Strategies for costs calculation and price formation: a fish beneficiation process industry study

Reception of originals: 03/02/2018
Release for publication: 05/17/2019

Anderson Roberto Pires e Silva
Doutor em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN)
Instituição: Universidade Federal do Pará
Endereço: Rua Augusto Corrêa, 01 – Guamá. CEP: 66075-110. Belém/PA.
E-mail: **andersonpires@hotmail.com**

Gemeson Luis dos Santos Santana
Graduado em Ciências Contábeis – UFPA
Instituição: Universidade Federal do Pará
Endereço: Rua Augusto Corrêa, 01 – Guamá. CEP: 66075-110. Belém/PA.
E-mail: **gemesonsantana@hotmail.com**

Tadeu Junior de Castro Gonçalves
Mestrando em Ciências Contábeis – UFRN
Instituição: Universidade Federal do Rio Grande do Norte
Endereço: Avenida Senador Salgado Filho, Lagoa Nova. CEP: 59078-970. Natal/RN.
E-mail: **tadeu94junior@hotmail.com**

Abstract

The objective of this research was to investigate the main strategies used to calculate costs and price formation of fish products in the municipality of Augusto Corrêa/PA. The research was based on the desire to draw the attention of businessmen to the advantages and benefits that the accounting information of cost allows companies to understand how the price of their products is formed and how this enables the aid in the management decision making and respectively in the profitability of the company. The research is characterized as descriptive exploratory and field research, with the development of a holistic multiple case study in two fish processing companies. Data were obtained through face-to-face interviews with questionnaire support. The results show that even managers do not have a specific training in accounting and management, they even adopt, in an empirical way, strategies aimed at cost accounting to determine production costs and to form the price of their products. It is also shown that the main strategies used for price formation are the use of mark-up, which is applied to production costs. It is also used for the formation of the price, the combination of cost and market information. It was found that even in an empirical way, the treatment of costs is in line with the absorption cost whose information is used to define the selling price of the products. Finally, it was found that general production costs are the most relevant costs in the production process.

Keywords: Price formation. Cost Accounting. *Markup*.

1. Introdução

O ambiente competitivo no mundo dos negócios, faz com que as empresas demandem cada vez mais informações que possibilitem aos gestores tomarem decisões no sentido de alavancar suas vendas, otimizar seus custos e consequentemente, aumentar seus lucros, dando-lhes vantagens competitivas em relação a seus concorrentes.

Moreira et al. (2015) comentam que as empresas, de um modo geral, necessitam de ferramentas que as auxiliem a se manterem de maneira vantajosa em relação aos seus concorrentes, ou seja, as empresas devem ficar atentas e procurar adotar medidas estratégicas para otimizar os seus custos e aumentar a sua rentabilidade em relação as outras empresas, que fazem parte desse mercado competitivo, pois, cada vez mais a competividade exige das empresas e dos seus gestores a busca de novas soluções.

Neste contexto, a busca e a adoção de alternativas para se ter maior conhecimento e controle de custos, bem como a melhor formação do preço de produtos oferecidos no mercado, são alguns dos fatores que ajudam e possibilitam empresas a aumentarem sua competividade (LIZOTE et al., 2015). Assim, em virtude da importância e representatividade que estas ferramentas têm para a administração, torna-se cada vez mais relevante que seus administradores se dediquem ainda mais às questões relacionadas aos custos e formação de preços dos produtos e serviços ofertados.

Sendo assim, uma ferramenta que possibilitará a geração de informações para o auxílio dos gestores é a contabilidade de custos, que entra nesse cenário visando proporcionar uma melhor tomada de decisão com relação à formação dos preços de maneira mais adequada, pois o preço é um dos fatores que requer atenção especial, uma vez que influencia diretamente no sucesso do empreendimento (MARTINS, 2010). Além disso, Pereira (2002) comenta que neste contexto de elevada competição, os clientes passaram a serem mais exigentes em relação à qualidade dos produtos e/ou serviços. A formação de preço mais adequada é vista como uma importante estratégia para o desempenho das empresas.

Em suma, partindo destas considerações, fica evidente o quanto é preciso ter preços bem formulados e atraentes para conquistar novos consumidores e evitar resultados negativos nas vendas dos produtos e serviços, evitando assim, a descontinuidade precoce da empresa no mercado consumidor.

A partir deste contexto, o presente trabalho fundamenta-se no seguinte

questionamento: Quais fatores competem para a apuração dos custos e formação do preço dos produtos oriundos do beneficiamento do pescado no município de Augusto Corrêa/PA? Logo, o objetivo se delineou no sentido de investigar as principais estratégias utilizadas para a apuração dos custos e formação de preço dos produtos oriundos do pescado no município de Augusto Corrêa/PA, uma vez que este município possui grande representatividade no cenário regional, sobretudo no nordeste do estado do Pará – região do salgado, onde a pesca é a responsável por grande parte da geração de emprego e renda na região, sendo uma das principais fontes que alimenta a economia local, em virtude da localização litorânea do município (ARAÚJO; SILVA, 2010).

Além disso, a pesquisa propõe comparar se essas estratégias de formação de preços estão de acordo com dizeres teóricos da contabilidade de custos, assim como das estratégias de marketing, além de descrever as estratégias utilizadas pelas empresas na formação do preço de venda.

Assim, espera-se que os resultados deste trabalho contribuam para o desenvolvimento da região, assim como das empresas (Mariana Pescados e M&R Pecados) *locus* da pesquisa. Além disso, esperam-se contribuições à academia no sentido de enriquecer a discussão sobre a relação entre a formação de preço e a contabilidade de custos num contexto de pequenos empreendimentos com produções específicas com importante representatividade local/regional como é o caso da produção de pescados no município de Augusto Corrêa/PA.

Assim, pode-se destacar que o trabalho partiu do desejo de chamar a atenção dos empresários para as vantagens e utilidades que as informações contábeis de custo propiciam para as empresas, para que entendam como o preço de seus produtos é formado e como isso pode auxiliar na lucratividade e rentabilidade de seus empreendimentos.

Em síntese, destaca-se que o trabalho se divide em cinco partes, a primeira parte compreende a contextualização, questão de pesquisa e objetivos, a segunda parte é composta pelo referencial teórico, no qual é abordado o mercado competitivo, a gestão de custos, a formação de preços e os principais métodos utilizados para a formação do mesmo, seguido de estudos anteriores sobre a temática. A terceira parte apresentada os procedimentos metodológicos, na quarta apresentam-se a analise de discussão de dados, e, por fim, na quinta parte, apresentam-se as considerações finais, limitações e sugestões para pesquisas futuras.

2. Referencial Teórico

2.1. Mercado Competitivo

O mercado cada vez mais competitivo e as constantes mudanças no que diz respeito à lucratividade, têm estimulado empresas a se adaptarem cada vez mais ao mercado competitivo, a fim de sobreviverem e manter continuidade com empresas do mesmo segmento a este novo cenário, fato este que tem gerado nas empresas uma necessidade de utilização de estratégias inovadoras na busca por ações que possibilitem uma maior competividade (MOREIRA et al., 2015; WERNKE, 2010).

