

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO (EA)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS (DCA)**

José Antônio de Quadros Nonnenmacher

**ESTRATÉGIAS, CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS EM UMA
EMPRESA DE QUEIJOS FINOS: O CASO DA CONFER
ALIMENTOS LTDA**

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Tania Nunes da Silva

Porto Alegre

2009

José Antônio de Quadros Nonnenmacher

**ESTRATÉGIAS, CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS EM UMA
EMPRESA DE QUEIJOS FINOS: O CASO DA CONFER
ALIMENTOS LTDA**

Trabalho de conclusão de curso de graduação
apresentado ao Departamento de Ciências
Administrativas da Universidade Federal do
Rio Grande do Sul, como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Administração.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Tania Nunes da Silva

Porto Alegre

2009

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer à toda minha família, em especial aos meus pais José e Viviane, pelo apoio e amor incondicionais em todos os momentos. A minha irmã Carolina e meus irmãos Paulo e Luís pelo carinho e os grandes momentos de alegria.

Também agradeço a Aline, mais que meu grande amor, uma amiga e parceira. Obrigado pelo carinho, compreensão e auxílio.

Aos grandes amigos que fiz ao longo desta jornada. A todos os professores que passaram em minha vida acadêmica e que contribuíram para minha formação. Em especial, à Professora Tania Nunes da Silva, minha orientadora. Obrigado pela orientação, paciência e apoio na realização desse trabalho.

Finalmente, ao Márcio Aginsky, da Confer, pela gentileza de permitir a realização deste trabalho na empresa, pela atenção dedicada e pelo constante suporte.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	6
1.1	CENÁRIO.....	6
1.2	PROBLEMA.....	7
1.3	JUSTIFICATIVA	8
1.4	OBJETIVOS	9
1.4.1	Objetivo geral	9
1.4.2	Objetivos específicos.....	9
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1	ESTRATÉGIA COMPETITIVA.....	10
2.2	ESTRATÉGIAS GENÉRICAS	11
2.3	A CONTABILIDADE DE CUSTOS	13
2.4	TERMINOLOGIA.....	15
2.5	MÉTODOS DE CUSTEIO (SISTEMA DE CUSTOS)	16
2.5.1	Custeio por Absorção.....	17
2.5.2	Custeio Baseado em Atividades (ABC)	18
2.5.3	Custeio Variável	19
2.6	OBJETIVOS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO.....	20
2.7	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	22
2.7.1	Pela Variabilidade: Fixos e Variáveis.....	22
2.7.2	Pela Facilidade de Alocação: Diretos e Indiretos	23
2.7.3	Outras Classificações	23
2.8	RATEIO DOS CUSTOS	24
2.9	FORMAÇÃO DE PREÇOS	25
2.9.1	Fixação de Preços Baseada nos Custos.....	27
2.9.2	Fatores que Influenciam a Determinação do Preço de Venda	28
2.9.3	Determinação do Preço na Prática	33
3	MÉTODO.....	35
4	DISCUSSÃO	37
4.1	O MERCADO DE QUEIJOS FINOS NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS, PROBLEMAS E OPORTUNIDADES.....	37

4.2	ATUAÇÃO E ESTRATÉGIAS DA CONFER ALIMENTOS LTDA.	45
4.3	ANÁLISE DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO.....	48
4.4	PREÇOS	51
4.5	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	54
4.6	PONTO DE EQUILÍBRIO.....	55
	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	58
	REFERÊNCIAS	60
	APÊNDICE A – ENTREVISTA COM MÁRCIO AGUINSKY.....	66
	APÊNDICE B – ENTREVISTA COM TÁRCIO MICHELON.....	67
	APÊNDICE C – ENTREVISTA COM GABRIELE MARCHEZANI.....	68

1 INTRODUÇÃO

1.1 CENÁRIO

O Gruyère na Suíça, o Fetta na Grécia, o Emmental na França e o Muçarela na Itália e no Brasil são exemplos do sucesso que os queijos conquistaram em todo o mundo ao longo dos séculos. Este fato se deve à grande variedade de sabores, texturas, aromas, propriedades nutritivas e aplicações na culinária e na dieta.

Principal matéria-prima para a obtenção do queijo, o leite é de fácil obtenção e excelente fonte de nutrientes, o que lhe permite uma grande variedade de aplicações e combinações com outros ingredientes. O resultado disso são os mais diversos e versáteis tipos de queijo, refletidos em um comércio mundial de mais de mil tipos do produto e consumo anual de 19 milhões de toneladas.

Os Estados Unidos são os maiores produtores, respondendo por 30% da produção global, embora não estejam entre os principais consumidores, postos ocupados por países europeus como Grécia, França, Itália e Suíça, que possuem consumo anual acima de 20 kg por habitante.

No Brasil, o consumo *per capita* anual de queijo é de apenas 3 kg, quantidade muito abaixo do verificado em países europeus como os citados acima, somente 11% do que é consumido na Grécia, por exemplo, onde o consumo é de 27 kg/hab/ano. Mesmo quando comparado com países não-europeus como a Argentina, o consumo de queijo por habitante ainda é considerado baixo, representando menos da metade do que é consumido naquele mercado. Apesar disso, o país se destaca no cenário mundial por ser o sexto maior produtor de queijo, responsável pela fabricação anual de 550 mil toneladas, com o faturamento do setor estimado em R\$ 4,4 bilhões e crescimento médio anual de 4% nos últimos anos.

Isso se reflete em um mercado interno bastante disputado. Somente na Associação Brasileira das Indústrias de Queijo estão registrados, atualmente, mais de 80 associados, que representam 65% da produção nacional. Ao todo, estima-se que o setor reúne mais de 2.500 empresas, a maioria de pequeno porte e atuação regional.

Os principais tipos de queijos produzidos pela indústria nacional são o muçarela, com 30% de participação no mercado, o queijo prato, com 20%, o requeijão, com 7,5% e o minas frescal, com 6%. Somente esses tipos representam mais de 60% da produção, sendo que o restante está distribuído entre cerca de 70 outros tipos.

1.2 PROBLEMA

O mercado de queijos no Brasil concentra-se muito em produtos derivados do leite bovino, fato que aliado ao crescimento do mercado nos últimos anos contribui para tornar esse segmento cada vez mais competitivo.

A alternativa encontrada por muitas empresas que desejam competir nesse cenário é atuar em nichos específicos, investindo na diferenciação do produto, na especialização e na qualidade da matéria-prima, com o fim de obter maior valor agregado. Hooley, Saunders e Piercy (2001) afirmam que a estratégia de nicho de mercado é uma opção interessante para pequenas e médias empresas que enfrentam as grandes na disputa por mercado.

Na empresa em estudo, a Confer Alimentos Ltda., localizada no município de Viamão, no Rio Grande do Sul, o caminho encontrado para essa diferenciação foi a produção de dois tipos de queijos a partir do leite de ovelha: o Roquefort, de origem francesa e conhecido ingrediente da grande gastronomia do país; e o Feta, o mais conhecido queijo tradicional grego, responsável por 40% de todo queijo consumido na Grécia.

O baixo consumo, aliado ao fato de que os queijos finos ainda não fazem parte dos hábitos alimentares da população, inclusive nas classes mais altas, levam a empresa a acreditar que esse mercado possui uma grande capacidade de expansão, mas que ainda existe muito trabalho a ser feito para que as expectativas e projeções se traduzam em realidade e lucratividade.

Apesar da empresa, atualmente, concentrar seus esforços em derivados do leite ovino, ela também estuda o lançamento de mais seis tipos de queijos finos derivados do leite bovino. Pensando em garantir a competitividade de todos esses seus produtos no concorrido mercado

de queijos, surge a seguinte questão de pesquisa: a atual estrutura de custos da Confer Alimentos Ltda. permite a ela formar preços competitivos, criando condições que lhe permitam crescer e se diferenciar da concorrência?

1.3 JUSTIFICATIVA

Conforme alguns dados citados anteriormente, o mercado de queijos em geral encontra-se bastante concorrido. As grandes empresas representam uma grande ameaça aos pequenos produtores e aos novos entrantes. Portanto, faz-se necessário que qualquer empresa que atue nesse cenário tenha absoluto controle dos custos e adequada política de preços frente ao mercado.

O espaço existente para o crescimento do mercado de queijos finos no Brasil exige também que, para explorá-lo adequadamente, se conheçam melhor as suas principais características. Uma dessas características envolve os custos de produção, pois são eles que ajudam a formar o preço final de comercialização, fator fundamental na definição da capacidade de aceitação do produto por parte dos consumidores.

Mesmo que atualmente a empresa em estudo atue através da produção de queijos finos, que possuem maior valor agregado do que os demais tipos de queijo, a falta da produção em maior escala não permite de forma alguma negligenciar seus custos. Somado a isso está o novo desafio de ingressar com seis novos produtos no mercado, derivados a partir do leite bovino. Portanto, este trabalho pretende fornecer aos gestores da empresa informações que lhes permitam identificar se a atual estrutura de custos é adequada, oferecendo também uma ferramenta que possa ser usada na formação do preço de seus produtos e no encontro do ponto de equilíbrio para cada um deles. Além disso, esse estudo pode incentivar a expansão da atividade auxiliando demais produtores e também não-produtores que possam se interessar nesse tipo de produção e mercado.

1.4 OBJETIVOS

1.4.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho será o de analisar a viabilidade econômico-financeira da produção de queijos a partir do leite de ovelha, na empresa Confer Alimentos Ltda., a fim de identificar suas condições de concorrência no mercado e auxiliar na tomada de decisão dos gestores.

1.4.2 Objetivos específicos

- Identificar todos os custos fixos e variáveis da empresa;
- Identificar a atuação de empresas concorrentes e as estratégias da empresa em estudo para competir no mercado;
- Examinar a atual estrutura de custos e formação de preços;
- Criar um sistema de gestão de custos de produção para a Confer Alimentos Ltda.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo tem por objetivo fornecer a base teórica na qual o trabalho proposto será fundamentado. Para isso, foi feita uma revisão bibliográfica da administração geral e financeira, focando sobre os seguintes temas abordados: estratégias competitivas, contabilidade de custos e formação de preços.

2.1 ESTRATÉGIA COMPETITIVA

A postura competitiva define como uma organização se diferencia dos concorrentes atuais e futuros na visão e entendimento dos consumidores. É a diferenciação inserida pela empresa em um produto que determina a sua escolha pelo consumidor.

Essa diferenciação pode se apresentar em diversas dimensões, como amplitude da linha de produtos, características do produto, funcionalidade, qualidade dos serviços, disponibilidade, imagem e reputação, vendas e preço.

A questão principal trata de determinar qual será o principal foco de atuação da empresa, quais consumidores ela pretende atender, como se dará sua participação na indústria e qual a melhor forma para que consiga obter o melhor desempenho no segmento de atuação escolhido.

Para isso, é importante que a organização tenha profundo conhecimento a respeito de si própria, da indústria onde está atuando bem como dos seus concorrentes, do ambiente de modo geral e da dinâmica que envolve todos esses elementos. Tendo isso em vista, a organização poderá determinar qual será a estratégia competitiva mais adequada para seu sucesso (FAHEY, 1999).

Kotler (1995) enfatiza que nenhuma estratégia é a melhor para todas as empresas. Cada empresa deve determinar qual estratégia é mais coerente com a sua posição no mercado,

seus objetivos, oportunidades e recursos. Mesmo dentro de uma empresa, diferentes estratégias podem ser necessárias para diferentes negócios ou produtos.

Segundo Porter (1992), a estratégia competitiva é a busca de uma posição competitiva favorável em uma indústria, a arena fundamental onde ocorre a concorrência. A estratégia competitiva visa estabelecer uma posição lucrativa e sustentável contra as forças que determinam a concorrência na indústria.

A vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus produtos e/ou serviços junto a seus clientes e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa. O valor é aquilo que os clientes estão dispostos a pagar, e o valor superior provém da oferta de preços mais baixos do que os da concorrência por benefícios equivalentes ou do fornecimento de benefícios singulares que mais do que compensam um preço mais alto.

2.2 ESTRATÉGIAS GENÉRICAS

As três estratégias competitivas básicas elencadas por Porter (1992) para alcançar o desempenho acima da média em uma indústria são: liderança de custo, diferenciação e enfoque. A estratégia do enfoque tem ainda duas variantes: enfoque no custo e enfoque na diferenciação.

