unitária. Com isso, a agroindústria poderá gerenciar melhor o quanto precisa produzir para conseguir pagar todos os seus custos e as despesas fixas.

Para a formação do preço de venda foi elaborado uma planilha com o cálculo do *Mark-up*, como podemos observar no Quadro 9:

Quadro 9 – Cálculo do *Mark-up*

Produtos	Fatores (Preço de Venda)	SIMPLES	% Despesas Gerais	Margem de Lucro	Soma (100 - DFV - ML)	Mark-up Divisor	Mark-up Multiplicador
Salame							
Salsichão							

Fonte: dados da pesquisa

O primeiro passo, para calcular o *Mark-up* é colocar um fator de preço de venda em porcentagem podendo esse ser de 100%. Em seguida, deve-se considerar os impostos sobre a venda. Após, deve-se considerar o percentual das despesas e a margem de lucro desejada. Assim, com a dedução entre esses quatro elementos, teremos o valor necessário para calcular o *Mark-up* divisor/multiplicador, que é à divisão ou multiplicação por 100.

O Quadro 10 demonstra o cálculo do preço de venda a partir do *Mark-up*.

Quadro 10 – Formação do preço de venda a partir do *Mark-up*

Produto	Preço de venda (custo Unitário + MKP)
Salame	
Salsichão	

Fonte: dados da pesquisa

Verifica-se, por meio do Quadro 10, que a formação do preço de venda é obtida através da soma do custo unitário com o *Mark-up*, calculado no Quadro 9.

Outra forma de cálculo de preço de venda que podemos recomendar as agroindústrias é a partir do mercado, conforme apresentado no Quadro 11.

Quadro 11 – Formação do preço de venda a partir do mercado

Descrição	Salame	Salsichão
	R\$/mês	R\$/mês
Preço de venda		
(-) % Margem de lucro desejada		
Valor dos custos e despesas		

Fonte: dados da pesquisa

Desta forma podemos observar no quadro 11, que a formação do preço a partir do mercado se dá com a subtração do preço de venda que os concorrentes estão colocando nos produtos e a margem de lucro desejada, obtendo-se o valor máximo dos custos e despesas que a empresa poderá ter e atribuir aos produtos. Nesse método parte-se do preço de mercado e margem de lucro desejada para adequar os custos da empresa e seus produtos.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo geral analisar as metodologias de gestão de custos e formação de preços de venda das agroindústrias familiares da microrregião de Cerro Largo – RS.

Diante do objetivo proposto, foi aplicado um questionário com perguntas fechadas e abertas, a seis agroindústrias de embutidos localizadas nos municípios da microrregião de Cerro Largo. A partir desse objetivo, foram elaborados cinco objetivos específicos, para conseguir atingir o geral.

Quanto às formas e importância da utilização dos diferentes tipos de controles e de informações, destaca-se que praticamente todos os estabelecimentos utilizam algum tipo de controle. Os controles de compra e de venda são utilizados diariamente por duas empresas. Por outro lado, o ponto de equilíbrio somente é utilizado por uma agroindústria.

Merece destacar que os proprietários responderam ter muito conhecimento em relação à gestão de custos e formação de preços de venda. Isso se contradiz na análise realizada, pois, nos estabelecimentos a utilização de controles e métodos é considerada insignificante.

A utilização dos serviços de consultoria ficou caracterizada pela utilização mais expressiva do veterinário, seguido do contador, do administrador e da química industrial que ajuda na gestão de um estabelecimento, controlando a qualidade dos produtos vendidos.

Destaca-se que apenas uma agroindústria utiliza método de custeio, sendo que o mesmo é o custeio variável ou direto e é utilizado mensalmente. A formação de preços de venda se caracteriza pela utilização do *Mark-up*, aonde os seis estabelecimentos analisados utilizam esse método e o empregam mensalmente.