Para Braga Junior e Merlo (2007) isso tem estimulado as empresas a buscarem soluções inovadoras que ajudem a melhorar o desenvolvimento de suas atividades. Características como a busca pela eficiência, maior entendimento da relação com o consumidor e melhor gerenciamento dos custos e preços dos produtos, são recursos de grande relevância para empresas que estão submetidas a uma crescente concorrência.

Essa busca por soluções vem provocando mudanças no mercado, mudanças que segundo Sousa e Beuren (2005) obrigam os gestores a terem uma visão mais ampla, no que diz respeito a seus custos e preços, procurando adaptar-se à sua estrutura e ao mercado. Esse entendimento é necessário na conquista de melhores desempenhos tanto na produção, quanto na agregação de valor.

Pensando nisso, torna-se necessário fazer uso de ferramentas que possibilitem obter informações para a melhor tomada de decisão, logo, fazer uso da contabilidade de custos é um diferencial que tem contribuído no auxílio da tomada de decisão dos gestores com relação à formação de preço, uma vez que a contabilidade de custos é uma ferramenta que proporciona informações de grande relevância (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

De acordo Silva e Mendonça (2011) as informações de custos representam uma importante ferramenta para os gestores enfrentarem os problemas relacionados à mensuração, avaliação e controle dos seus gastos, e também no que diz respeito ao seu planejamento na busca de resultados mais realistas. Segundo Callado, A. L. C, Callado, A. A. C. e Silva (2011) a contabilidade de custos é uma ferramenta gerencial essencial para a tomada de decisões, coletando e fornecendo informações úteis, com o objetivo de se tornar um elemento diferencial entre alternativas, esse processo de fornecimento de informações permitem ao gestor possuir um entendimento mais amplo sobre os objetivos

do negócio.

Além do exposto, Contador (2010) aponta que possuir um maior entendimento sobre o objetivo do negócio, é entender que a empresa precisa estar suprida de conhecimento previamente acumulado para que ela possa agir com antecedência, identificando as oportunidades e os riscos para que possa adotar medidas antes de seus concorrentes. Pois, identificar tais oportunidades e riscos permite desenvolver mais rapidamente novas estratégias para o benefício da empresa, já que de acordo com Bronzeri e Bulgacov (2014) as estratégias não são estáticas e devem acompanhar as constantes mudanças, visando melhorar a vantagem competitiva da organização.

Neste sentido, para a implantação de um sistema de apuração de custos, Perez Junior, Oliveira e Costa (2006) afirmam que é preciso que a empresa siga um roteiro, que se constitui dos seguintes passos: conhecimento da empresa de modo geral, conhecimento dos seus produtos e do sistema de produção, definição dos centros de custos, conhecimento dos componentes do custo de produção, identificação dos custos diretos e indiretos, identificação dos custos mais importantes, definição dos critérios de rateio e direcionadores de custos, definição dos apontamentos da produção, definição do controle dos estoques e método de avaliação, definição dos formulários do sistema, definição da contabilização dos sistemas e definição dos relatórios de controle gerencial.

Além disso, Leone (2000) comenta que esses relatórios devem conter basicamente o título, o período compreendido das operações, o conteúdo, a periodicidade e a sua destinação. O mesmo destaca que esses elementos quando apresentados de forma correta tornam os relatórios mais confiáveis.

Perez Junior, Oliveira e Costa (2006) afirmam que um bom relatório de custos deverá ser simples e conciso, de preparação rápida, ser entrosado com outros relatórios, fornecer dados comparativos e salientar fatos relevantes. No entanto, com relação a sua produção Leone (2000) ressalva que é muito comum na prática se verificar a produção de relatórios inúteis, ocasionados pela falta de atenção durante seu processo de elaboração bem como do seu processo de implantação.

2.2. Gestão de custos

A gestão de custos é uma importante ferramenta quando se pensa na tomada de decisões, uma vez que ela possibilita uma melhor visualização dos gastos, ao identificar as

atividades envolvidas no processo de produção de um produto ou a prestação de um serviço, exercendo uma ação efetiva no controle dos custos.

Para exercer essa ação algumas outras ferramentas são necessárias para esse propósito, entre elas, podem ser citados os métodos de custeio, os quais permitem a correta alocação dos custos incorridos pela empresa (LIZOTE et al., 2015). Ressalta-se que antes de utilizar os métodos de custeio apresentados pela literatura é importante conhecer o conceito de custos e suas classificações, o que também ajudará a entender o processo produtivo das empresas (Mariana Pescados e M & R Pescados) estudadas.

Custos, segundo Nascimento (2001) é o somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens ou serviços, traduzidos em unidades monetárias. Cardoso (2011) discorre que esses custos podem ser divididos em diretos e indiretos quando relativos ao produto. No que diz respeito aos custos diretos, estes podem ser identificados e quantificados ao produto ou serviço prestado, os mesmos, por possuírem essas características não carecem da utilização de critérios de rateios para que possam ser alocados aos produtos ou serviços, esses custos compõem-se de mão-de-obra e materiais (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Assim, com relação à mão-de-obra Martins (2010), afirma ser aquela relacionada aos profissionais que trabalham diretamente no processo de elaboração do produto, desde que se consiga fazer a mensuração do tempo consumido e a identificação de quem executou este trabalho, sem utilizar para isso qualquer tipo de rateio ou apropriação indireta.

Já com relação aos materiais diretos Bruni e Famá (2012) afirmam que estes seriam compostos pelas matérias primas, embalagens e demais materiais usados para o processo de fabricação do produto, podendo ser os mesmos alocados diretamente.

Quanto aos custos indiretos, observa-se que são os custos que não podem ser identificados perfeitamente nos produtos elaborados ou serviços prestados, os mesmos não podem ser apropriados de forma direta, eles necessitam da utilização de algum critério de rateio para que possam ser alocados aos produtos ou serviços (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Cardoso (2011) afirma que quando os custos estiverem relacionados ao volume de atividades da empresa num certo período de tempo, estes podem ser classificados em fixos e variáveis. Ressalta- se que os custos fixos são referentes aos custos que não variam, ou seja, são custos ocorridos independentemente do volume de produção apresentado pela empresa, tais custos existem mesmo não ocorrendo produção (BRUNI; FAMÁ, 2012).

Já os custos variáveis são os que têm o valor total alterado diretamente em função das atividades da empresa (BRUNI; FAMÁ, 2012). Dessa forma os valores dos custos variáveis crescem na proporção em que o volume de atividade da empresa aumenta (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006). A aplicação desses conceitos será útil à medida que uma empresa define qual método de custeio utilizar em seu processo de tomada de decisão.

No presente estudo são explorados três métodos de custeio, sendo: custeio por absorção, custeio variável ou direto e custeio baseado em atividades (MACHADO; SILVA, 2013; ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012; MARTINS, 2010; BRAGA, D.; BRAGA, A.; SOUZA, 2010; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Martins (2010) discorre que o método de custeio por absorção é aquele em que são apropriados todos os custos de produção aos bens produzidos, quer sejam eles fixos ou variáveis, diretos e indiretos. Para Machado e Silva (2013) o método tem como sua principal finalidade de utilização a mensuração dos estoques utilizados como parâmetro para a formação de preços.