No caso da *liderança no custo*, a empresa trabalha arduamente para atingir os mais baixos custos de produção e distribuição, de modo a poder oferecer preços mais baixos do que os de seus concorrentes e conquistar uma grande participação de mercado.

Um líder em custo não pode, contudo, ignorar as bases da diferenciação. Se o seu produto não é considerado comparável ou aceitável pelos compradores, um líder de custo será forçado a reduzir os preços bem abaixo dos da concorrência para ganhar vendas. Isto pode anular os benefícios de sua posição de custo favorável.

A opção pela estratégia da *diferenciação* tem como finalidade criar diferenciais para o consumidor. Assim, a empresa concentra-se na criação de uma linha de produtos e um programa de marketing altamente diferenciados de forma a tornar-se líder de classe no setor. A maioria dos clientes prefere ter esse tipo de marca, se o preço não for muito alto.

Os meios para a diferenciação são peculiares a cada indústria. A diferenciação pode ser baseada no próprio produto, no sistema de entrega pelo qual ele é vendido, no método de marketing e em uma grande variedade de outros fatores, tais como tecnologia, assistência técnica, pesquisa e desenvolvimento, pesquisa de mercado, qualidade, etc. Ao contrário da liderança no custo, contudo, pode haver mais de uma estratégia de diferenciação de sucesso em uma indústria, se houver uma série de atributos muito valorizados pelos compradores.

Já na estratégia pelo *enfoque*, a empresa concentra seus esforços em atender bem a alguns poucos segmentos, em vez de perseguir todo o mercado. A estratégia competitiva de foco significa escolher um alvo restrito, no qual, por meio da diferenciação ou do custo, a empresa se especializará atendendo a segmentos ou nichos específicos.

A empresa que opta por esse tipo de ação está procurando obter uma vantagem competitiva em apenas um segmento do mercado e, portanto, não tem uma vantagem competitiva geral. Essa estratégia associa-se às outras duas, gerando duas subdivisões: enfoque no custo e enfoque na diferenciação, que possuem as mesmas características já mencionadas, porém, neste caso, em segmentos-alvos específicos. Essa estratégia mostra-se eficaz em casos de um segmento de mercado que esteja sendo negligenciado pelas empresas de escopo amplo. A percepção da existência desse segmento é um passo importante na definição da estratégia do negócio. Normalmente, existe espaço para diversas empresas de enfoque na mesma indústria, basta que elas escolham segmentos-alvos diferentes.

A opção por uma das estratégias genéricas citadas, muitas vezes, pode ocorrer instintivamente, sem consciência prévia das possibilidades de escolha. A empresa pode perceber as necessidades dos consumidores ou mesmo optar pela alternativa para que ela esteja mais bem preparada, sem analisar de que outras formas ela poderia atuar no mercado e que resultados poderiam ser obtidos. Uma empresa que se engaja em cada estratégia genérica, mas não alcança nenhuma delas está no que Porter (1992) chama de 'meio-termo'. Uma empresa que está no meio-termo só terá lucros bons no caso de a estrutura de sua indústria ser altamente favorável ou se os seus concorrentes também se encontrarem na postura de meio-

termo. Ainda assim, essa organização terá lucros inferiores às concorrentes que atingirem alguma das estratégias genéricas.

A adoção de qualquer estratégia competitiva também tem seus riscos e suas armadilhas. Na estratégia de custos, as principais são: a excessiva importância que se dá à fabricação; a possibilidade de acabar com qualquer chance de diferenciação; a dificuldade de se estabelecer um critério de controle de custos; e que apareça um novo concorrente com nova tecnologia, novo processo e abocanhe parcela significativa de mercado ou o mercado passe a valorizar o produto por critérios diferentes. Na estratégia de diferenciação, as principais armadilhas são representadas pela diferenciação excessiva, pelo preço muito elevado, por um foco exagerado no produto e pela possibilidade de ignorar os critérios de sinalização. Na estratégia pelo enfoque, o risco é de o segmento escolhido não propiciar massa crítica que permita à empresa operar.

Embora não seja impossível, a adoção simultânea das estratégias de menor custo e de diferenciação é difícil, pois obter um desempenho, qualidade ou serviço excelentes são mais onerosos, na maioria dos casos, do que pretender ser apenas comparável aos concorrentes, em tais atributos. Uma empresa que fica no meio-termo está em uma situação estratégica extremamente pobre, sendo quase garantido que obterá uma baixa rentabilidade. Por um lado perderá os clientes de grandes volumes que exigem baixos preços, ou renunciará a seus lucros para competir com as empresas de baixo custo. Por outro lado, perderá negócios com altas margens para empresas que atingiram um padrão de diferenciação global (PORTER, 1992).

2.3 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade é hoje muito mais do que um simples mecanismo de escrituração. Ela se posiciona com um dos mais importantes instrumentos na gestão dos negócios das empresas. A *contabilidade geral* tem como escopo o registro e análise dos dados globais da empresa como um todo. Se, no entanto, houver um aprofundamento dessa análise, para verificar onde efetivamente os diversos custos foram alocados dentro da empresa, e como os

diversos produtos ou serviços utilizaram a atividade empresarial existente, cabe à *contabilidade de custos* fornecer a resposta.

Assim, a contabilidade de custos preocupa-se com os registros e a análise do ciclo interno da empresa, alocando os diversos elementos aos produtos, serviços ou locais que os geraram e apurando, ao final do ciclo, o valor de custo dos produtos ou serviços resultantes dessa atividade.

Grande parte das decisões diárias nas empresas envolvem, em maior ou menor escala a variável custo. Uma tentativa de agrupamento dessas aplicações, dentro da atividade empresarial, permite que se vislumbrem, pelo menos, dois grandes grupos de finalidades do Custo (BEULKE, 1988).

1. Finalidades contábeis: As finalidades contábeis estão especialmente vinculadas à correta avaliação dos estoques e dos resultados. A partir do Decreto-Lei 1598, de 26 de dezembro de 1977, ficaram estabelecidas as condições de avaliação de estoques materiais, produtos semi-elaborados e produtos prontos;

2. Finalidades administrativas: Apresentam certa diversificação, das quais se destacam:

- Finalidades mercadológicas: Relacionam-se com os custos, resultados e preços dos produtos, composição dos programas de vendas, estabelecimento de níveis de atividade, avaliação e análise dos custos dos canais mercadológicos, etc.;

- Finalidades de produção: Mantém relação com a estrutura de custos dos diversos fatores de produção e o seu comportamento evolutivo e com a avaliação e análise do custo das diversas atividades de produção na empresa, com vista a sua constante racionalização, etc.;

- Finalidades financeiras: Vinculam-se à avaliação dos recursos financeiros próprios e de terceiros que compõem a estrutura da empresa e à avaliação e análise das melhores alternativas para aporte de recursos, etc.;

- Finalidades de planejamento: Estão vinculadas à projeção de custos de alternativas administrativas e seus consequentes resultados, à estruturação do sistema orçamentário da empresa, ao estabelecimento de padrões de custos a serem atingidos, a alternativas entre fabricação própria e aquisição de terceiros, a opções de investimento, etc.

2.4 TERMINOLOGIA

Cogan (2002, p. 19) diferencia apenas *custo* de *despesa*, entendendo que o termo custo deve ser utilizado para identificar gastos na produção, e o termo despesa para identificar aqueles gastos que se referem às etapas pós-fábrica, ou seja, nas fases de dispêndios de vendas, gerais e administrativos.

Para Martins (2006, p.41) a regra é simples, bastando definir-se o momento em que o produto está pronto para a venda. Até aí, todos os gastos são custos, e depois disso são despesas.

Da mesma forma que custo e despesa não são sinônimos, investimento, desembolso, gasto e perda também não, sendo adotada a seguinte terminologia segundo Martins (2006, p. 24-26):

– Gasto: Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos. Só existe gasto no ato da passagem para a propriedade da empresa do bem ou serviço, ou seja, no momento em que existe o reconhecimento contábil da dívida assumida ou da redução do ativo dado em pagamento;

– Desembolso: Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço. Pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do momento do gasto;

– Investimento: Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimento;

– Custo: Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço;

– Despesa: Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. É o somatório dos itens que compuseram o custo de fabricação do produto vendido. Todos os custos que são ou foram gastos se transformam em despesas quando da entrega dos bens ou serviços a que se referem. Muitos gastos são automaticamente transformados em despesas, outros passam primeiro pela fase de custos e outros ainda passam por todas as fases, passando por investimento, custo e despesa;

– Perda: Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Não se confunde com a despesa, exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO (SISTEMA DE CUSTOS)

A idéia básica de custos é de que eles devem ser determinados tendo em vista o uso a que de destinam. A “diversidade de objetivos da contabilidade de custos torna difícil estabelecer um só tipo de custo de produção, que se adapte a todas as necessidades, cada utilização de custo requer, de fato, diferentes tipos de custos” (RONCHI, 1965, p. 92). Por isso, a contabilidade de custos, quando acumula os custos e os organiza em informações relevantes, pretende atingir três objetivos principais: a determinação do lucro, o controle das operações e a tomada de decisões.

Para Bornia (2002), a análise de um sistema de custos pode ser efetuada sob dois pontos de vista. O primeiro está relacionado com saber *quais* são os objetivos do sistema, pois a relevância das informações depende de sua finalidade. Sob este enfoque, a análise do sistema é denominada *princípio de custeio*. O segundo leva em consideração a parte operacional, ou seja, *como* os dados são processados para a obtenção das informações, sendo empregada nesse caso a expressão *métodos de custeio*.

Entretanto, para a maioria dos autores não existe uma separação clara entre princípios e métodos de custeio. Por isso, os principais sistemas de custeio são tratados apenas como *métodos de custeio*, sendo que os principais, segundo Martins (2006), são: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades (ABC) e Custeio Variável.

2.5.1 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 (MARTINS, 2006).

A principal distinção existente no uso do custeio por absorção é entre custos e despesas. A separação é importante porque as despesas são alocadas diretamente no resultado do período, enquanto que apenas os custos relativos aos produtos vendidos terão o mesmo tratamento. Já os custos relativos aos produtos em elaboração e aos produtos acabados que não tenham sido vendidos são ativados nos estoques destes produtos.

O esquema básico resume-se em:

- a) separar custos de despesas;
- b) apropriar os custos diretos diretamente aos produtos ou serviços;
- c) ratear os custos indiretos entre todos os produtos;
- d) calcular o custo dos produtos.

Dessa forma, as despesas sempre são debitadas do Resultado do período em que são incorridas, enquanto que somente os custos referentes aos produtos já vendidos terão o mesmo tratamento. Os custos que se referem aos produtos em elaboração e aos produtos acabados não vendidos são lançados no estoque.

É o método válido no Brasil para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

2.5.2 Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Segundo Nellis e Parker (2003), o ABC procura ratear custos agregados ou comuns entre bens e serviços, de acordo com a contribuição de cada bem ou serviço para a produção, de modo a minimizar distorções de alocação de recursos.

Da mesma forma, Martins (2006) entende que esse método procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, diferentemente do que ocorre no Custeio por Absorção.

O ABC parte da suposição de que atividades geram custos. Os produtos utilizam atividades e absorvem os custos gerados por elas (BORNIA, 2002). Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos. Isso permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos (MARTINS, 2006).

Pelo fato de dar esse tratamento especial aos custos indiretos, direcionando-os aos seus respectivos produtos e permitindo identificar onde cada produto consome mais recursos, o que não ocorre no Custeio por Absorção, o ABC é visto como uma evolução daquele.

2.5.2.1 Custeio-Meta

Nos mercados em que existe um grande grau de concorrência entre os participantes, as empresas acabam por tornarem-se meras *aceitadoras de preço*, sendo este definido praticamente em função da oferta e da procura. A produção precisa ser vendida ao preço de mercado, sob pena da empresa ser ultrapassada por outros fornecedores. Por isso, diz-se que nesse caso a gerência não tem opção no que diz respeito à estratégia de preço da empresa (NELNIS & PARKER, 2003).

Segundo Martins (2006), foi para esse tipo de situação enfrentada por muitas empresas que surgiu o Custeio-Meta. É um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, razão pela qual diz-se que é o custo definido de fora para dentro.