Contudo, merece destaque que a empresa que utiliza o método de custeio consegue um leque significativo de informações gerenciais para tomada de decisão, pois o método é aplicado corretamente e permite o cálculo de indicadores. Destacam-se entre eles o ponto de equilíbrio, margem de segurança, margem de contribuição, entre outros. Quanto ao método de formação de preço de venda, a utilização do método *Mark-up* é feito de forma adequada, permitindo o cálculo do preço de venda de acordo com as teorias consolidadas.

Para fins de indicação de alguma forma de gestão de custos e formação de preços de vendas, foram elaboradas planilhas que poderão ser utilizadas auxiliando a agroindústria na tomada de decisão. Isso possibilita a obtenção de informações, como preço de venda adequado, ponto de equilíbrio, margem de segurança, resultados de cada um dos produtos, entre outros. Essas planilhas foram entregues na visita realizada a cada estabelecimento, junto com a explicação de como funcionava cada elemento da planilha.

Enfim, pode-se evidenciar que existe uma necessidade de ampliação na utilização das ferramentas gerenciais nas agroindústrias familiares da região de Cerro Largo – RS, permitindo que se qualifiquem as decisões tomadas pelos gestores quanto aos custos e preços de vendas.

Apesar da existência de fatores limitadores, as agroindústrias familiares podem ser vistas como uma alternativa aos pequenos produtores, pois, com o estudo, os benefícios adquiridos em relação à gestão de custos e de formação de preços de venda, poderá ajudá-los a melhor gerir os seus estabelecimentos.

Diante das limitações da pesquisa, recomenda-se para futuras pesquisas, a ampliação do número maior de empresas questionadas para que se alcance maior robustez nos resultados e conseqüentemente uma análise mais detalhada da microrregião de Cerro Largo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. Tradução de Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 2001.

ARAÚJO, Massilon J. **Fundamentos do Agronegócios**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BADEJO, Marcelo S; CALLEGARO, Daniela. **Agregação de valor ao cliente e formação de preço – Um estudo da cadeia produtiva de pêssego de pelotas/RS**. Disponível em <http://www.fearp.usp.br/egna/resumos/Badejo.pdf> Acesso em: 26 de novembro de 2013.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CALLADO, ALDO L. C. et al. Custos e Formação de preços no Agronegócio. **Revista de Administração FACES Journal**. Pág. 52 – 61. Jan/abril 2007. Disponível em: <http://www.fumec.br/revistas/index.php/facesp/article/view/87/84> Acesso em: 26 de novembro de 2013.

CALLADO, Antônio A. C; CALLADO, Aldo L. C. A influência do grau de sofisticação do sistema de custos sobre as práticas de gestão e custos em empresas agroindustriais. In: Encontro Nacional da ANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais**. Belo Horizonte: EnANPAD, 2007. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2007/CONT/2007_CONB2334.pdf Acesso em: 26 de novembro de 2013.

CENCI, Alexander. **Análise do perfil das Agroindústrias familiares situadas na região do condesus**. 2007. 139f. Dissertação de Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Extensão Rural. Universidade Federal de Santa Maria – UFSM. Santa Maria, 2007. Disponível em: <http://www.ppgexr.com.br/arquivos/ALEXANDER%20CENCI.pdf> Acesso em: 26 de Novembro de 2013.

COELHO, Francisco de Assis *et al.* **Aplicação do método baseado em análise hierárquica para escolha de sistema de custeio para instituições hospitalares**. In: XI Congresso Internacional de Costos Y Gestion, XXXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos, Patagonia Argentina, Septiembre de 2009. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/1256147726-2-7.pdf> Acesso em: 28 de novembro de 2013.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

EYERKAUFER, Marino L; COSTA, Adilson; FARIA, Ana C. **Métodos de Custeio por Absorção e Variável na Ovinocultura de Corte: Estudo de Caso em Uma Cabanha**. Disponível em:

[http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/43710/2/\(05\)%20Artigo%2006.271.pdf](http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/43710/2/(05)%20Artigo%2006.271.pdf)

Acesso em: 21 de outubro de 2013.