Já no método de custeio variável são alocados aos produtos somente os custos variáveis e/ou diretos, já os custos fixos são integrados ao resultado do período (BRAGA, D.; BRAGA, A.; SOUZA, 2010). Os referidos autores afirmam que o uso de tal método surgiu da necessidade da busca por soluções aos problemas ocasionados pela grande dificuldade de se apropriar os custos fixos indiretos aos produtos.

De acordo com Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012) com a utilização deste método é possível obter a margem de contribuição, a qual, Perez Junior, Oliveira e Costa (2006) relatam que é a diferença resultante do confronto entre o preço de venda com a soma dos custos e despesas variáveis de cada produto, entendendo-se assim como margem de contribuição a parte que ultrapassa a soma destes custos e despesas variáveis e que possibilitará a absorção dos custos fixos, e ainda gerar o lucro.

O método de custeio baseado em atividades se constitui em uma técnica de controle e alocação de custos que procura identificar os processos e as atividades existentes nos setores produtivos, auxiliares ou administrativos de uma organização, seja qual for sua finalidade, o mesmo procura ainda identificar, analisar e controlar os custos envolvidos nesses processos e atividades, bem como atribuir os custos aos produtos tendo como referência a utilização dos direcionadores de custos (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006). Esta metodologia procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio

realizado de maneira arbitrada dos custos indiretos (MARTINS, 2010).

2.3. Formação de preços

De acordo com Wernke (2010), o ambiente de mercado encontra-se caracterizado por uma acirrada concorrência que faz com que ocorra uma redução nas margens de lucro obtidas. Em função disso, a precificação passa a ser uma das estratégias a ser adotada para a sobrevivência das empresas, independente do seu porte ou ramo de atuação, pois cada vez mais os consumidores usam o fator preço como requisito para suas compras. Assim, a adequada formação de preços é um dos fatores de grande importância, com relação ao planejamento da empresa para obter sucesso na busca de novos mercados, uma vez que os consumidores buscam produtos e serviços com qualidade e, preços mais acessíveis.

No entanto, a formação de preços mais acessíveis tem que levar em consideração todos os custos e despesas, além é claro de uma margem de lucro sobre o investimento realizado (CALLADO et al., 2007). Para Martins (2010) administrar o preço de venda requer alguns cuidados como, por exemplo: o conhecimento sobre o custo do produto, informação que é necessária, mas que de forma isolada não é suficiente, pois além dessa informação é necessário saber também o preço dos produtos dos concorrentes, dos produtos substitutos, além é claro do tipo de mercado, do qual a empresa faz parte.

Jung e Dall'agnol (2016) afirmam que precificar compreende entender os preços que se pretende cobrar e os custos que se tem para isso, buscando primar pelo equilíbrio dos elementos que compõe o preço, dando uma maior atenção aos custos, visto que os mesmos possuem uma grande importância no que diz respeito à competitividade e rentabilidade da empresa.

Em consonância com as ideias do autor, destaca-se que a gestão do preço e a gestão de custos não podem ser tratadas de maneira isolada, dado a estreita relação que existe entre elas (MACHADO; SOUZA, 2006). De acordo com esses autores, os preços de venda também devem considerar os fatores externos ao ambiente da empresa, já que para se formar preços com base no custo, torna-se necessário ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análise comparativa com o preço praticado pelo mercado, a fim de evitar que o preço calculado sobre os custos possa ser invalidado por tal mercado.

Nesse sentido, Bruni e Famá (2012) comentam que os principais objetivos da formação de preço são: proporcionar um maior lucro possível em longo prazo, visto que

toda empresa deve buscar sua continuidade ao longo do tempo; maximizar de forma lucrativa a participação de mercado; maximizar a capacidade produtiva, procurando controlar a ociosidade e o desperdício; e maximizar o capital investido para perpetuar os negócios de modo autossustentado. Partindo desse pensamento, pode-se dizer que as empresas precisam ficar atentas e ter em mente que a formação de preços e o estabelecimento de um grau de rentabilidade desejado, precisam ser trabalhados com o maior cuidado possível.

Callado et al. (2007) por sua vez, relata que os custos e os preços dos concorrentes influenciam diretamente nos resultados esperados pela empresa, uma vez que os custos afetam a questão da demanda e oferta do produto, pois quanto menor for o custo do produto em relação ao preço pretendido pela empresa, maiores serão as possibilidades de venda, pois uma empresa que possui produtos com baixos custos tem maiores chances de apresentar um produto com preços mais atraentes.

Já os concorrentes, quando podem dispor de produtos similares e com preços mais baixos, podem ocasionar uma diminuição da demanda, podendo levar a empresa a ter que reduzir seus preços. Outro fator apontado são os clientes, pois estes exercem certa influência sobre a formação dos preços, uma vez que passam a fazer uma análise sobre os valores dos produtos e o retorno que eles terão ao adquiri-los.

Sendo assim, Nonaka, Souza e Pavione (2015) comentam que é importante que a entidade saiba definir entre os métodos de precificação qual é o mais indicado a sua estrutura, já que a adequada formação de preço é uma questão fundamental para a sobrevivência e desenvolvimento da mesma. Pois para o processo de formação de preços, diversos métodos podem ser utilizados pelas empresas, entre os quais estão o baseado nos custos, na concorrência e no mercado consumidor (BRUNI; FAMÁ, 2012; CANEVER *et al*. 2012).

2.4. Formação de preço baseado no custo

O preço de um produto ou serviço possui alguns métodos para ser formulado, segundo Nonaka, Souza e Pavione (2015) um dos métodos mais utilizados no processo de formação de preços é o baseado em custos, em virtude de sua praticidade e simplicidade, uma vez que por essa forma, calcula-se quanto se pretende ganhar com base no custo de aquisição dos produtos.

Dessa forma, para se calcular o preço por esse método, o custo do bem ou serviço é a

referência a ser usada como base, sobre o qual é acrescentado uma margem chamada *mark-up*, que tem que ser estimada visando cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e as comissões sobre o preço e o lucro pretendido pelos administradores (MARTINS, 2010). Com relação ao *mark-up* este consiste na aplicação de um índice percentual aplicado sobre os gastos de certo produto, no seu processo de cálculo podem ser acrescentados todos os itens que a gestão deseja cobrar no preço de venda do produto (WERNKE, 2010; SANTOS; LEAL; MIRANDA, 2014).

Ainda com relação ao método de formação de preços baseados em custos Bruni e Famá (2012) afirmam que este método procura agregar valor aos custos, para isso calcula-se os custos dos produtos, sendo que, depois de apurado os custos, adiciona-se uma margem de lucro desejada, compondo assim, o preço de venda.

Nesse sentido, para fortalecer esse método os autores apresentam diversas razões que poderiam ser usadas como justificativa para a utilização do método de definição de preço, com base nos custos, entre tais justificativas estão a simplicidade, segurança e justiça. No entanto Martins (2010) ressalta ainda que esse método seja muito utilizado, o mesmo apresenta algumas falhas, como por exemplo, não observar mesmo que de forma inicial as condições de mercado, assim como fixar de maneira arbitrária o percentual para a compensação das despesas fixas.