Por causa desse problema de muitas vezes o preço ideal não ser capaz de produzir o resultado mínimo necessário, ou de nem mesmo ser capaz de cobrir os gastos fixos, surge a necessidade de se ter a escolha do caminho inverso, questionando qual o custo máximo suportável de forma a atingir o retorno desejável.

Como é na fase de planejamento que existem as possibilidades de alteração significativa dos custos, pois podem ser alteradas mais facilmente as características do produto, o Custeio-Meta torna-se mais eficaz quando ocorre nessa fase de um projeto.

2.5.3 Custeio Variável

De acordo com Martins (2006), pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade em seu rateio e variação por unidade em função de oscilações no volume global de produção, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios, criou-se outro critério alternativo ao Custeio por Absorção, o Custeio Variável.

Este método consiste em alocar aos produtos somente os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado. Para os estoques vão somente os custos variáveis.

Bornia (2002) acrescenta que o Custeio Variável está relacionado com a utilização de custos para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não. Nesse caso, é preciso considerar que para uma empresa funcionar no período considerado, é necessário cobrir seus custos fixos, independentemente do que for produzido.

Não é um método aceito para demonstrativos de resultado no Brasil, mas é muito útil na tomada de decisões por fornecer informações importantes como a margem de contribuição.

2.6 OBJETIVOS DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

De acordo com Martins (2006), a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira quando da necessidade de avaliar estoques na indústria ainda na era do mercantilismo. Com o passar do tempo, o desenvolvimento do mercado de capitais exigiu das grandes empresas um rígido controle de seus balanços e resultados, visando atender às exigências de investidores interessados na análise de sua saúde financeira. A necessidade de demonstrativos financeiros padronizados acabou por consagrar a principal finalidade da contabilidade de custos, a avaliação de estoques.

Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrados e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho de uma nova missão, a gerencial. Nesse novo campo surgiram outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Tais tarefas deram nova vida a essa área, que ainda não conseguiu explorar todo seu potencial; talvez, sequer conseguiu mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.

Portanto, Borna (2002) esclarece que os objetivos dos sistemas de custos estão intimamente ligados aos próprios objetivos da contabilidade de custos, quais sejam: a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisão.

A. Avaliação de estoques

O primeiro objetivo básico da contabilidade de custos é a avaliação de estoques, permitindo, deste modo, a determinação do resultado da empresa pela contabilidade financeira.

Esta função da contabilidade de custos está intimamente ligada à utilização das informações pela contabilidade financeira, que está ligada à prestação de informações a usuários externos à empresa, como Governo, acionistas e bancos. Entretanto, um dos problemas enfrentados pelas organizações reside no fato de que poucas metodologias voltadas para usuários externos possuem valor relevante para o auxílio à gerência. É por isso que muitas empresas, além do método de custeio exigido pela legislação para as demonstrações contábeis, escolhem métodos de custeio alternativos, que possam complementar aqueles e abastecer a gerência com informações mais valiosas do ponto de vista prático.

B. Auxílio ao controle

O custo unitário de um produto é o resultado da divisão dos custos totais pela produção do período. Quando surgem problemas no sistema produtivo, muito provavelmente haverá aumento nos custos e/ou redução na produção, o que em ambos os casos, resultará em um aumento do custo unitário do produto, indicando à gerência a ocorrência do problema.

Logo, uma importante finalidade dos sistemas de custos é o auxílio ao controle. Controlar um determinado processo consiste em determinar um padrão ou uma expectativa de desempenho para este processo; verificar seu desempenho real; comparar o desempenho esperado com o real; obtendo-se possíveis variações; procurar as causas das variações ocorridas; e, finalmente, tomar ações corretivas para eliminar eventuais problemas observados.

Em se falando de sistemas de custos, determina-se o comportamento desejado ou esperado para os custos e procede-se à avaliação dos custos incorridos no período. Assim, a comparação dos resultados obtidos se torna possível, abrindo caminho para a análise dos motivos das variações encontradas e para a busca de soluções visando à melhoria do processo.

C. Auxílio à tomada de decisões

Os sistemas de custos também geram informações que são utilizadas para apoiar o processo decisório da empresa. As mesmas informações que auxiliam o controle podem propiciar importante ajuda no processo de planejamento.

Martins (2006) salienta que no que tange à decisão, a contabilidade de custos reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e de longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção, etc.

2.7 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

A contabilidade de custos olha os custos de maneira diferente para produzir informações diferentes que atendam a necessidades gerenciais diferentes. Olhar os custos de maneira diferente significa que se estabelecem diferentes sistemas de custos e critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para fornecer informações específicas exigidas por ambientes de produção e de administração em constante mutação (LEONE, 2000).

Assim, os custos podem ser definidos de diversas formas segundo as necessidades a que devem atender.

2.7.1 Pela Variabilidade: Fixos e Variáveis

No processo de produção alguns custos são custos *fixos* no sentido de que eles não variam quando a produção muda. Por exemplo, o aluguel de um escritório e o custo de capital de um computador representam custos que, uma vez incorridos, normalmente permanecem os

mesmos quando a produção aumenta – são conhecidos como fatores fixos da produção. Em contraste, os custos que variam com a produção são conhecidos como custos *variáveis*. Se mais bens ou serviços são produzidos, mais fatores de produção são empregados e os custos variáveis aumentam. Os tipos de fator de produção envolvidos são matérias-primas, componentes, eletricidade e, frequentemente, níveis do quadro de funcionários, dentre outros – são conhecidos como fatores variáveis da produção (NELLS & PARKER, 2003).

2.7.2 Pela Facilidade de Alocação: Diretos e Indiretos

Segundo conceito de Martins (2006), alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas pde materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas). São os custos *diretos* com relação aos produtos. Outros não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.). São os chamados custos *indiretos* com relação aos produtos. Cada vez que é necessário utilizar qualquer fator de rateio para a apropriação ou cada vez que há o uso de estimativas e não de medição direta, fica o custo classificado como indireto.

2.7.3 Outras Classificações

Apesar de menos populares na contabilidade de custos do que as anteriores, outras classificações são acrescentadas por Bornia (2002). Uma delas classifica os custos considerando-se sua relevância para uma determinada decisão. Custos *relevantes* são aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada e custos *não-relevantes* são os que independem da decisão tomada. Assim, os custos realmente importantes como subsídio à tomada de decisões são relevantes; os outros não precisam ser considerados.

Outra classificação considera os custos baseados em sua facilidade de eliminação. Os custos fixos *elimináveis* são aqueles que podem ser eliminados em curto prazo caso a empresa encerre temporariamente suas atividades. Como exemplo, pode-se citar salários, aluguéis e energia elétrica. Os custos fixos *não-elimináveis* representam o oposto, não são passíveis de eliminação a curto prazo. Como exemplo podem ser citados a depreciação das instalações, impostos sobre a propriedade, parte da segurança e outros. O autor acrescenta ainda que essa classificação é útil para se analisar a possibilidade de suspensão temporária das atividades da empresa, pois pode ser feita tomando-se como base outra decisão que não o encerramento temporário da empresa, tal como a paralisação de uma linha de produtos.

Além disso, os custos também podem ser enquadrados como *desembolsados*, que representam pagamentos efetuados no presente, como pagamento de funcionários, aluguéis e energia. Por outro lado, custos *não-desembolsados* são aqueles que não exigem o desembolso do dinheiro, como, por exemplo, a depreciação de máquinas.

Por último, Bornia (2002) ainda define o que são custos *de oportunidade*. Esses são custos que não representam o consumo dos insumos pela empresa, mas o quanto se deixou de ganhar pelo fato de ter optado por um investimento ao invés de outro. Portanto, o que realmente se faz é comparar dois investimentos diferentes e analisá-los. Em outras palavras, Ross, Westerfield e Jordan (2000, p.241) conceituam custo de oportunidade como sendo “a alternativa mais valiosa que é sacrificada quando se faz um dado investimento”.

2.8 RATEIO DOS CUSTOS

Segundo Martins (2006), todos os custos indiretos só podem ser apropriados, por sua própria definição, de forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateio, previsão de comportamento de custos, etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, certa subjetividade. Portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações, sendo que às vezes ela existirá em nível bastante aceitável, e em outras oportunidades só será aceita por não haver alternativas melhores. Todavia, é importante estar sempre atento a tal arbitrariedade, uma vez que a mesma pode resultar em informações

enganadoras e levar à tomada de decisões incorretas. E, saber que critérios bons numa empresa podem não sê-los em outra, em virtude das características especiais do próprio processo de produção.

Entre as bases disponíveis elege-se aquela considerada como a melhor para o custo que será rateado em função da afinidade entre os dois, por se supor que o custo tem correlação direta com a base escolhida. A melhor base de rateio para determinado custo é aquela que se supõe que o custo esteja na mesma proporção da base, ou seja, o custo indireto deve guardar estreita correlação com os dados escolhidos como base de rateio. É necessário, portanto, para a alocação dos custos indiretos de produção, proceder a uma análise de seus componentes e verificação de quais critérios melhor relacionam esses custos com os produtos.

2.9 FORMAÇÃO DE PREÇOS

Segundo Nellis e Parker (2003), a escolha do preço adequado a ser cobrado por um bem ou serviço é um dos mais relevantes desafios com que se depara a gerência. Se estabelecer um preço muito baixo, terá como resultado uma demanda maior do que a possível de ser atendida e clientes frustrados. Se a gerência estabelecer um preço muito alto, haverá pilhas de estoques de bens não vendidos e uma provável crise de fluxo de caixa. Determinar o preço adequado para que se venda toda a produção com lucratividade e deixar todos os clientes satisfeitos é como tentar equilibrar uma balança: muito peso em um dos lados fará com que ela vire.

Na prática, o melhor preço a ser cobrado permanecerá duvidoso até que se conclua a atual produção e as vendas. As condições do mercado estão em estado de fluxo constante, o que gera incertezas. Portanto, as decisões de preço estão inevitavelmente sujeitas a uma margem de erro. Apesar de que informações totalmente exatas sobre a demanda dos consumidores, as reações dos concorrentes, os custos da oferta, etc., sejam uma situação bastante irrealista, elas servem como um ponto de partida útil para a compreensão das melhores práticas em determinação de preços.

Os preços desempenham três amplas funções: elevam as receitas da empresa; atuam como um dispositivo de rateio do mercado, pois o preço rateia a produção disponível entre os consumidores com base na capacidade e disposição destes em pagar o preço; e indicam mudanças nos desejos dos consumidores, induzindo os fornecedores a alterar os seus produtos de acordo com esses desejos.

Um enfoque sobre as decisões de preço das empresas segundo Kotler (1991), explica que a determinação de preços é difícil em quatro tipos de situações, de forma geral. É um problema *quando uma empresa deve determinar o preço pela primeira vez*. Isto acontece quando a empresa desenvolve ou adquire um produto novo, quando introduz seu produto regular em um novo canal de distribuição ou área geográfica, ou quando entra regularmente em concorrências públicas para novos contratos de trabalho. A determinação de preço é um problema quando as *circunstâncias levam a empresa a considerar a possibilidade de uma alteração no mesmo*. Isso acontece quando a empresa começa a duvidar se o seu preço está ou não correto em relação à demanda e aos custos de produção. O preço pode disparar em virtude da inflação ou da escassez. Isso também é comum nas empresas que periodicamente introduzem mudanças temporárias de preço, a fim de estimular o comércio ou os compradores finais. A determinação de preço também é difícil *quando a concorrência inicia uma mudança de preço*. A empresa precisa decidir se deve ou não mudar seu preço; e, se for o caso, em quanto. Finalmente, a determinação de preço é um problema *quando a empresa produz diversos produtos que possuem demandas e/ou custos inter-relacionados*. A dificuldade é determinar a relação ótima de preços para os produtos da linha.

Nellis e Parker (2003) ressaltam ainda outro problema, o de que os produtores normalmente carecem de informações adequadas sobre o mercado para poderem prever com precisão o preço de equilíbrio de seus produtos, onde as curvas da demanda e da oferta se cruzam. Isso é devido ao fato do mercado competitivo estar em constante processo de evolução, no qual as empresas que melhor souberem responder às mudanças de preço são as que mais provavelmente alcançarão sucesso no longo prazo, ou seja, elas ficam com menos estoques de produtos não vendidos e não perdem consumidores por falta de oferta.