FARIA, Ana C; COSTA, Maria F. G. **Gestão de custos logísticos**. São Paulo: Atlas, 2005.

GEPAI: Grupo de Estudos e pesquisas agroindustriais. **Gestão Agroindustrial**. Coordenador Mário Otávio Batalha, 3.ed. 6.reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Edina N. T. F. **Análise dos sistemas de gestão de custos e formação de preços em agroindústrias da agricultura familiar de Minas Gerais**. 2011. 20 f., MBA em Gestão Estratégica de negócios. Centro Universitário UNA, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: http://www.emater.mg.gov.br/doc/intranet/upload/conhec_tecnico/artigo%20edina%20Ofialho.pdf Acesso em: 27 de novembro de 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KAGEYAMA, Angela. **Desenvolvimento Rural: conceitos e aplicações ao caso brasileiro**. Porto Alegre: Editora da UFRGS: Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Rural, 2008.

KOTLER, Philip. ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. Tradução Cristina Yamagani. Revisão técnica Dilson Gabriel dos Santos. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

KOTLER, Philip. KELLER, Kevin L. **Administração de Marketing**. Revisão de Técnica Edson Crescitelli. 14. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

LEONE, George S. G; LEONE, Rodrigo. J. G **Curso de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LOURENZANI, Wagner L; SILVA, Carlos A. B. **Os desafios da agroindústria de pequeno porte**. Disponível em: <http://www.fearp.usp.br/egna/resumos/Lourenzanni&Wagner.pdf>. Acesso em: 25 de Abril de 2014.

MAHER, Michel. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. 1.ed. 3. Reimpr. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Mariana de A. LAKATOS, Eva M. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARETH, Taciana; ALVES, Tiago W; BORBA, Gustavo S. Simulação como Procedimento de Apoio a Gestão de Custos: um Estudo de Caso numa Instituição de Ensino Superior. In: XXXIII Encontro Nacional da ANPAD 2009. São Paulo. **Anais**. Belo Horizonte: EnANPAD, setembro de 2009. Disponível em:

http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2009/CONT/2009_CON1296.pdf Acesso em: 30 de novembro de 2013.

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

MIRANDA, Dariane de F. **Contabilidade de Custos Aplicada em uma Empresa Agroindustrial**. 2011. 38 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Curso Superior em Ciências Contábeis. Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR. Pato Branco, 2011. Disponível em: <http://www.pb.utfpr.edu.br/bibliotecadigital/index.php/ecap/article/viewArticle/2052> Acesso em: 30 de novembro de 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 5.ed. São Paulo: Atlas., 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PARRÉ, José L; ALVES, Alexandre F; PEREIRA, Marcelo F; SILVEIRA, João S. T. **Desempenho do setor agroindustrial da região sul do Brasil**. Disponível em: <http://www.fearp.usp.br/egna/resumos/Parre.pdf>. Acesso em: 25 de Abril de 2014.

PASSARELI, João; BOMFIM, Eurir A. **Custos: análise e controle**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2002.

PELINSKI, Augusta *et al.* A agroindustrialização da uva como alternativa para a agricultura familiar. Publicado por: **Acta Scientiarum**. Human and Social Sciences. Maringá, v.31, n.1. p. 27-32, 2009 Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/ActaSciHumanSocSci/article/view/7334/7334> Acesso em: 28 de novembro de 2013.

REBELATTO, Daisy N. ARAMAYO, Jesús L. ALMEIDA, Mariana R. O custeio por absorção como ferramenta de decisão para uma empresa no setor agroindustrial: o caso da indústria de polpa de coco. **Revista GEPROS: Gestão da Produção, Operações e Sistemas**. Ano 1, Nº 3. Pág. 101-111. Jul de 2006. Disponível em: <http://revista.feb.unesp.br/index.php/gepros/article/view/92> Acesso em: 26 de novembro de 2013.