2.5. Formação de preço com base na concorrência

No método de preço baseado na concorrência, as empresas procuraram obter informações dos preços que são praticados no mercado pelos seus concorrentes, a fim de considerar essas informações para formular os seus preços. (COGAN, 1999). Para Macedo e Rosadas (2006) levar em conta os preços que são praticados pelos concorrentes é uma das características mais importantes da estratégia de formação de preços a ser considerada.

No entanto, essa estratégia tem algumas limitações, já que não considera as informações sobre os custos, deixando dessa forma em aberto as interrogações sobre a possibilidade de geração de lucro num dado preço, já que se os seus custos forem mais altos que os das empresas concorrentes, talvez ela não consiga fixar um preço abaixo ou igual ao da concorrência e consiga sobreviver.

Segundo Bruni e Famá (2012) na metodologia de formação de preço baseado na análise da concorrência, as empresas não dão a devida atenção a seus custos ou a sua

demanda, passando a praticar os seus preços de acordo com a concorrência. Por essa metodologia os preços podem ser das seguintes formas: Preço de oferta, quando a empresa procurar cobrar mais ou menos que os seus concorrentes e, Preço de proposta, quando a empresa determina seu preço de acordo com o seu julgamento de como os seus concorrentes irão fixar seus preços.

Segundo Zuccolotto e Colodeti Filho (2007) ao se utilizar esse método é de extrema importância que depois de formado o preço de venda da empresa, se realize uma análise comparativa dos seus preços em relação aos preços praticados pelos seus concorrentes para que dessa forma, a empresa possa ter uma base que ela julgue ideal, procurando fazer adaptações as suas condições objetivando o aumento da sua produtividade, qualidade e de sua competitividade.

2.6. Formação de preço baseado no consumidor

Segundo Bruni e Famá (2012) esse método procura-se estabelecer os preços dos produtos baseando-se no valor percebido pelo consumidor e não nos custos do vendedor. Por esse método o consumidor é quem influencia no processo de formação do preço, visto que o mesmo é quem decide o preço que está disposto a pagar pelos produtos que são ofertados pelas empresas (SILVA; MENDONÇA, 2011; PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2006).

Para Callado et al. (2007) esse método requer um certo conhecimento mais aprofundado do mercado consumidor pela empresa, já que ele vai possibilitar tomar a decisão se o preço do produto vai ser mais alto, atraindo um grupo de pessoas com renda mais elevada, ou a um preço mais baixo, procurando atender classes mais pobres financeiramente. De acordo com Jung e Dall'Agnol (2016) saber como o consumidor se comporta em relação ao preço e o valor percebido possibilita obter informações para uma melhor formulação do preço final, permitindo modificações quando necessárias, com a intenção de fazer com que o produto ou serviço tenha seu preço mais aceito pelo consumidor.

Após esta breve apresentação sobre assuntos relacionados ao tema são apresentados alguns estudos anteriores para uma melhor compreensão a respeito do assunto abordado, entre tais estudos citam-se (BRAGA, D.; BRAGA, A.; SOUZA, 2010; MALAQUIAS; CASTRO; TEIXEIRA, 2011; CANEVER *et al*. 2012; MACHADO; SILVA, 2013;

SANTOS; LEAL; MIRANDA, 2014).

2.7. Estudos anteriores

No intuito de evidenciar ainda mais a relevância da discussão a respeito da influência dos custos na formação dos preços, foi feito um resgate de outras pesquisas como Braga, D., Braga, A. e Souza (2010); Malaquias, Castro e Teixeira (2011); Canever *et al*. (2012); Machado e Silva (2013) e, Santos, Leal e Miranda (2014) que também desenvolveram seus estudos abordando a temática em questão.

A pesquisa realizada por Braga, D., Braga, A. e Souza (2010) em indústrias conserveiras do Rio Grande Sul, analisou as questões relacionadas à gestão de custos e o processo de formação de preços. Os resultados evidenciaram que a maioria das empresas possuem sistema de apuração de custos ou alguma forma de estrutura de custos. Na pesquisa, constatou-se ainda que o principal método usado na formação de preço é o *mark-up*, o qual é aplicado sobre o custo total de produção.

Outro resultado apontado, é que as correlações mais significativas e relevantes se encontram entre os métodos de custeio utilizados e a adoção do conceito de margem de contribuição, assim como dos métodos de custeio com a técnica do ponto de equilíbrio, foram identificadas ainda diversas inconsistências conceituais nas respostas obtidas dos gestores, revelando suas limitações de formação.

Malaquias, Castro e Teixeira (2011) em seu estudo sobre o impacto da gestão de custos na formação do preço de venda em uma clínica dermatológica, tiveram como objetivo procurar identificar as diferenças entre os preços praticados com base no mercado e os preços praticados com base na estrutura de custos das empresas.

Os resultados mostram que as duas formas de determinação do preço de venda, com base em custos e com base no mercado geram valores diferentes e incoerentes. Pois o preço praticado pela empresa baseando-se no mercado, não atende a estrutura de custos internos, visto que a mesma ignora sua estrutura de custos na hora de formar os preços dos seus serviços. Já com relação ao preço praticado com base nos custos, estes poderiam ser superiores ao preço já praticado pela empresa.

Ao estudar a formação de preço, Canever *et al*. (2012) objetivaram identificar as principais estratégias de precificação utilizadas por empresas industriais de Santa Catarina. Os resultados evidenciam que para a formação de preços as empresas utilizam as

informações de custos obtidas pelo método do custeio por absorção em conjunto com demais fatores como a sensibilidade que o consumidor tem em relação ao preço.

Foi observado ainda que a estratégia mais adotada pelas empresas é a baseada no preço praticado pela concorrência, juntamente com a estratégia de pacotes e múltiplas unidades de preço. O estudo mostra que na maioria das empresas, ocorre uma participação de forma efetiva da diretoria na hora de decidir sobre o preço, sinalizando dessa forma, a importância que o mesmo tem para as organizações.

Machado e Silva (2013) tiveram como objetivo compreender como os custos incidem e influenciam na determinação do preço dos produtos e serviços ofertados pelos restaurantes do tipo *self services* localizados em Aracaju/SE, bem como saber também quais os métodos de precificação são usados. Tal estudo obteve como resultado que todas as empresas reconhecem a importância dos custos na elaboração de seus preços, havendo, porém, a utilização de outras metodologias para estabelecer o preço final que será oferecido ao consumidor, sendo elas o baseado na concorrência e valor percebido pelo consumidor.

A pesquisa de Santos, Leal e Miranda (2014) se propôs a identificar a influência da gestão de custos para a formação do preço de venda em uma indústria química de médio-grande porte, situada na cidade de Uberlândia. Os resultados evidenciaram a existência de um controle muito rigoroso por parte da empresa com relação aos custos do material direto.

No entanto, com relação aos critérios de rateio utilizados, percebeu-se a existência de falhas tanto do frete quanto dos custos fixos do frete, uma vez que a empresa calcula o frete sobre vendas por quilo, utilizando uma média de quantos quilos um caminhão pode transportar, para depois calcular o quanto determinado produto representa do total. Tal falha existe, pois, mesmo fazendo-se a média, os produtos com maior peso terão maior custo de frete sobre vendas.