2.9.1 Fixação de Preços Baseada nos Custos

Um grande número de empresas determina seus preços, em grande parte ou mesmo totalmente baseadas em seus custos. O método mais simples de fixação de preços é feito por margem sobre custos – acréscimo de uma margem-padrão ao custo do produto (*markup*). Neste método, é definida uma porcentagem a ser aplicada sobre o custo para se chegar ao preço de venda ao cliente, suficiente para cobrir os custos totais de produção e gerar lucro. O *markup* também pode ser adicionado sobre o custo de produção ou de aquisição em termos monetários e não em forma de percentual.

Em outras situações, entretanto, utilizam-se do método de precificação pela taxa de retorno, que é semelhante ao *markup*, pois determina-se o valor dos custos totais e sobre eles é acrescentada uma taxa que garanta um determinado retorno sobre o capital investido para estabelecer o preço de venda.

Além do uso do *markup*, o ponto de equilíbrio é uma técnica usada para identificar em que nível de vendas o produto ou linha de produtos está satisfazendo os custos totais e o seu desempenho em termos de lucratividade. Também denominado ponto de ruptura ou *break-even point*, o ponto de equilíbrio corresponde à quantidade produzida para a qual a receita iguala o custo total. É, portanto, o ponto onde o lucro líquido se iguala a zero.

O modelo do ponto de equilíbrio tem por objetivo determinar o nível de produção em termos de quantidade e/ou de valor que se traduz pelo equilíbrio entre a totalidade dos custos e das receitas. Para um nível abaixo desse ponto, a empresa estará na zona de prejuízo e para cima dele, na zona de lucratividade. Nesse ponto, o nível de operação é tal que absorve a totalidade dos custos/despesas fixas, e acima dele somente incidem os custos/despesas variáveis.

Sua fórmula pode ser expressa por: $Q = \frac{CF}{P - CUV}$, onde Q: Quantidade no ponto de equilíbrio; CF: Custos Fixos; P: Preço unitário de venda; CUV: Custo Unitário Variável.

Esse modelo representa o ponto de equilíbrio *contábil*, onde o lucro é igual a zero (COGAN, 2002).

Existem ainda os pontos de equilíbrios *econômico* e *financeiro*, que segundo Bornia (2002) diferem entre si e do equilíbrio *contábil* pela maneira como são considerados os custos e despesas fixos em cada caso.

No *econômico*, são considerados como custos e despesas fixos todos os custos de oportunidade referentes ao capital próprio, ao possível aluguel das edificações (caso a empresa seja a proprietária) e a outros itens do gênero, logo, mostra a rentabilidade real que a atividade escolhida traz, confrontando-a com outras opções de investimento. Enquanto isso, no *financeiro* os custos considerados são apenas os custos desembolsados que realmente oneram financeiramente a empresa, informando o quanto terá que se vender para não ficar sem dinheiro e, conseqüentemente, ter de fazer empréstimos, prejudicando ainda mais os lucros.

A precificação com base nos custos, tanto em relação ao *markup*, à taxa de retorno e ao ponto de equilíbrio, é muito utilizada em análise de custos e orçamentos. O processo de formulação dos preços de venda baseados nos custos, "objetivam cobrir todos os custos variáveis, obter uma margem de contribuição para cobrir os custos fixos e ainda gerar lucros" (GREATTI & PREVIDELLI, 1999, p.01, apud CARVALHO, 2001, p. 33). Este processo, baseado nos custos, quando utilizado para avaliar a lucratividade de um produto ou família de produtos é extremamente eficiente.

2.9.2 Fatores que Influenciam a Determinação do Preço de Venda

O preço de venda de um produto é influenciado na sua composição, por uma série de fatores, dentre os quais cabe destacar:

- A) Os objetivos pretendidos pela empresa

Segundo Beulke (1988), os objetivos constituem o primeiro e mais importante fator na estruturação do preço de venda de um produto.

Os objetivos podem ser os mais variados possíveis, determinando diferentes procedimentos com relação a preços. Qualquer que seja, porém, o objetivo, ele tem sempre primazia com relação ao preço, face aos outros fatores que o influenciam.

Nellis e Parker (2003) concordam que a determinação do preço é orientada pelos objetivos gerenciais e são exatamente os objetivos da gerência que, em última análise, determinam o tipo de estratégia de preço que será adotada. Os principais objetivos trazidos pelos autores são o de *maximização da receita proveniente das vendas*, onde a gerência tenderá a produzir em um nível de produção mais alto, determinar preços mais baixos e investir pesadamente em medidas que impulsionem a demanda do que a gerência que tenta maximizar os lucros; o de *maximização da utilidade gerencial*, onde os gerentes buscam maximizar seu interesse próprio com base na realização de metas em quatro áreas específicas como altos salários, autoridade sobre os funcionários, decisões discricionárias sobre as despesas com investimentos e benefícios extras; e o de *maximização do crescimento corporativo*, no qual a gerência busca maximizar seu crescimento com base em uma proporção ótima entre lucros retidos e dividendos distribuídos, a fim de proteger a empresa de uma oferta de aquisição hostil.

Além dos objetivos descritos acima, a empresa poderá tentar maximizar o que chame-se de bem-estar econômico. Da mesma maneira, as empresas poderão não maximizar nada, preferindo, em lugar disso, alcançar resultados satisfatórios em uma série de objetivos (uma política de 'satisfaciência'). O alvo poderá, por exemplo, ser operar no ponto de equilíbrio, ou então, poderá de tempos em tempos, adotar por curtos períodos uma política de preços que não leve a lucros, talvez para ganhar fatias de mercado ou proteger uma marca durante um período cíclico de retração da economia, ou ainda para afastar um concorrente do mercado.

Qualquer que seja o objetivo a ser perseguido, ele terá implicações na determinação do preço. A empresa que tiver em mente maximizar seus lucros adotará um preço diferente daquele cuja maior preocupação é maximizar sua participação de mercado ou suas vendas. Isso é consequência de que, em geral, as empresas se deparam com curvas de demanda decrescentes. Quanto menor o preço, maior o volume de vendas e, portanto, a probabilidade é maior de aumentar sua participação de mercado. Ao contrário, a empresa mais orientada para lucros restringirá a quantidade produzida ao atingir o ponto em que o custo marginal se iguale à receita marginal e, ao fazê-lo, irá maximizar a diferença entre sua receita de vendas e os custos de sua oferta (NELNIS & PARKER, 2003);

B) A demanda dos produtos

A demanda dos produtos mantém um comportamento diferenciado em termos de elasticidade, dependendo da sua natureza e dos segmentos de mercado a serem por eles atingidos.

Entende-se por elasticidade o grau de variação na quantidade que experimenta um produto em decorrência da variação do preço:

$$\Delta Q = f \Delta P.; Q = f (P)$$

ΔQ = variação da quantidade

f = função

ΔP = variação de preço

Essa inter-relação (variação de preços x variação de quantidade) apresenta-se em diversos graus de elasticidade, tendo como parâmetros extremos a inelasticidade absoluta e a elasticidade total.

A inelasticidade absoluta é a situação na qual a uma variação de preços não corresponde qualquer variação de quantidade vendida. A elasticidade total, por outro lado, é a situação na qual a uma variação de preços corresponde uma variação infinita na quantidade. Os diversos graus intermediários podem ser decompostos, a rigor, em três tipos de elasticidade: do *produto*, que corresponde à elasticidade intrínseca do próprio produto, ou seja, os produtos, pelas suas características, têm diferentes graus de reação das quantidades vendidas às variações de preços; *elasticidade-renda*, onde as variações na renda dos consumidores têm diferentes reflexos sobre os produtos, e normalmente produtos mais inelásticos são também menos sensíveis à elasticidade-renda, enquanto produtos mais elásticos são igualmente mais sensíveis; e *elasticidade-substituição*, onde a variação na demanda de um produto é influenciada também pelas variações nos preços de produtos substitutos.

Os efeitos da relação preço *versus* quantidade não podem ser, no entanto, analisados exclusivamente sob o ângulo racional clássico do enfoque econômico. Há, ao lado desses aspectos, fatores de ordem subjetiva que, muitas vezes, assumem função de primordial relevância. Esses fatores estão particularmente relacionados com aspectos de natureza

psicológica, como “status”, moda, etc. Nesses casos, muitas vezes uma elevação no preço pode até significar um aumento na demanda do produto.

C) O posicionamento da concorrência

Uma análise quanto ao posicionamento da concorrência por ocasião do estabelecimento do preço é processada normalmente em dois níveis:

1. Tipo de comportamento competitivo no setor de atuação da empresa:

Existem inúmeros tipos de comportamentos competitivos, cada qual com suas características, que embora sejam várias, duas merecem destaque: o número e tamanho das empresas que operam no mercado; e o número e tamanho dos consumidores dos produtos.

Em função da combinação entre esses elementos, surgem os inúmeros tipos de comportamentos competitivos, cujos extremos estão estabelecidos, de um lado, pela concorrência perfeita, de outro, pelo monopólio absoluto.

O oligopólio é um exemplo de outros comportamentos bastante comuns situados entres esses dois extremos. Ele caracteriza-se por poucos e grandes ofertantes para muitos e pequenos consumidores, onde a concorrência à base de preços procura ser evitada, uma vez que cada concorrente detém, normalmente, uma grande parcela de mercado.

Outro tipo de comportamento competitivo comum é a liderança de preços, onde uma determinada empresa assume a liderança do preço, passando a ser seguida pelas demais. Assim, quando a empresa-líder aumentar seus preços, será seguida pelas demais, e estas, por sua vez, não variam seus preços sem que aquela o faça.

Uma situação oposta é a concorrência caótica, em que as empresas procuram medir forças através da guerra de preços. Essa situação tende, normalmente, a perdurar durante curto prazo de tempo, uma vez que não tem condições de sustentação por um tempo mais longo.

2. Posição específica da empresa dentro do seu tipo de comportamento competitivo:

Uma vez identificado o tipo de comportamento competitivo, cabe à empresa avaliar seu posicionamento em relação a ele. Esse posicionamento determinará sua estratégia em termos de resultado.

No caso de oligopólios, por exemplo, as empresas apresentam um posicionamento relativamente igual. A melhoria do resultado, nesse caso, não tem como base a competição de preços, mas a diferenciação do produto para cativar uma parcela maior do mercado.

Se uma empresa lidera preços dentro de um comportamento competitivo de liderança de preços, sua posição é relativamente cômoda. Isso porque o comando do preço lhe pertence, sendo seguida pelas demais empresas. De outro lado, quando a empresa se encontra na posição de liderada, praticamente nenhuma iniciativa lhe cabe em termos de preço. Nesse caso, o seu resultado depende de uma eficiente administração dos custos.

Em uma situação de concorrência caótica, a empresa melhor posicionada é necessariamente aquela que tem os menores custos diretos dos produtos;

D) Percepção dos consumidores sobre preço e valor

Kotler (1995) adiciona que, no final das contas, é o consumidor quem irá decidir se o preço de um produto é correto. A empresa deve considerar a percepção que os consumidores têm do preço e como essa percepção irá afetar as suas decisões de compra. As decisões sobre preços, como outras decisões do mix de marketing, devem ser orientadas para o consumidor.

Quando um consumidor compra um produto, ele troca uma coisa de valor (o preço) por outra também de valor (os benefícios de possuir ou utilizar o produto). Um apereamento efetivo, orientado para o consumidor, implica saber que valor os consumidores conferem aos benefícios que recebem do produto e definir um preço que se ajuste a esse valor. Esses benefícios podem ser reais ou apenas percebidos;

E) Outros fatores

Ao estabelecer preços, a empresa deve considerar também outros fatores em seu ambiente externo. A conjuntura econômica pode ter forte impacto sobre as estratégias de apereamento. Fatores econômicos como um ciclo de desenvolvimento, recessão, inflação e taxas de juros

afetam as decisões sobre preços porque afetam os custos de fabricação do produto e também a percepção que os compradores têm do preço e do valor desse produto. A empresa deve considerar também que impacto seus preços terão sobre outros integrantes de seu ambiente. Como os revendedores irão reagir aos vários preços? É preciso estabelecer preços que proporcionem um lucro razoável aos revendedores, que estimulem seu apoio e os ajudem a vender o produto com eficiência. O governo é outra importante influência externa sobre as decisões de apereamento. As preocupações sociais devem também ser levadas em conta. Ao definirem-se os preços, as vendas a longo prazo, a participação no mercado e as metas de lucro talvez tenham de ser temperadas por considerações de maior abrangência social.