SILVA, Flávia F. MIRANDA, Luiz C. Sistemas de Gerenciamento de Custos e Desempenho: Validando o Modelo de Kaplan e Cooper em Grandes Transformações do Estado de Pernambuco. In: Encontro Nacional da ANPAD, 28. 2004. Rio de Janeiro. **Anais**. Curitiba/PR. EnANPAD, 2004. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/trabalhos/EnANPAD/enanpad_2004/CCG/2004_CCG293.pdf Acesso em: 30 de novembro de 2013.

SÖTHER, Ari; GUBIANI, Clésia Ana; MARX, Fernando. Costing system in agro industries: An application of cost management in a small winery. In: 9 CONTECSI - Conferência Internacional sobre Sistemas de Informação e tecnologia de Gestão, 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012. CD-ROM. Disponível em: <http://www.tecsi.fea.usp.br/9contecsi/index.php/envio/article/view/9CONTECSI2012%2FRF-543> Acesso em: 27 de Janeiro de 2014.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de Custos: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos propostos com utilização do Excel.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SOUZA, Antonio C; FIALHO, Francisco A. P; OTANI, Nilo. **TCC: Métodos e Técnicas.** Florianópolis: Visual Books, 2007.

WARREN, Carl S; REEVE, James M; FESS, Philip E. **Contabilidade gerencial.** Tradução da 6.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

WESZ JUNIOR, Valdemar J; LOVIS TRENTIN, Iran C; FILIPPI, Eduardo E. Os reflexos das agroindústrias familiares para o desenvolvimento das áreas rurais no Sul do Brasil. **Cuadernos de Desarrollo Rural**, Vol.6, Núm.63, Julio-diciembre, 2009, pp. 59-85. Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=11712705004>
Acesso em: 29 de Novembro de 2013.

APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO**UNIVERSIDADE FEDERAL DA FRONTEIRA SUL
CAMPUS CERRO LARGO**

ACADÊMICA: Juciele Margarete Thomas

PROFESSOR ORIENTADOR: Prof. Msc. Ari Söthe

QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

O presente questionário faz parte do Trabalho de Curso da Acadêmica Juciele Margarete Thomas, da Universidade Federal da Fronteira Sul – RS.

O referido trabalho tem como título: **GESTÃO DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇO EM AGROINDÚSTRIAS FAMILIARES DA MICRORREGIÃO DE CERRO LARGO-RS.**

OS DADOS SERÃO UTILIZADOS UNICAMENTE PARA FINS ACADÊMICOS.

Sua contribuição será de enorme valia para o êxito desse trabalho. Agradecemos antecipadamente a colaboração por responder o questionário.

1. Entidade questionada: _____

2. Função do respondente: _____

3. Local/Município de atuação: _____

4. O estabelecimento é formal/informal? Desde quando? _____

5. Capacidade média de produção:_____

6. Capacidade máxima de produção:_____

7. Faturamento mensal:_____

8. Faturamento anual:_____

9. Como fazem a separação dos gastos de pessoa física e da pessoa jurídica?_____

10. Conhecimento sobre Gestão de Custos:

() Nenhum () Muito pouco () Pouco () Muito () Não soube opinar

11. Conhecimento sobre Formação de Preços de Venda:

() Nenhum () Muito pouco () Pouco () Muito () Não soube opinar

12. Forma de efetuar as anotações para tomada de decisão:

() Computador

() Caderno simples

() Planilhas pré-impressas (formulários)

() Fichas e documentos em pastinhas

() Outros:_____

APÊNDICE II - UTILIZAÇÃO E IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES E INFORMAÇÕES GERENCIAIS

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Sabe Opinar
Empresa A	Controle de compras		X						X		
	Controle de vendas		X						X		
	Controle de estoque/almoxxarifado		X	X					X		
	Controle das despesas		X						X		
	Controle dos custos de produção		X						X		
	Controle e planejamento de produção		X						X		
	Controle orçamentário			X						X	
	Ponto de equilíbrio					X					X
	Margem de contribuição					X					X
	Margens de segurança		X							X	