3. Procedimentos Metodológicos

Com o objetivo de investigar as principais estratégias utilizadas para a apuração dos custos e formação de preço dos produtos oriundos do pescado no município de Augusto Corrêa/PA e, de forma complementar comparar se essas estratégias de formação de preços estão de acordo com os dizeres teóricos da contabilidade de custos, assim como das estratégias de marketing, além de descrever as estratégias utilizadas pelas empresas na

formação do preço da venda, o presente estudo caracterizou-se de forma exploratória e descritiva (GIL, 2010).

O *locus* de pesquisa se deu a partir de duas empresas (M & R Pescados e Mariana Pescados) do ramo de beneficiamento de pescado que atuam na cidade de Augusto Corrêa, nordeste do Estado do Pará, região do salgado – Amazônia – Brasil. Assim, o referido estudo configurou-se como um estudo de caso múltiplo holístico (YIN, 1994) envolvendo a operacionalização da produção e formação de preço das citadas empresas.

A realização do estudo de campo, possibilitou além das informações obtidas com a aplicação de um questionário, captar outras informações durante a realização das entrevistas, já que a mesma foi realizada diretamente no local onde as empresas desenvolvem suas atividades (GIL, 2010; LAKATOS; MARCONI, 2003). Neste contexto, Collis e Hussey (2005) discorrem sobre o questionário como uma lista de perguntas cuidadosamente estruturadas e que tem como objetivo descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente.

Referente a coleta de dados, foram realizadas entrevistas estruturadas, no qual as perguntas foram direcionadas aos entrevistados de forma predeterminada (LAKATOS; MARCONI, 2003). Num primeiro momento, o questionário objetivou captar informações quanto a caracterização das empresas, assim como a identificação dos respectivos gestores. Em seguida, objetivou-se coletar informações referentes à formação do preço praticado pelas empresas. E, por fim, investigou-se o tratamento dado pelas empresas para a estrutura de custo de suas operações. As perguntas referentes ao processo de formação do preço de venda, registro, métodos de custeio e outros, foram respondidas de forma objetiva, através de múltipla escolha. Referente aos questionamentos realizados, os mesmos encontram-se evidenciados em forma de tabelas na seção seguinte.

Foram exploradas as características do mercado, bem como o processo de registro dos custos de produção e os métodos de formação de preço utilizados pelas empresas. Foram descritas as características que influenciam a relação entre as variáveis estudadas e seus possíveis resultados na pesquisa (GIL, 2010). Isto é, descreveram-se o que as empresas levam em consideração para a formação de preço e que critérios utilizam, as formas como elas registram as informações dos custos de produção e com que frequência se realiza este procedimento, bem como a descrição sobre qual o tipo de mão-de-obra utilizada.

Na preparação das informações, foi realizado a identificação das empresas para análise, sendo elas: *Mariana Pescados*, empresa individual, fundada em 2005, cuja

atividade econômica principal é o comércio atacadista de pescados e frutos do mar. E a empresa *M. R Pescados*, sociedade limitada, fundada em 2010 tendo como atividade econômica principal a preservação de peixes, crustáceos e moluscos.

Para tratamento dos dados, fez-se uso de planilhas eletrônicas para compilar os dados que estavam no questionário e geração de tabelas para análise, sendo que esta se concentrou na realização de comparação das duas empresas estudadas assim como uma análise individual. Por fim, os dados obtidos são caracterizados como fonte primária em decorrência das respostas terem sido coletadas através de um questionário (RICHARDSON, 1999).

4. Apresentação e Análise dos Resultados

Nesta seção são apresentadas as respostas obtidas dos responsáveis pela gestão das empresas, seguida de análise descritiva para proporcionar uma melhor compreensão das informações obtidas.

Tabela 1: Processo de formação do preço de venda

O que se leva em consideração para formação do preço de venda?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
As informações dos custos de produção		
O preço dos concorrentes praticados no Mercado		
A combinação das informações de custos e as informações do mercado	X	X
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

De acordo com a tabela 1, constatou-se que ambas as gestões levam em consideração para o processo de formação de preço de seus produtos a combinação das informações de custos com as informações de mercado, mostrando desta forma que ambas as gestões estão atentas aos seus custos e também para as informações que o mercado fornece. A junção dos dois elementos confere aos tomadores de decisão maior domínio na análise da formação do resultado das organizações, favorecendo assim o controle e a possibilidade de atuação na redução dos custos para manter o resultado esperado frente à atuação da concorrência. Uma vez que ao ter como base apenas dados do mercado, a gestão não consegue analisar adequadamente o resultado (não conhece os custos), por outro lado, a visão pura da

precificação com base em custos, não favorece a competitividade, podendo levar a empresa à perda de mercado e ao colapso financeiro.

Fato este que corrobora com os dizeres de Machado e Souza (2006) e Martins (2010), os quais afirmam que além do conhecimento dos custos dos produtos as empresas devem levar em consideração também as informações que o mercado fornece, pois o uso da combinação destas informações possibilita uma melhor adequação dos preços frente ao mercado consumidor, evitando assim que o mesmo venha a ser invalidado por tal mercado.

Tabela 2: Processo de registo dos custos

A empresa tem feito algum processo de registro dos custos de produção? Quais as formas?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Registrados em formulários próprios		X
Registrados de maneira improvisada, mas regular	X	
Registrados de maneira irregular		
Registrados em planilhas eletrônicas		
Registrado manualmente		
Registrado em sistema próprio da empresa		

Fonte: Elaborada pelos autores.

No que se refere ao processo de registro dos custos e suas formas, conforme a tabela 2 observa-se que ambas as gestões realizam o processo de registro dos custos de produção, porém se diferem uma da outra quanto à forma, já que a gestão da Mariana Pescados registra seus custos de maneira improvisada, porém de forma regular. Nesse caso destacam-se as observações quanto à necessidade de melhoria, a fim de que, além de apresentados na forma correta, se estimule a sistematização planejada, o que tornaria estes relatórios mais confiáveis, como preconizado por Leone (2000). Destaca-se ainda Perez Junior, Oliveira e Costa (2006) os quais afirmam que um bom relatório de custos deverá ser simples e conciso, de preparação rápida e salientar fatos relevantes, mas não improvisados.

Por outro lado, a empresa M & R Pescados afirmou registrar seus custos em formulários próprios demonstrando maior organização no registro e controle de tais informações, o que confirma os dizeres de Leone (2000) e Perez Junior, Oliveira e Costa (2006) de que quando os dados se encontram apresentados de forma correta esses passam a ser mais confiáveis para a gestão.

Observa-se que no primeiro quesito investigado, ambas as empresas afirmam que analisam seus custos, no entanto, trata-se de uma análise baseada em relatórios

rudimentares ou improvisados pelos quais podem levar os gestores a uma visão distorcida da realidade e consequente a erros nas tomadas de decisões estratégicas. Assim, novamente se ressalta a importância da empresa Mariana Pescados em sistematizar e estruturar adequadamente seus registros de custos de produção.