2.9.3 Determinação do Preço na Prática

Os preços historicamente foram formados adicionando-se o lucro aos custos, ou como no atual paradigma num mundo que cada vez mais caminha para uma competição perfeita, o preço é determinado pelo mercado. Portanto, essas duas considerações básicas convivem ainda, pois apesar de o preço ser decidido pelo mercado, o conhecimento dos custos é fundamental para reduzir as incertezas sobre as decisões de precificação de bens e serviços (COGAN, 2002).

Para Kotler (1995), o preço não deverá ser tão baixo que seja incapaz de produzir lucros nem tão alto que seja incapaz de gerar qualquer demanda. Assim, os custos definem o piso do preço, e a percepção do consumidor quanto ao valor define o teto. É preciso também levar em consideração os preços concorrentes e outros fatores externos e internos para encontrar o melhor preço entre esses dois extremos. As empresas definem seus preços selecionando um método geral de apereamento que inclui um ou mais desses conjuntos de fatores. Os principais métodos são o *método baseado no custo* (apereamento por margem sobre custos, por ponto de equilíbrio, e por fixação de lucro pretendido), o *método baseado no consumidor* (apereamento por valor percebido), e o *método baseado na concorrência* (apereamento para concorrências e por valores concorrentes).

Carvalho (2001) ressalta a importância da determinação de preços nas organizações. O autor entende que o preço de comercialização de um bem ou serviço é uma decisão que determina a viabilidade da organização no tempo. O mercado é que irá validar, ou não, o empreendimento. O valor de um produto ou serviço é estabelecido dentro do ambiente interno da empresa, e deve ser comparado com o conjunto de valores que os consumidores estão dispostos a trocar.

Atualmente, por questões estruturais e conjunturais, o poder de decisão sobre os preços está nas mãos dos compradores. É papel fundamental das empresas encontrar um novo equilíbrio, pois a função do preço é viabilizar a rentabilidade do empreendimento.

No presente trabalho serão utilizados os temas que envolvem a escolha de estratégias competitivas encontradas pelas empresas para atuar no mercado escolhido, bem como os conceitos fundamentais da contabilidade de custos necessários para a identificação e análise da estrutura de custos da empresa, tais como custeio por absorção, classificação e rateio dos custos.

3 MÉTODO

O método utilizado para elaboração deste trabalho foi estudo de caso. Esse tipo de pesquisa nos permite examinar um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto. O estudo de caso permite que tanto dados qualitativos quanto dados quantitativos sejam analisados e não requer um único modo de coleta de dados.

Segundo YIN (apud ROESCH, 1999), o estudo de caso pode trabalhar tanto com evidência quantitativa ou qualitativa. Frequentemente os estudos de caso não têm um esquema conceitual forte e isso permite maior flexibilidade na análise dos resultados.

A etapa de coleta dos dados primários foi realizada através de entrevistas com o diretor e sócio da Confer Alimentos Ltda., Sr. Márcio Aginsky, e com o sócio e diretor da Casa da Ovelha, empresa que também comercializa derivados do leite de ovelha no Rio Grande do Sul, Sr. Tarcio Michelon. As mesmas foram realizadas em 08 de setembro de 2009, através de um roteiro de perguntas elaboradas e respondidas via e-mail, e tiveram por objetivo identificar características do mercado e formas de atuação das empresas. Também foi realizada entrevista com um dos clientes da empresa em estudo sobre a percepção do mesmo em relação aos produtos comercializados pela Confer. Tal entrevista foi realizada no dia 18 de novembro de 2009, através de contato telefônico, com Gabriele Marchezani, nutricionista do restaurante Greek Donner, localizado em Porto Alegre/RS. O roteiro das entrevistas encontra-se nos apêndices A, B e C.

A etapa de coleta dos dados secundários da pesquisa consistiu em buscar informações sobre concorrência, público-alvo, problemas e oportunidades encontrados por empresas que desejam atuar no mercado de queijos finos de ovelha no Brasil. Essas informações tiveram por objetivo conhecer melhor o mercado de atuação da Confer e, principalmente, permitir que fossem identificadas as principais estratégias utilizadas pela empresa para se diferenciar nesse nicho. Tais dados foram obtidos através de outros trabalhos acadêmicos sobre a produção de queijos finos, jornais, revistas, sites de empresas produtoras de queijos de ovelha e demais sites relacionados ao assunto, além das entrevistas já citadas anteriormente.

Nessa etapa, obteve-se também o acesso a planilhas de controle, análises e relatórios já existentes na empresa. De tais documentos foram obtidas informações sobre custos de produção, despesas administrativas, de vendas, financeiras e produção mensal.

Partiu-se, então, para a análise dos dados, onde foram identificadas características do mercado de queijos finos de ovelha no Brasil e as principais estratégias de atuação adotadas pela Confer Alimentos Ltda. Também foram identificados os custos diretos concernentes a cada tipo de produto, bem como rateados os custos indiretos e as despesas gerais de fabricação, de acordo com os critérios sugeridos pela literatura. Os custos ainda foram identificados entre fixos e variáveis. De posse dessa base de dados, foram elaboradas planilhas eletrônicas que têm por objetivo facilitar a tomada de decisão, constituindo-se em um meio simples no qual as informações gerenciais poderão ser trabalhadas de maneira rápida e eficaz. Ao serem alimentadas, tais planilhas forneceram de forma automática a composição dos custos de cada produto e a formação do preço de venda.

As planilhas estão distribuídas da seguinte forma: a primeira é composta pelos custos diretos e indiretos de cada produto, fornecendo o custo total de produção dos mesmos. Na segunda, foram identificadas todas as demais despesas da empresa que, assim como os custos levantados na primeira planilha, foram segregadas em fixos e variáveis. Essas informações são capazes de fornecer a margem de contribuição de cada produto e, com base na margem de lucro pretendida pela empresa, um preço sugerido de venda, a fim de permitir que ela compare seu preço, ou a estrutura de custos que o forma, com o que é exigido pelo mercado em que atua. Por fim, a terceira planilha utiliza-se de todos os gastos identificados anteriormente para, baseando-se no preço de venda praticado pela empresa, permitir a identificação do ponto de equilíbrio para cada produto.

Por fim, são apresentadas as considerações finais referentes ao presente trabalho.

4 DISCUSSÃO

4.1 O MERCADO DE QUEIJOS FINOS NO BRASIL: CARACTERÍSTICAS, PROBLEMAS E OPORTUNIDADES.

Para Rezende (2004), é interessante notar que o mercado de queijos finos está relativamente protegido da ação oligopolística de grandes empresas, pois os produtos têm uma variação muito grande de qualidade para que sejam adequados ao estilo de gestão de grandes indústrias de alimentos. Isto se dá em função de algumas particularidades do segmento: condições especiais no processo de fabricação, de um alto tempo de maturação em ambiente controlado e da necessidade de uma matéria-prima com características específicas.

É justamente o alto grau de especialização desse tipo de segmento que, apesar de representar uma barreira a entrada de novos competidores, também pode gerar bons lucros através de um produto diferenciado. Sabe-se que a vantagem competitiva baseada no desenvolvimento de produtos pode ser obtida direcionando-se esforços da organização, no curto, médio e longo prazos, nos seguintes pontos:

- Identificar novas oportunidades de mercado, basicamente pela descoberta de ofertas não exploradas ou mal exploradas pela concorrência na cadeia de valores;
- Avaliar o potencial do impacto competitivo para cada uma das estratégias utilizadas pela organização, isoladamente ou em conjunto;
- Determinar habilidades necessárias pela empresa a fim de poder obter vantagem competitiva sustentável com seus novos produtos.

Analisando-se o atual contexto, percebe-se que os queijos finos representam um espaço ainda a ser explorado no mercado de queijos em geral. Como a produção ainda é incipiente, existe uma grande potencialidade de crescimento para empresas que desejam atuar nesse nicho de mercado. Aliado a isso está o fato de que os brasileiros, de modo geral, ainda consomem muito pouco queijo. Conforme estimativa do Silemg - Sindicato da Indústria de Laticínios do Estado de Minas Gerais -, o consumo per capita de queijos no Brasil está limitado a 3 quilos por habitante ao ano, projeção que cai a meio quilo para os especiais.

Enquanto isso, os argentinos consomem um total de 8 quilos de queijo por ano e os franceses até 23 quilos anualmente.

Cícero de Alencar Hegg, vice-presidente da Abiq (Associação Brasileira das Indústrias de Queijo), acredita que o mercado de queijos especiais cresce perto de 10% ao ano (Jornal O Estado de Minas). Especificamente para o caso dos queijos de leite de ovelha, existem movimentos tanto por parte da iniciativa privada quanto da iniciativa pública que mostram uma clara tendência de manutenção ou até mesmo o aumento desse crescimento.

A situação presente conta com novos entrantes acreditando nas condições favoráveis do mercado. Em Santa Catarina, o presidente da Laticínios Cedrense, Acari Menestrina, decidiu apostar nos queijos de leite de ovelha porque acredita no potencial de consumo de cerca de 27 milhões de brasileiros que têm alto poder aquisitivo. Dessa forma, em 2008 decidiu ampliar a oferta de produtos de sua empresa. Além de já oferecer produtos como creme de leite, requeijão, leite, achocolatado, manteiga e queijos como muçarela, prato, provolone, parmesão, gorgonzola e gouda, dentre outros, a empresa ingressou também no mercado de queijos finos de leite ovelha, com o queijo tipo pecorino (Sebrae-SC).

Menestrina aposta tanto no segmento de derivados do leite de ovelha que acredita que em 10 ou 12 anos, a ovinocultura vai superar a bovinocultura de corte no estado. Nas palavras do empresário, “entre 15 e 30 mil famílias vão migrar da bovinocultura para a ovelha em Santa Catarina. A ovelha é mais adaptada ao relevo acidentado, tem baixo custo e rende mais por hectare do que a vaca de leite. Em cinco hectares, é possível criar cem ovelhas e produzir cem litros de leite por dia. São três mil litros por mês, que, ao preço de um dólar por litro, rendem R\$ 4,5 mil. Só que a produção de leite e carne de têm que ocorrer juntas. O Brasil importa 60% da carne de ovelha que consome da Nova Zelândia, Argentina e Uruguai. O tempo de engorda de uma vaca é de dois anos e meio a três anos. Na ovelha, de quatro a cinco meses. A ovelha não tem restrição nutricional, sanitária e religiosa. Nosso futuro é produzir carne para os árabes. Primeiro, vamos produzir para suprir o nosso mercado e, depois, para exportação” (Diário Catarinense).

Atualmente, a Cedrense tem um processamento de 300 litros de leite de ovelha por dia, que correspondem a uma produção mensal de 500 quilos de queijo, na unidade de Anchieta. Como ainda existe a limitação da matéria-prima, já que são apenas 20 produtores na região, primeiro será atendido o mercado catarinense para, depois, ser atender a demanda do

centro do país. A meta para os próximos dois anos será aumentar o processamento para cinco mil litros de leite por dia.

Apesar de ainda não apostar nos derivados do leite ovino, Minas Gerais, referência na indústria nacional de queijos, é uma prova de que o mercado de queijos finos em geral tende a crescer continuamente nos próximos anos. Segundo Vieira (2009), o mercado dos produtos sofisticados não tem crise, o que pode ser verificado com o crescimento da produção mineira, que dobrou nos últimos cinco anos. Segundo o jornal O Estado de Minas (2009), a estratégia dos laticínios mineiros para enfrentar a acirrada concorrência com os mais famosos queijos franceses e italianos foi armar-se de tecnologia e matéria-prima de qualidade. Hoje, o estado conta com produtos de excelente qualidade e empresas cada vez mais competitivas. A Cruzília Laticínios, por exemplo, comemora uma vitória. A empresa, nascida no município do Sul de Minas, obteve do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento um dos primeiros registros com nome brasileiro de um queijo especial feito no país, o Azul de Minas, que tem características do gorgonzola, queijo original italiano. Para Luiz Sérgio Almeida, diretor da empresa, afirma que: “Temos de passar a fazer como o mundo inteiro faz e impor um produto com identidade própria. É questão cultural importante para os laticínios”. Ele ainda acrescenta: “Estamos só no começo dessa onda de expansão. A gastronomia virou moda e os nossos queijos que acompanham os vinhos agora são também ingredientes de uma boa receita servida na companhia de cervejas especiais”.