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Sabe Opinar
Empresa B	Controle de compras	X							X		
	Controle de vendas	X							X		
	Controle de estoque/almoxxarifado			X					X		
	Controle das despesas			X					X		
	Controle dos custos de produção			X					X		
	Controle e planejamento de produção		X						X		
	Controle orçamentário			X					X		
	Ponto de equilíbrio			X							X

Margem de contribuição	X							X		
Margens de segurança	X							X		

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Soube Opinar
Empresa C	Controle de compras	X								X	
	Controle de vendas	X								X	
	Controle de estoque/almojarifado			X					X		
	Controle das despesas		X						X		
	Controle dos custos de produção		X						X		
	Controle e planejamento de produção		X						X		
	Controle orçamentário			X							
	Ponto de equilíbrio					X					X
	Margem de contribuição		X						X		
	Margens de segurança		X						X		

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Soube Opinar
Empresa D	Controle de compras		X						X		
	Controle de vendas		X						X		
	Controle de estoque/almojarifado		X						X		
	Controle das despesas		X						X		
	Controle dos custos de produção		X						X		
	Controle e planejamento de produção		X						X		
	Controle orçamentário					X			X		
	Ponto de equilíbrio					X			X		
	Margem de contribuição		X						X		
	Margens de segurança					X			X		

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Soube Opinar
Empresa E	Controle de compras		X						X		
	Controle de vendas		X						X		
	Controle de estoque/almojarifado			X						X	
	Controle das despesas	X							X		
	Controle dos custos de produção		X							X	
	Controle e planejamento de produção	X							X		
	Controle orçamentário	X								X	
	Ponto de equilíbrio					X					X
	Margem de contribuição		X						X		
	Margens de segurança		X						X		

	Controles/ Informações	Utilização					Importância				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Nenhuma	Pouca	Importante	Muito Importante	Não Soube Opinar
Empresa F	Controle de compras			X					X		
	Controle de vendas			X					X		
	Controle de estoque/almojarifado		X						X		
	Controle das despesas			X					X		
	Controle dos custos de produção			X					X		
	Controle e planejamento de produção		X						X		
	Controle orçamentário					X			X		
	Ponto de equilíbrio					X					X
	Margem de contribuição		X						X		
	Margens de segurança		X						X		

APÊNDICE III - UTILIZAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS MÉTODOS DE FORMAÇÃO DOS PREÇOS DE VENDA

		Utilização					Avaliação				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Totalmente Inadequado	Inadequado	Indiferente	Adequado	Totalmente Adequado
Empresa A	Métodos de formação de preços de venda										
	Valor percebido pelo cliente										
	A partir de custo (<i>Mark-up</i>)			X							
	A partir do mercado/concorrente			X							
	outro:										

		Utilização					Avaliação				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Totalmente Inadequado	Inadequado	Indiferente	Adequado	Totalmente Adequado
Empresa B	Métodos de formação de preços de venda										
	Valor percebido pelo cliente					X				X	
	A partir de custo (<i>Mark-up</i>)			X						X	
	A partir do mercado/concorrente			X						X	
	outro:										

		Utilização					Avaliação				
		Diário	Semanal	Mensal	Anual	Não é utilizado	Totalmente Inadequado	Inadequado	Indiferente	Adequado	Totalmente Adequado
Empresa C	Métodos de formação de preços de venda										
	Valor percebido pelo cliente										
	A partir de custo (<i>Mark-up</i>)		X								
	A partir do mercado/concorrente										
	outro:										

		Utilização					Avaliação				
--	--	------------	--	--	--	--	-----------	--	--	--	--