Tabela 3: Frequência de elaboração dos registros dos custos de produção

Qual a frequência de elaboração dos registros dos custos de produção?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Diário		
Semanais		
Mensais	X	X
Trimestrais		
Semestrais		
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto a frequência de elaboração dos registros dos custos de produção, de acordo com a tabela 3, foi possível inferir que as empresas pesquisadas possuem preocupação referente aos registros dos custos de produção, os quais são realizados mensalmente, essa frequência de elaboração confirma um dos requisitos apresentados por Leone (2000) o qual afirma que esses processos de registro devem compreender o período em que as operações se realizaram para que o mesmo possa ser considerado mais confiável pela gestão na hora da tomada de decisão. Cabe ainda nesse quesito uma reflexão referente a necessidade dos controles de custos realizados em periodicidade menor, registros diários e semanais, culminando com relatórios de análise mensais que poderiam conferir maior segurança na apuração dos custos e análise dos resultados.

Tabela 4: Utilização prioritária das informações dos custos de produção

Qual a utilidade das informações dos custos de produção?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Analisar o desempenho do pessoal de produção		
Controle dos custos de produção		X
Para definir os preços de venda	X	
Calcular o lucro que se deseja alcançar		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em relação a utilização prioritária das informações dos custos de produção para a gestão das empresas, as respostas contidas na tabela 4 mostram prioridades diferentes entre as organizações analisadas. No caso da empresa Mariana Pescados, a utilidade das informações de custos serve prioritariamente para a definição do preço de venda de seus produtos, nesse caso mais uma vez se destaca a importância de se ter registros adequados e sistematizados dos custos para melhor precisão na definição do preço de venda.

Enquanto que na empresa M&R Pescados a utilidade das informações referem-se para controle dos gastos de produção, coadunando com a ideia de Silva e Mendonça (2011), pois conforme os autores, as informações de custos representam uma importante ferramenta para os gestores enfrentarem os problemas relacionados a mensuração, avaliação e controle dos seus gastos, e também no que diz respeito ao seu planejamento na busca de resultados mais realistas ou prováveis.

Tabela 5: Utilização da mão-de-obra

Quanto a mão-de-obra utilizada na produção:	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
É própria, com carteira assinada;	X	
É contratada por produção;		X
É familiar (membros da própria família dos proprietários		
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em relação a mão-de-obra utilizada na produção, as respostas contidas na tabela 5 mostram que a gestão da Mariana Pescados possui mão-de-obra própria. Enquanto que a M & R Pescados possui uma mão-de-obra contratada por produção, ambas as empresas consideram a utilização da mão-de-obra como sendo direta ao produto que está em elaboração, porém ao fazerem a alocação dessa mão-de-obra aos produtos se utilizam de uma divisão proporcional, nesse quesito se destaca a afirmação de Martins (2010), ao caracterizar mão-de-obra direta como aquela possível de ser mensurada em relação ao tempo consumido e às tarefas executadas na linha de produção.

Nesse quesito a análise que se faz está relacionada com a formação do custo da mão de obra, custos reais e a possibilidade da ocorrência de custos ocultos que possam prejudicar o resultado da organização no futuro (Martins, 2010). A empresa Mariana Pescados assina a carteira dos empregados incorrendo em maiores custos de produção associados aos encargos e benefícios sociais, enquanto a empresa M & R Pescados, ao

contratar por produção (sem assinatura da carteira de trabalho), consegue um custo mais baixo de mão-de-obra direta, no entanto, incorre em possibilidade de custos futuros de reparação de encargos sociais não recolhidos, o que pode afetar o resultado da organização.

Tabela 6: Custos relevantes ao processo produtivo

Quais são os custos mais relevantes no processo produtivo?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Gastos com matéria-prima		
Gastos com Mão-de-obra		
Gastos gerais de produção	X	X
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quando questionadas sobre quais são os custos mais relevantes no processo produtivo, ambas as gestões, conforme a tabela 6, afirmaram que os gastos gerais de produção são os que têm mais relevância em suas atividades, já que estes impactam em seu processo produtivo e consequentemente no preço final dos seus produtos.

As gestões de ambas as empresas afirmaram que todos os gastos gerais de produção são somados e distribuídos aos produtos para que estes possam compor o preço final, e também, saber qual o produto é mais rentável, daí a relevância dos mesmos para a gestão na hora da tomada de decisão.

Entre os gastos gerais de produção na indústria de beneficiamento de pescado, destacam-se a manutenção, a depreciação das máquinas e equipamentos necessários para a produção e energia elétrica consumida nos equipamentos, incluindo os equipamentos de produção, as câmaras frias e a energia necessária para bombeamento da água utilizada no processo produtivo.

Os altos custos gerais de fabricação levam a uma reflexão corroborada com as ideias de Eckert *et al.* (2014) os quais salientam a importância da utilização adequada de critérios para a locação de custos que não podem ser identificados diretamente aos produtos, uma vez que, de forma contrária, podem ocasionar a produção de informações diferentes, dependendo do método utilizado, o que na opinião dos autores pode fazer com que sejam tomadas decisões equivocadas, caso um produto receba uma quantidade maior de custos indiretos de fabricação acarretando em uma informação de que um produto antes considerado de boa rentabilidade passe a ser considerado de baixa rentabilidade, impactando de forma

equivocada nas decisões da gestão.

Tabela 7: Dificuldade no processo de implantação do sistema de apuração de custos

Quais os principais fatores que dificultam o processo de implantação do sistema de custos?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Falta de conhecimento sobre o assunto		
Falta de planejamento	X	
Falta de orientação técnica sobre o assunto		X
Falta de estrutura		
Falta de orientação do profissional de contabilidade		

Fonte: Elaborada pelos autores.

A tabela 7 diz respeito ao questionamento sobre qual o principal fator que dificulta o processo de implantação do sistema de custos. Nesse item, a gestão da Mariana Pescados respondeu que a falta de planejamento foi o principal fator que dificultou o processo de implantação, destaca-se que a Mariana Pescados é a organização que, durante a aplicação da pesquisa, indicou elaborar apenas controles de custos de forma improvisada ou rudimentar, mas sistematizada. Nesse quesito, a falta de planejamento não compete para uma estruturação ou sistematização da apuração de custos.

Já a gestão da M & R Pescados respondeu que a falta de orientação técnica é o principal fator que dificulta esse processo, pois, apesar de reconhecer a importância dos custos, alega que falta uma orientação mais detalhada de como proceder para obter relatórios de apuração mais adequados para a tomada de decisão.

As respostas de ambas as gestões confirmam a ideia de Suzuki e Rocha (2008) que apontam as dificuldades de natureza administrativa como uma das principais causas de insucessos na implantação de sistemas de apuração de custos.

Tabela 8: Cálculo e análise dos custos de produção

Como é feito o cálculo e análise dos custos de produção?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
É calculado por produto	X	X
É calculado apenas os custos totais		
É calculado por linhas de produtos		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com relação ao processo de cálculo e análise dos custos de produção, constatou-se conforme a tabela 8 que as gestões das empresas realizam este procedimento por produto, neste processo de cálculo e análise as empresas somam todos os custos incorridos no processo de produção e depois os dividem de forma proporcional para os produtos, caracterizando desta forma o uso do método de custeio por absorção, que segundo Martins (2010) é o método em que são apropriados todos os custos de produção aos bens produzidos, quer sejam eles diretos e indiretos.

Nesse quesito cabe um elogio aos gestores das organizações. A despeito de suas limitações pessoais, associadas à educação formal na área de gestão ou contabilidade, os gestores demonstraram segurança nas explanações e apontaram empiricamente o uso de técnicas adequadas para a mensuração dos custos nas organizações analisadas, chegando ao final, a um sistema adaptado do sistema de custeio por absorção, com a alocação de todos os custos de produção e ao fim do processo, a identificação individual dos custos por produto.