A iniciativa pública também acredita nos derivados do leite de ovelha. Na cidade de Rio dos Cedros, em Santa Catarina, o Projeto Microbacias está sendo executado em parceria com a Prefeitura Municipal, e busca incrementar a ovinocultura no município. De acordo com informações do site do projeto (www.microbacias.sc.gov.br), a proposta é buscar soluções que melhorem todos os fatores de produção e que possam agregar maior valor os produtos derivados da ovinocultura. Os passos propostos pelo projeto especificamente para a produção de queijos finos são:

- Melhoramento de pastagens e pastoreio rotativo. Sem pastagem de qualidade não haverá ovelhas de qualidade. A boa pastagem dispensa o uso da suplementação de concentrados na alimentação dos animais e, portanto, baixa o custo de produção na mesma proporção em que eleva a lucratividade do produtor;

- Melhoramento genético do rebanho com aquisição de reprodutores de qualidade superior;

- Qualificação profissional dos produtores com participação em cursos que lhes proporcionem os conhecimentos necessários para conduzir com profissionalismo todos os fatores que envolvem a produção e comercialização dos produtos derivados da ovinocultura;

- Introdução de raças com aptidão leiteira. A ovelha produz carne e lã uma vez ao ano, mas o leite ela produz de maneira mais contínua ao longo do tempo. Do leite de ovelha produz-se queijos e iogurtes finos de alto valor, que na região poderão ser vendidos aos turistas.

Com essas ações, o projeto investe no potencial da Região Serrana de Rio dos Cedros para a ovinocultura e busca explorá-lo de maneira sustentável, gerando valor em todos os pontos da cadeia.

A produção de leite de ovelhas nas regiões do Mediterrâneo e Mar Negro constitui-se em uma atividade muito importante e bastante lucrativa. Na França, a raça Lacaune é a mais difundida pelo país e conseguiu desenvolver fortemente a região ao sudeste do Departamento de Aveyron e suas proximidades, onde outras culturas agropecuárias eram bastante difíceis de serem trabalhadas como atividade economicamente rentável. A produção do queijo Roquefort é a principal atividade da região, provendo emprego para aproximadamente 4800 trabalhadores em 2500 fazendas produtoras de leite (*Confédération de Roquefort, 2009*). Pensando nisso, outra iniciativa que conta com o apoio do setor público é o Projeto Mais Tobias, que visa a ativação da economia da cidade de Tobias Barreto, no interior de Sergipe.

Conforme dados do Instituto STROhalm de Desenvolvimento Integral (2009), além do projeto buscar promover o desenvolvimento de toda uma cadeia produtiva dentro da comunidade, ele também objetiva promover o nome da própria comunidade da Agrovila Jabiberi e da região de Tobias Barreto no mercado nacional e internacional devido aos milhares de turistas que afluem à costa atlântica do Nordeste, divulgando também a gastronomia, o artesanato e o turismo rural, da mesma forma como aconteceu com outras regiões produtoras de queijos finos, como o Departamento de Aveyron, ao sul da França, e a região do Piemonte, ao noroeste da Itália.

Surgido em 2006, o Projeto Mais Tobias tem apoio do Estado do Sergipe, do Instituto holandês STROhalm e trabalha em parceria com a Cabanha Dedo Verde do Rio Grande do Sul, mesma empresa que fornece o leite utilizado para a produção de queijos na Confer Alimentos Ltda.

Segundo dados constantes no Plano de Negócios do projeto, disponível no endereço eletrônico do Instituto STROhalm, seu objetivo é contribuir para o desenvolvimento integral da comunidade através do desenvolvimento de uma atividade agro-industrial: a criação de ovinos de leite e a produção de queijos finos de ovelha. Tal desenvolvimento será possível através da transferência de conhecimento e tecnologia relativa à produção de leite de ovelha e da produção de queijos finos de ovelha, tipo Roquefort ou Serra da Estrela.

Os princípios orientadores do projeto são o envolvimento da comunidade local e capacitação das pessoas e organizações participantes; a abordagem comercial ao projeto, orientada para o mercado e para a rentabilidade no médio e longo prazos; a criação de um modelo de gestão e de um sistema de incentivos que estimulam a pró-atividade e espírito de trabalho; e o desenvolvimento integral da comunidade local.

Os 4 componentes principais do projeto são:

- Programa de planejamento agrícola de pastagens e alimentação para os animais;
- Programa de Melhoria do Rebanho Local (através do cruzamento com a raça leiteira Lacaune);
- Programa de Produção de Leite e Queijos de Ovelha;
- Programa de Desenvolvimento Comunitária (que inclui a organização de um sistema local de trocas e de um programa de crédito).

Segundo matéria publicada pelo jornal Informe Sergipe, o diretor do Departamento de Recursos Hídricos de Sergipe, Diógenes José de Oliveira Almeida, entende que o projeto é uma boa oportunidade para a geração de emprego e renda, frisando que ele também produzirá queijos finos de leite de ovelha, que custam muito caro. Porém, devido ao fato do Estado de Sergipe estar próximo aos grandes centros turísticos, como Bahia, Pernambuco e Alagoas, existem grandes possibilidades de ir ao encontro dos turistas internacionais, que são habituados a consumir este produto. Almeida ainda destaca que com todas essas ações e empenho dos profissionais envolvidos, a meta é transformar Sergipe em um dos maiores produtores de leite de ovelha e produtos lácteos de alta qualidade (Informe Sergipe).

No Rio Grande do Sul, a mesma estratégia de atuar junto a rotas turísticas pretendida pelo projeto sergipano levou a Casa da Ovelha, empresa situada em Bento Gonçalves, a entrar para o mercado de queijos finos de ovelha.

A empresa encontra-se na região chamada de “Caminhos de Pedra”, que possui um roteiro turístico que visa resgatar a cultura que os imigrantes italianos trouxeram à serra gaúcha desde 1875. O roteiro é um projeto abrangente que contempla o resgate de todo o patrimônio cultural arquitetônico, linguístico, folclórico e artístico, dentre outros aspectos, do povo italiano. Nesse sentido, por contemplar a cultura italiana pelo vinho e pelo queijo, proporcionado aos visitantes passeios por algumas vinícolas da região, por restaurantes típicos e pela própria Casa da Ovelha, a empresa encontrou boas condições para atuar no mercado.

Atualmente, a Associação Caminhos de Pedra conta com cerca de 60 associados e o projeto, considerado pioneiro no Brasil em termos de turismo rural e cultural, está recebendo uma visita média anual de 50.000 turistas. O roteiro está em expansão e possui 13 pontos de visita, sendo um deles a Casa da Ovelha, e 53 pontos de observação externa (Associação Caminhos de Pedra).

Pela proximidade com visitantes das mais diversas regiões do Brasil e do exterior que a localização da empresa proporciona, a rota turística transformou-se na sua principal estratégia para a comercialização dos queijos derivados do leite ovino. Segundo entrevista com o proprietário da empresa, Tércio Michelin, o principal consumidor dos queijos de sua empresa é o turista que visita a empresa. A produção anual de aproximadamente 10 toneladas também é comercializada em diversos estados brasileiros através de restaurantes, casas especializadas e supermercados, mas se não fosse pelo turismo, o empresário acredita que provavelmente já teria encerrado suas atividades nesse nicho de mercado.

Os exemplos vistos acima revelam algumas das estratégias de atuação adotadas pelos fabricantes e permitem perceber que boas oportunidades estão sendo identificadas e projetadas para o futuro do mercado de queijos finos no Brasil. Para Siqueira (2009), tem-se no Brasil nichos de mercado para esse tipo de produto, principalmente nos grandes centros urbanos, haja vista que importamos queijo de ovelhas da Europa, particularmente França, Espanha, Portugal, Grécia e Itália.

Apesar disso, para que esse mercado possa se desenvolver com mais intensidade no país existem diversos problemas apontados por profissionais do ramo que ainda precisam ser superados. Um deles, e talvez o mais importante, é a mentalidade do consumidor. Além do brasileiro não consumir muito queijo, esse consumo refere-se em grande parte aos chamados queijos frescos, como muçarela, prato e requeijão, restando uma parcela muito pequena para o consumo dos queijos curados e mais sofisticados.

Segundo o jornal *Cabra e Ovelha* (2006), Jaime Perez Dias, da Pecuária Albatroz, acredita que para aumentar-se o consumo, é preciso um investimento massivo em divulgação, tanto para o leite quanto para seus derivados. No início de seu negócio, o produtor revela que pouquíssimas pessoas conheciam seu produto, os queijos de cabra, e que sua iniciativa foi levar os queijos em hotéis e restaurantes, para degustação. Foi uma tarefa bastante trabalhosa, mas que deu resultado, pois, segundo o empresário, conseguiu atingir o público certo - principalmente consumidores das classes A e B, e turistas, o que considera de grande importância para o sucesso de seu negócio.

No mesmo sentido, o diretor da Casa da Ovelha, Tércio Michelin, em entrevista pessoal, revela que o contato direto com o consumidor, o boca-a-boca e a internet foram as armas encontradas pela empresa para aumentar o interesse dos consumidores pelo seu tipo de produto.

Jaime Perez Dias acrescenta ainda que o maior consumo ainda é dos europeus que visitam o país, pois são quem consomem estes produtos nos hotéis e restaurantes, ressaltando que os brasileiros preferem o consumo desse tipo de produto mais em períodos de festas, como Natal, Ano Novo e Carnaval (*Jornal Cabra e Ovelha*, 2006).

Entretanto, Roberto Palomo, diretor comercial da Rede de Supermercados Rosa, alerta para outro fato importante, o de que não podemos considerar que só porque alguns clientes são de renda mais baixa eles não queiram consumir esse tipo de produto. Para ele, esse público compra sim, mas em embalagens menores (JURGENFELD, 2009).

O entrevistado Tércio Michelin compartilha da opinião de que ainda existe muito trabalho no sentido de difundir os produtos de ovelha entre a população. Ele explica que o mercado de queijos finos cresce, mas ainda de maneira extremamente lenta para alguns produtos, de modo que nos últimos dois anos, para os queijos de leite de ovelha, a empresa não apresentou aumento do nível de produção. O empresário acrescenta ainda que este tipo de negócio precisa de uma maturação mínima e muita dedicação, cujo ponto de equilíbrio financeiro é atingido apenas no longo prazo. De forma geral, ele acredita que tal equilíbrio aconteça em, no mínimo, cinco anos. No caso da empresa, esse período foi de oito anos.

De acordo com o ele, além do desconhecimento quase total da existência de derivados do leite de ovelha pelo brasileiro, que é o problema mais grave a ser solucionado, outras das principais barreiras encontradas na comercialização são, em ordem de importância, o alto

custo de produção do leite de ovelha em nível primário e o baixo preço do importado, que é favorecido por enormes subsídios internacionais.

Ribeiro (2005) também aponta a concorrência dos queijos importados como um dos principais problemas das empresas brasileiras. O acesso das empresas estrangeiras a fortes subsídios governamentais leva a uma concorrência desleal por preços, tornando-se mais um fator que pode ser considerado como um risco ambiental no setor.

Outro problema a ser enfrentado, de acordo com Michelin, é a falta de equipamentos e técnicos com experiência no Brasil. Mesmo que existam técnicos estrangeiros, eles enfrentam a dificuldade da falta de experiência com a realidade brasileira, ou seja, industrializar leite de ovelha no Brasil é diferente de industrializar leite de ovelha na Europa.

Pode-se identificar, portanto, que apesar dos diversos problemas a serem combatidos pelos laticínios, as iniciativas dos empresários fazem com que os números do consumo, apesar de ainda baixos, cresçam a cada ano. Primando pela qualidade, eles conseguem derrubar aos poucos o preconceito do consumidor em relação aos derivados do leite ovino, trabalhar com lucro e atender a nichos de mercado que optavam exclusivamente pelos queijos importados, sobretudo da França.

Como as indústrias de queijos finos tendem a coordenar suas próprias redes de suprimento, elas aproximam-se de seus fornecedores e colocam a qualidade do leite como principal elemento na remuneração do produto, transformando-o em uma matéria-prima cada vez mais valiosa e passível de diferenciação. Além do mais, a produção com características artesanais não é incompatível com exigências de qualidade e é um diferencial que até valoriza o produto face as exigências dos consumidores das classes mais altas. Esse diferencial pode ser uma das estratégias de marketing a serem adotadas em parceria com o varejo para divulgação do produto e aumento das vendas (REZENDE, 2003).

A pesquisadora Lea Chapaval, da Embrapa, resume que o crescimento verificado no setor nos últimos anos se deve, além do alto padrão dos queijos brasileiros, a uma mudança de mentalidade do consumidor, que já começa a perder o preconceito (GALLO, 2006).

4.2 ATUAÇÃO E ESTRATÉGIAS DA CONFER ALIMENTOS LTDA.

Atuando no mercado de queijos de ovelha desde 2000, a empresa localizada no município de Viamão, no Rio Grande do Sul, foi o primeiro laticínio com inspeção oficial especializado no beneficiamento do leite de ovelha no Brasil. Atualmente, produz cerca de 7,5 toneladas de queijos de leite de ovelha por ano, e conta com 4 funcionários, além de um diretor, que também é um dos dois sócios do negócio.

Foi no mercado de luxo que a empresa encontrou uma excelente oportunidade de atuação. Durante oito anos, Paulo Aginsky, um dos sócios da empresa, pesquisou a produção e importou ovelhas da raça leiteira Lacaune diretamente da França. Quando lançou a primeira linha de queijos, o objetivo era atender a demanda de restaurantes da alta gastronomia do eixo Rio-São Paulo, que só encontravam o produto no exterior.

Os poucos, mas sofisticados, compradores desse tipo de produto estão habituados a pouco dar importância ao seu preço, valorizando em primeiro lugar a qualidade e procedência do queijo que consomem. Entre alguns dos clientes da empresa estão os restaurantes Casa Fasano e Oliva, o hotel Unique e o empório Casa Santa Luzia. Com a demanda bastante qualificada, já que 4/5 da produção vão para restaurantes de alto padrão, a empresa verificou um crescimento médio anual de 10% nos últimos anos. Para Márcio Aginsky, diretor da empresa, a alta gastronomia é o principal responsável pelo crescimento do negócio, pois só uma empresa pequena como a Confer tem flexibilidade e qualidade para atender encomendas sob medida feitas por exigentes compradores. O crescimento é tal que a empresa já recusou clientes por não ter produção para atendê-los.

Produzindo, atualmente, os queijos tipo Feta e tipo Roquefort, Márcio Aginsky, compartilha da opinião dos demais produtores de que o desconhecimento do produto pela maioria da população é um dos principais entraves à comercialização. Ele também destaca diversos problemas com a logística, tais como falta de transporte, entregas atrasadas, refrigeração com problemas, em alguns casos, e custos muito altos, que encarecerem o produto e geram mais despesas com impostos.

Outros problemas apontados são a falta de alguns equipamentos que proporcionam maior velocidade de embalagem e fabricação, o que gera gargalos na produção, e a acirrada

concorrência com os produtos estrangeiros. Segundo Márcio, seus preços precisam ficar consideravelmente abaixo dos importados similares. No varejo, por exemplo, enquanto um quilo de queijo Roquefort da marca francesa Société custa entre R\$ 200,00 e R\$ 300,00, a Confer o comercializa a R\$ 130,00. Analisando-se a atua  o da empresa no mercado, podem ser identificadas as seguintes características estratégicas, dentre as quais algumas que criaram diferenciais competitivos e ajudaram-na a crescer e sustentar-se nesse setor:

- Decidindo pela diferencia  o do produto como forma de obter vantagem competitiva, a Confer facilitou ao consumidor brasileiro o acesso a queijos nobres antes somente produzidos fora do país, como o tipo Roquefort e tipo Feta, o que se revelou uma boa op  o de negócio;

- Com um produto de qualidade, produzido a partir de leite integral cru de ovelhas da raça Lacaune Lait, e atendendo a rígidos padrões sanitários, a empresa consegue conquistar clientes exigentes e competir com os importados. Em entrevista com Gabriele Marchezani, nutricionista e responsável pela concep  o e aprimoramento dos pratos de um dos restaurantes que compram queijo da empresa, verificou-se que a qualidade percebida    boa, atingindo uma nota de 8,5 em uma escala de zero a dez. Entretanto, as características do produto ainda foram consideradas aquém dos importados, indicando que a importância que o mercado consumidor atribui    qualidade exige que a empresa continue a investir nesse aspecto e na melhoria de seus produtos;

- Apesar dos subsídios governamentais aos quais têm acesso os produtos europeus, a empresa em estudo consegue atuar com preços inferiores aos importados. Dessa forma, ao aliar o preço inferior com a qualidade do produto, também tornou-se capaz de absorver parte da fatia de mercado dominada pelos concorrentes estrangeiros, além de, aos poucos, atrair a aten  o de novos consumidores;

- A empresa adquire o leite a partir da Cabanha Dedo Verde, de propriedade dos mesmos sócios. Esse controle sobre a cadeia de fornecimento garante flexibilidade e um rígido controle de qualidade do leite, fundamental para a produ  o de queijos finos. Na propriedade, o leite recém ordenhado vai direto para um tanque de resfriamento e está pronto para ser utilizado na fabrica  o, um diferencial não obtido por outros concorrentes, que dependem de bacias leiteiras na região, fato que dificulta o controle de qualidade do produto e torna as empresas mais dependentes da dedica  o e dos interesses de famílias que estejam dispostas a fornecer tal m  teria-prima;

- *Know-how* também é um fator-chave na empresa. Com o conhecimento do processo produtivo adquirido através de visitas a empresas estrangeiras com grande experiência no ramo, com a própria experiência adquirida no mercado nacional e com largo domínio da criação e dos métodos de reprodução de ovinos, o que garante a qualidade e procedência do leite utilizado na fabricação dos queijos, a empresa é uma referência aos que desejam atuar nesse nicho de mercado. O Projeto Mais Tobias desenvolvido no Sergipe, por exemplo, conta com a experiência da empresa para auxiliar na implantação do projeto nas fases de planejamento agrícola, implementação do rebanho leiteiro e implementação da bacia leiteira e da unidade de queijos finos;

- Atuando em nichos das classes A e B, restaurantes finos, lojas de produtos gastronômicos, supermercados “classe A”, cujos principais destinos são Rio de Janeiro, São Paulo, Brasília e Porto Alegre, a empresa encontrou clientes de alto poder aquisitivo que, baseados na diferenciação, no sabor e em itens mais subjetivos como status, têm um grande valor percebido do produto, estando dispostos a consumir e pagar por um alimento de alto valor agregado. Um estudo de Rezende (2004) sobre o consumo de queijos finos em Minas Gerais confirma a importância do enfoque, concentrando esforços em atender bem a alguns poucos segmentos. O autor identificou que a classe A é responsável por 58,3% do consumo e a classe B por 40,3%, enquanto a classe C representou apenas 1,4% da amostra. Aliados à ausência de participação das classes D e E na pesquisa, esses dados reforçam a seletividade existente nesse mercado, que concentra mais de 98% do consumo entre classes A e B;

- A localização também é uma característica positiva que pode vir a ser explorada nas estratégias de marketing da Confer. Rezende (2004), ao questionar consumidores se tinham conhecimento de alguma região do Brasil que produzia os melhores queijos finos, observou que 42,7% responderam positivamente, e que dentro desse grupo, 28,5% apontaram a região sul do Brasil (notadamente o Rio Grande do Sul) como a região de destaque. Isso mostra que já existe alguma reputação gaúcha nesse mercado e que o fator local pode ser mais um ponto a ser explorado visando aumentar a participação do estado nas vendas de queijos finos no Brasil;

- Até agora, praticamente todos os clientes têm ido ao encontro da empresa, fato que mostra o bom interesse do consumidor pelo tipo de produto comercializado e a boa relação que a empresa vem desenvolvendo com seus compradores. Entretanto, clientes da necessidade de explorar o potencial de consumo dos brasileiros em relação aos queijos como um todo e

principalmente quanto aos queijos finos, a empresa já planeja organizar visitas mensais em outros estados e a clientes importantes para fortalecer relações, divulgar sua marca e seus produtos. Através de ações como essa, a Confer desenvolve cada vez mais intimidade com seus compradores, entregando valor superior e ajustando os produtos às necessidades de seus clientes;

- Quanto às oportunidades mercadológicas, a empresa pretende diversificar ainda mais a linha de produtos. Pensando nas possibilidades de comercialização exploradas ao longo do texto, ela pretende introduzir seis novos tipos de queijos finos, diversificando ainda mais sua atuação e investindo nas boas perspectivas do mercado. Por fim, o fato da empresa optar pelo foco na diferenciação de seus produtos, tomando o caminho da produção de queijos finos, ressalta a relevância que o ambiente institucional exerce sobre as opções estratégicas das empresas.

4.3 ANÁLISE DOS CUSTOS DE PRODUÇÃO

Para identificar o custo de produção do quilo de cada um dos tipos de queijo comercializados pela empresa, realizou-se a separação entre custos e despesas. Para isso utilizou-se o método do custeio por absorção, que foi escolhido por ser o método aceito legalmente para fins contábeis no Brasil, por ser o mais simples de ser implantado e porque atende também as necessidades de uma empresa do porte da Confer. O objetivo de separar-se custos de despesas é identificar aqueles gastos que podem ser alocados direta ou indiretamente aos produtos, que estão intimamente ligados ao processo produtivo da empresa (custos) e também os gastos incorridos direta ou indiretamente para obtenção de receitas, que são necessários ao desenvolvimento das operações da empresa e dão suporte ao restante do negócio (despesas). Essa separação é importante porque as despesas não são consideradas como custo do produto, pois são gastos que não estão envolvidos diretamente com produção, sendo descontadas diretamente do Resultado do período.

O segundo passo consistiu em apropriar os custos diretos aos respectivos produtos. Após devidamente identificados todos os custos eles foram segregados em diretos e indiretos.

Os custos diretos têm a vantagem de poderem facilmente ser alocados aos respectivos produtos, enquanto os custos indiretos são alocados mediante o emprego de critérios de rateio.

Os custos diretos foram, então, devidamente alocados e partiu-se para o terceiro passo, ratear os custos indiretos entre todos os produtos. A mão-de-obra foi considerada como um custo indireto, porque os funcionários se dividem na produção dos dois tipos de queijo, não estando seus custos associados a apenas um produto. Portanto, optou-se pela classificação como custo indireto e pelo rateio. Para o rateio, foram escolhidos critérios simples e que podem facilmente ser mensurados pela empresa, haja vista que quanto mais detalhado um sistema de custos, mais caro e complexo ele se torna. Martins (2006) indica que não há uma forma perfeita de se fazer a distribuição dos custos indiretos; pode-se, no máximo, procurar entre as diferentes alternativas a que traz consigo menor grau de arbitrariedade.

Por fim, o quarto passo consistiu em consolidar os dados obtidos nas outras etapas de modo a obter-se o custo final de cada produto.

Os dados encontrados relativos aos custos diretos de cada produto, o rateio dos custos indiretos e os critérios utilizados para tal estão condensados na planilha 1, que, baseada na produção atual, que é de aproximadamente 300 kg de queijo tipo Roquefort e 300 kg de queijo tipo Feta por mês, fornece o custo total de produção para os dois tipos de queijos produzidos pela empresa. Essa ferramenta também poderá ser utilizada pela empresa para o estudo de viabilidade de novos produtos. Como os parâmetros estão todos identificados, bastará agregar na planilha as informações relativas aos outros produtos para obter o custo total de produção dos mesmos.