Tabela 9: Formação e análise do resultado da empresa

Como a empresa sabe se está tendo lucro com o preço por ela utilizado:	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Comparando as receitas totais com os custos e despesas totais.		X
Comparando as receitas com os custos e despesas por produto	X	
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nesta questão os responsáveis pelas gestões foram indagados sobre como eles procedem para saber se, com os preços por eles praticados, estão obtendo lucros em suas operações. De acordo com as respostas obtidas e expostas na tabela 9, percebe-se que as gestões das empresas diferem uma da outra quanto a tal procedimento, uma vez que a gestão da empresa Mariana Pescados realiza esse procedimento comparando as receitas com os custos e despesas por produto, mostrando que tem um maior cuidado com relação a participação de cada produto em relação ao lucro de suas operações.

Apesar do processo produtivo de ambas as organizações se aproximar do custeio por absorção, nesse quesito, a empresa Mariana Pescados corrobora com a ideia de margem de contribuição (PEREZ JR., OLIVEIRA e COSTA, 2006), que é um elemento de análise do custeio variável, para obter o resultado e a contribuição de cada produto para a composição

do resultado total da organização. Observa-se, que na empiria e na falta de orientação adequada, os gestores utilizam em maior ou menor proporção fragmentos de técnicas diferentes de custeio para levantamento e análise dos processos da organização, o que em última instância, mesmo equivocado do ponto de vista da teoria, na prática tem surtido efeito positivo na tomada de decisão.

Já a empresa M & R Pescados realiza o cálculo do resultado apenas comparando as receitas totais com os custos e despesas totais, ignorando que podem existir produtos com baixa margem de contribuição, necessitando de atenção quanto a esse quesito de análise.

Tabela 10: Critério para a formação do preço de venda

O que a empresa utiliza como critérios para a formação do preço de venda?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
Utiliza-se um índice percentual sobre o custo de produção	X	X
Aplica-se um índice percentual sobre o valor da matéria-prima		
Outros		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Em relação ao que as empresas utilizam como critério para a formação do preço, constatou-se conforme as respostas contidas na tabela 10, que as gestões das empresas utilizam a aplicação de um índice percentual sobre os custos de produção, caracterizando assim o uso do *mark-up* bem como também a formação de preço baseado nos custos, confirmando dessa forma a ideia apresentada por Wernke (2010), Bruni e Famá (2012) e Santos, Leal e Miranda (2014) de que para se obter o preço de venda pelo método baseado em custos aplica-se um percentual sobre os custos e que esse percentual aplicado é denominado *mark-up*, no qual procura-se agregar valor aos custos e para tal realização é feito um cálculo utilizando índices percentuais.

Nesse sentido, observa-se então que as duas organizações estudadas praticam corretamente o uso do *mark-up* e o cálculo do preço de vendas, mesmo sem educação formal em gestão. Outro ponto a se destacar é o fato de as empresas, mesmo calculando o preço de acordo com o custo, também observam os valores praticados no mercado, considerando um e outro para a definição do preço final a ser praticado, conforme será analisado no quesito seguinte.

Tabela 11: Fatores que afetam a formação do preço de venda

Na sua opinião, quais os fatores afetam a formação do preço de venda?	Empresas	
	Mariana Pescados	M & R Pescados
O preço praticado no mercado	X	
Sensibilidade do consumidor ao preço		
Fatores ambientais (sazonalidades) do produto		X
Os custos		

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quanto aos fatores que afetam a formação do preço, a tabela 11 mostra que os gestores das empresas pesquisadas diferem entre as alternativas apresentadas. A gestão da Mariana Pescados respondeu que o preço praticado pelo mercado é o fator que mais afeta este processo, confirmando desta maneira a afirmação de Callado *et al.* (2007) de que os preços praticados no mercado influenciam diretamente nos resultados que se pretende alcançar, já que as outras empresas participantes do mercado podem dispor de produtos com preços similares ou mais baixos. Já a gestão da M & R pescados apresentou como resposta que os fatores ambientais (sazonalidades) do produto é o fator importante influência no preço dos seus produtos, variando nos períodos do ano em que a quantidade de pescado se encontra com maior ou menor disponibilidade para obtenção.

De modo geral, apesar de terem percepções diferentes sobre os principais itens que afetam os preços, ambas as organizações estudadas levantam fatores importantes, que em conjunto, devem ser analisados para além da precificação com base em *mark-up*.

5. Considerações Finais

Esta pesquisa teve como objetivo verificar as principais estratégias utilizadas para a apuração dos custos e formação de preço dos produtos oriundos do pescado no município de Augusto Corrêa/PA. Conforme os resultados obtidos, constatou-se nas duas empresas pesquisadas que, mesmo sem terem formação específica em gestão ou contabilidade, os gestores adotam, ainda que de forma empírica, estratégias voltadas à contabilidade de custos na apuração do custo e para a formação do preço de seus produtos, sendo a principal estratégia utilizada para a apuração dos custos similar ao custeio por absorção, e, como critério para a formação de preço, a utilização do *mark-up*.

Assim de modo geral, pode-se relatar que: as indústrias se preocupam em formar preço com base no custo e também analisando o mercado, no entanto, seus registros e métodos de apuração de custos ainda são rudimentares e baseados apenas na experiência e necessidade percebida, necessitando de maiores treinamentos e educação formal na área em estudo (custos e precificação). Essa situação fica mais evidente, quando respondem que apenas em frequência mensal são realizados levantamentos e apuração, quando, para uma maior efetividade, acurácia dos resultados e melhoria na tomada de decisão, os gestores devem realizar seus controles em periodicidade menor.

Outro quesito que se observa é o propósito do levantamento dos custos, para análise de resultado ou para precificação. Nesse item, ambas as opções são igualmente importantes, devendo as organizações sempre ter em foco que os custos são elementos críticos na formação do resultado, por isso devem ser bem controlados e gerenciados, o que implica em conhecimento perfeito de custos reais e potenciais custos ocultos, como os decorrentes de colaboradores sem carteira assinada, e que podem ocasionar perdas futuras, assim como o conhecimento de todos os gastos gerais de fabricação, custos indiretos com grande participação na formação do custo do setor de beneficiamento de pescado, como alegado por seus gestores.

Ainda nos aspectos técnicos, destaca-se a forma como os gestores analisam seu resultado, de forma agregada ou individualizada por produto. Essa percepção da individualização é importante e reflete a atenção que os gestores atribuem ao processo de formação de preços, análise de custos e de seu resultado. Com destaque para o correto cálculo dos preços com base em *mark-up.*

Observou-se dificuldades no processo de implementação dos sistemas de apuração de custos. Entre as dificuldades, destacaram-se a falta de planejamento e o não recebimento de orientação técnica como pontos importantes, esses que podem ser supridos por treinamentos formais praticados por entidades com essa finalidade tais como Sebrae e Senac, os quais podem ser acessados por meio do associativismo e/ou outras iniciativas dos próprios gestores em tempo de aprimorar seus processos e permanecer ativos no mercado competitivo

Sendo assim, pode-se considerar que a questão de pesquisa foi respondida, assim como, o objetivo foi atingido, pois foi possível conhecer a realidade das empresas pesquisadas, e evidenciar, descrever e analisar as principais estratégias utilizadas para a formação de preço e os fatores que o afetam.

Ressalta-se também, que as limitações encontradas na realização da pesquisa consistiram no número limitado de empresas atuantes no município, pois apesar da importância do pescado para a região, existem apenas as duas empresas que exploram o beneficiamento do mesmo. Para realização de pesquisas futuras, recomenda-se que sejam realizados estudos em outras regiões com vocação pesqueira, para que possam ser explorados e obtidos resultados mais amplos na área em questão.

Em síntese, esta pesquisa contribui para o estudo das práticas de contabilidade de custos em pequenas organizações brasileiras, com destaque para a importância da análise em empresas com produção específica e localizadas em regiões longínquas dos grandes centros urbanos, retratando a realidade da gestão destas empresas, com o efeito de sua atuação na economia regional, pois, a partir dos dados levantados, observou-se o potencial que empresas, como as que foram analisadas nesta pesquisa, tem para contribuir para o desenvolvimento sócio econômico, a geração de renda e empregos no interior do Brasil.

6. Referencias

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

ARAÚJO, G. R. F.; SILVA, J. M. P. Pesca e Mobilidade Populacional em Augusto Corrêa - PA (1990-2008). In: *Anais do XVI Encontro Nacional dos Geógrafos.* 2010. Disponível em: < https://www.agb.org.br/>

BRAGA JUNIOR, S. S.; MERLO, E. M. Análise da gestão de custos na formação de preço no varejo: um estudo em um supermercado de médio porte. *Revista de Administração da Unimep*, Piracicaba, v. 5, n. 3, p. 19-34, 2007.

BRAGA, D, P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiras do Rio Grande do Sul. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, Brasília, v. 13, n. 2, p. 20-35, 2010.

BRONZERI, M. S.; BULGACOV, S. Estratégias na cadeia produtiva do café no Norte Pioneiro do Paraná: competição, colaboração e conteúdo estratégico. *Revista Organizações Rurais & Agroindustriais*, Lavras, v. 16, n. 1, p. 77-91, 2014.

BRUNI, A.; FAMÁ, R. *Gestão de custos e formação de preço: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel*. 6a ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CALLADO, A. L. C. et al. Custos e formação de preços no agronegócio. *Revista de Administração FACES Journal*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 52-61, 2007.

CALLADO, A. L. C.; CALLADO, A. A. C.; SILVA, M. C. M. Caracterizando o sistema de informação gerencial na gestão de custos em micro e pequenas empresas. *Revista Ciências Administrativas,* Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 351-374, 2011.

CANEVER, F. P. et al. Formação de preços: um estudo em empresas industriais de Santa Catarina. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p. 14-27, 2012.

CARDOSO, J. F. Custos e preço de venda: um estudo em restaurantes à la carte. *Revista Hospitalidade*, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 103-120, 2011.

COGAN, Samuel. *Custos e Preços-formação e análise*. Cengage Learning Editores, 1999.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. *Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Bookman, 2005.

CONTADOR, J. C. Processo de formulação da estratégia competitiva pelo modelo de campos e armas da competição. *Revista de Gestão*, São Paulo, v. 17, n. 3, p. 313-330, 2010.

ECKERT, A. et al. Alocação dos custos indiretos de fabricação: impactos no custo final e na fixação de preços de venda em uma empresa de serviços de pintura automotiva. *Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 8, n. 2, p. 01-28, 2014.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa.* 5a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

JUNG, P.; DALL'AGNOL, R. Formação de Preços em Hotelaria: Um Estudo de Caso. *Revista Turismo: Visão e Ação*, Balneário Camboriú, v. 18, n. 1, p.106-133, 2016.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2003.

LEONE, G. S. G. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 3a ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIZOTE, S. A. et al. Custos de produção e formação do preço de venda: um estudo do desempenho e orientação empreendedora em pequenas empresas. In: *Anais do Congresso*

Brasileiro de Custos-ABC. 2015.Disponível em: < https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3992>

MACEDO, M. A. S.; ROSADAS, L. A. S. Modelagem DEA na formação do preço de venda. MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. *Revista Universo Contábil*, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-60, 2006.

MACHADO, M. C. R.; SILVA, M. P. Custos e precificação: um estudo em restaurantes self services de Aracaju/SE. *Revista ABCustos*, São Leopoldo, v. 8, n. 3, p. 44-66, 2013.

MALAQUIAS, R. F.; CASTRO, V. A.; TEIXEIRA, T. R. B. A. Impacto da gestão de custos na formação do preço de venda: o caso de uma Clínica Dermatológica. *Revista ABcustos*, São Leopoldo, v. 6, n. 1, p. 80- 101, 2011.

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos.* 10a ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MOREIRA, A. K. X. A. et al. Determinantes dos Custos em Empresas do Setor Moveleiro. *ABCustos*, v. 10, n. 1, 2015.

NASCIMENTO, J. M. *Custos: planejamento, controle e gestão na economia globalizada.* 2a ed. São Paulo: Atlas, 2001.

NONAKA, P.; SOUZA, A. A.; PAVIONE, C. S. Uma análise do processo de formação de preço de uma empresa do setor de informática. In: *Anais Do XXII Congresso Brasileiro de Custos*, 2015. Disponível em: < https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/issue/view/22>

PEREIRA, F.H. Formação do preço de venda para micros e pequenas empresas. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v. 1, n. 2, p. 15-23, 2002.

PEREZ JUNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L, M.; COSTA, R. G. *Gestão estratégica de custos.* 5a ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Revista de Administração FACES Journal, Belo Horizonte, v. 5, n. 2, p. 11-24, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Colaboradores. *Pesquisa social: métodos e técnicas*, v. 3, 1999.

SANTOS, C. R.; LEAL, E. A.; MIRANDA, G. J. A importância da gestão de custos na

formação do preço de venda: um estudo de caso em uma indústria química de médio-grande porte. *Revista ABcustos*, São Leopoldo, v. 9, n. 1, p. 48-65, 2014.

SILVA, U. B.; MENDONÇA, K. F. A importância da gestão dos custos para o setor varejista de vestuários: um estudo no município de Teófilo Otoni, MG. In: *Anais Do XVIII Congresso Brasileiro de Custos*, 2011.

SOUSA. M. A. B.; BEUREN, I. M. Etapas de implantação de um sistema de controles de gestão com ênfase em custos em uma empresa industrial de porte médio. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 1, p. 9-24, 2005.

SUZUKI, R.; ROCHA, W. Fatores limitantes na implantação de sistemas de custos em empresas de porte médio: um estudo de caso. In: *Anais Do XV Congresso Brasileiro de Custos*. 2008.

WERNKE, R. *Gestão de custos no comércio varejista*. Curitiba: Juruá, 2010.

YIN, R. K. *Case study research: design and methods*. USA: Sage Publications, 1994.

ZUCCOLOTTO, R.; COLODETI FILHO, E. Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo. *Revista Enfoque: Reflexão Contábil*, Paraná, v. 26, n. 3, p. 39-52, 2007.