Planilha 1

Matéria-Prima	Unidade	Feta			Roquefort		
		Produção: 300		Qtd	Produção: 300		Qtd
		Medida			Medida		
Leite	litro	5 l/	1 kg	1500 l	5 l/	1 kg	1500 l
Coalho	litro	15 ml/	100 l	0,225 l	15 ml/	100 l	0,225 l
Mofo	unidade	0 un/	500 l	0 un	1 un/	500 l	3 un
Fermentos	dose	1 dose/	500 l	3 dose	4 dose/	500 l	12 dose
Sal	saco 25 kg	25 kg/	500 l	3 saco	25 kg/	1500 l	1 saco
Água	m3	4 l/	1 l	6 m3	4 l/	1 l	6 m3
Cloreto de Cálcio	litro	40 ml/	100 l	0,6 l	0 ml/	100 l	0 l
Acido Láctico	litro	0,4 ml/	250 l	0,0024 l	0 ml/	250 l	0 l
Embalagem	unidade	1 un/	0,1 kg	3000 un	1 un/	0,1 kg	3000 un

Planilha 1 (Cont.)

	Produção	Feta 300	Roquefort 300	
<u>Custos Matéria-Prima</u>				
	<i>R\$ Unid.</i>			
Leite	4,00	6.000,00	6.000,00	
Coalho	300,00	67,50	67,50	
Mofa	50,00	-	150,00	
Fermentos	40,00	120,00	480,00	
Sal	30,00	90,00	30,00	
Água	4,01	24,06	24,06	
Cloreto de Cálcio	60,00	36,00	-	
Acido Lático	80,00	0,19	-	
Embalagem	0,50	1.500,00	1.500,00	
<u>Demais Custos Diretos</u>				
Reagentes		6,00	6,00	
Exames		200,00	200,00	
<u>Demais Custos Indiretos</u>				
	<i>Total</i>			<i>Critério Rateio</i>
Salários da Fábrica	2.100,00	1.050,00	1.050,00	produção mensal
Encargos ¹	1.027,13	513,57	513,57	produção mensal
Energia Elétrica ²	900,00	382,50	382,50	produção mensal
Depreciação Equipamentos	2.500,00	1.250,00	1.250,00	produção mensal
Seguros	300,00	211,10	88,90	valor dos estoques ³
Despesas com Materiais Diversos Fáb.	1.000,00	500,00	500,00	produção mensal
Despesas com Manutenção da Fábrica	600,00	300,00	300,00	produção mensal
Custo Total de Produção		12.250,92	12.542,53	
Custo Unitário (kg)		40,84	41,81	

Base de Dados

1 - Encargos Trabalhistas	48,91%		
		8,33% 13º Salário	
		8% FGTS	
		4,00% Provisão multa FGTS	
		2,78% Abono Férias	
		20% INSS	
		5,80% Entidades	
2 - % energia atribuível aos custos de produção	85,00%		
3 - Estoque (kg)		500	200
Valor Estoque (R\$)		13.062,92	5.501,04
		18563,96	70%
			30%

4.4 PREÇOS

No que se refere à formação de preços foi elaborada uma segunda planilha eletrônica (Planilha 2). Para isso, todos os custos e despesas levantados foram classificados também em fixos e variáveis. É necessário fazer essa distinção porque os gastos variáveis como matéria-prima, insumos diretos e embalagens e impostos, mudam de acordo com a quantidade de produção e são o ponto de partida para a formação do preço, que deve, no mínimo, ser suficiente para cobri-los. Por outro lado, o restante do valor que forma o preço de venda deve ser necessário para cobrir os custos e despesas fixas, e também permitir que a empresa tenha um margem de lucro aceitável.

Na planilha pode-se visualizar que, com a quantidade atual de produção, o preço do queijo tipo Roquefort deve ser de, no mínimo, R\$ 70,05, enquanto o preço do tipo Feta deve atingir pelo menos R\$ 68,87. Esses são os valores mínimos de venda para que a empresa consiga cobrir todos os gastos mensais, sem lucro ou prejuízo, pois a margem de lucro considerada nesse caso foi zero. De acordo com a margem pretendida pela empresa, pode ser calculado um novo preço de venda. Percebe-se, entretanto, que, como os preços atuais praticados pela empresa no atacado são de R\$ 78,00 para o queijo tipo Roquefort e de R\$ 65,00 para o tipo Feta, ela pode pensar em rever seu preço para este último produto, pois o está vendendo a um valor R\$ 3,87 abaixo do preço mínimo. A empresa, entretanto, não incorre em prejuízo, pois essa perda é compensada pelas vendas, ainda que muito baixas, do queijo tipo Feta no varejo, cujo preço do quilo atinge R\$ 110,00, e pelo lucro do queijo tipo Roquefort, que fornece um ganho de R\$ 7,95 por quilo vendido no atacado e de R\$ 59,95 por quilo vendido no varejo, onde é comercializado a R\$ 130,00/Kg.

Cabe lembrar que, caso ocorra um aumento na produção, o valor de venda mínimo irá reduzir, pois os custos fixos e as despesas fixas por quilo serão rateados também por uma quantidade maior dos produtos. Dessa forma, um aumento da escala de produção permitirá que a empresa se torne mais lucrativa ou, então, que ela possa reduzir o preço sem perder lucratividade. A margem de lucro é um importante dado fornecido pela planilha. Como a empresa pretende lançar seis novos produtos em um futuro próximo, ela poderá ser utilizada para identificar essa margem em cada um deles. Isso é relevante porque em alguns casos o preço definido pelo mercado pode não ser suficiente para cobrir os custos de produção e ao

mesmo tempo permitir que a empresa opere com boa margem. Dessa forma, o conhecimento das informações geradas por essa ferramenta permitirá que a empresa identifique e concentre seus esforços naqueles produtos que trazem maior rentabilidade.

No que se refere a formação de preços, sempre deve-se comparar o desejo interno da companhia com o preço praticado pelo mercado. Caso o preço de mercado seja menor do que o calculado, a empresa deverá desenvolver então alguma ação para diminuir os seus custos, ou despesas, ou então, aceitar um lucro líquido menor.

Planilha 2

		Feta	Roquefort	
<u>Custos Fixos (R\$/kg)</u>				
Exames		0,67	0,67	
Salários da Fábrica		3,50	3,50	
Encargos ¹		1,71	1,71	
Depreciação Equipamentos		4,17	4,17	
Seguros		0,70	0,30	
Despesas com Materiais Diversos Fáb.		1,67	1,67	
Despesas com Manutenção da Fábrica		1,00	1,00	
		<u>13,42</u>	<u>13,01</u>	
<u>Custos Variáveis (R\$/kg)</u>				
Matéria-Prima		26,13	27,51	
Reagentes		0,02	0,02	
Energia Elétrica ²		1,28	1,28	
		<u>27,42</u>	<u>28,80</u>	
<u>Despesas Fixas (R\$/kg)</u>				
Pró-Labore Sócios	2.000,00	3,33	3,33	
Salários da Administração	600,00	1,00	1,00	
Encargos	293,47	0,49	0,49	
Correios	50,00	0,08	0,08	
Telefone	800,00	1,33	1,33	
Internet	150,00	0,25	0,25	
Água	52,43	0,09	0,09	
Material de Escritório	300,00	0,50	0,50	
Energia Elétrica Fixa	135,00	0,23	0,23	
Viagens	1.000,00	1,67	1,67	
Contador	300,00	0,50	0,50	
Cons. Ambiental e FEPAM	120,00	0,20	0,20	
Depreciação Edificações	208,33	0,35	0,35	
Despesas com Viagens	800,00	1,33	1,33	
Publicidade	500,00	0,83	0,83	
Tarifas Bancárias	100,00	0,17	0,17	
	<u>7.409,23</u>	<u>12,35</u>	<u>12,35</u>	
<u>Despesas Variáveis</u>				
Despesas de Entrega/Frete		3,33	3,33	R\$ / kg
Impostos	<u>17,93%</u>	<u>12,35</u>	<u>12,56</u>	
	IRPJ	1,20%		
	CSSL	1,08%		
	PIS	0,65%		
	COFINS	3%		
	IPI	0%		
	ICMS	12%		

Planilha 2 (Cont.)

<i>Formação do Preço</i>	<i>Feta</i>	<i>Roquefort</i>
Custos Fixos	13,42	13,01
Custos Variáveis	27,42	28,80
Despesas Fixas	12,35	12,35
Despesas Variáveis - Frete	3,33	3,33
	56,52	57,49
Despesas Variáveis - Impostos	17,93%	17,93%
Margem de Lucro	0,00%	0,00%
Preço Sugerido	68,87	70,05

4.5 MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

O cálculo da margem de contribuição é importante porque fornece à Confer o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre a sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputado sem erro.

Toda e qualquer parcela de custo fixo que queiramos imputar a um produto não será existente apenas se houver a produção e venda desse produto; ela existirá independente dele. Dessa forma, pode ser melhor não imputarmos então uma parcela do custo fixo para cada unidade de cada produto, pois ela dependerá da quantidade de produto e da forma de rateio, e não de cada unidade em si. Por isso, ao subtrair do preço de venda o custo variável de cada produto, obtivemos a margem de contribuição unitária, que multiplicada pela quantidade vendida fornece a margem de contribuição total. Desse valor, deduzindo-se os custos fixos, chegamos ao Resultado, que pode ser então o lucro da empresa.

A margem de contribuição unitária também tem importância no objetivo gerencial da contabilidade de custos, pois permite que a empresa visualize, de outro ponto de vista do que a margem de lucro, aqueles produtos que devem ter sua venda incentivada, aqueles cuja contribuição por unidade vendida seja maior entre sua linha de produtos.

Além disso, a margem de contribuição pode ser utilizada para estudar a viabilidade de execução de pedidos cujo preço exigido por algum cliente seja menor do que o calculado na

planilha anterior. Sempre que o preço cotado for superior aos custos variáveis, essa parcela restante ajudará a cobrir os custos fixos e o lucro. Portanto, mesmo não vendendo ao preço desejado, pode ser viável realizar a venda. Esse tipo de raciocínio, entretanto, não deve ser aplicado de forma indiscriminada, pois se os pedidos não forem suficientes para cobrirem todos os custos fixos a empresa pode incorrer em sérios prejuízos.

Os dados para identificação da margem de contribuição (abaixo) encontram-se na planilha 2, juntamente com a formação do preço de venda, pois seu cálculo utiliza-se das mesmas informações. A partir dos dados fornecidos pela planilha, percebe-se que o queijo Roquefort representa uma margem de contribuição quase 30% superior ao do queijo Feta, pois, apesar de ter um custo unitário maior, consegue atingir um preço de venda mais alto.

Planilha 2 (Cont.)

<i>Margem de Contribuição</i>	<i>Feta</i>	<i>Roquefort</i>
Preço Venda	65,00	78,00
(-) Custos Variáveis	27,42	28,80
(-) Despesas Variáveis (Frete+Imp)	14,99	17,32
	22,59	31,88

4.6 PONTO DE EQUILÍBRIO

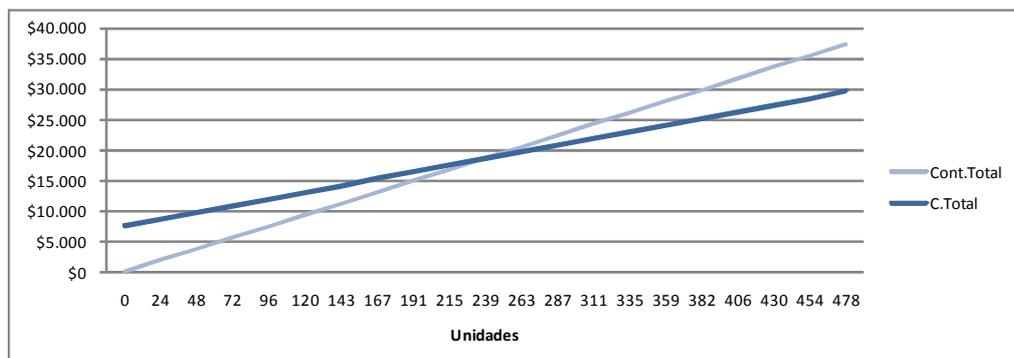
Por fim, através da planilha 4, calculou-se também o ponto de equilíbrio contábil, que é o valor ou a quantidade que a empresa precisa vender para cobrir o custo das mercadorias vendidas, as despesas variáveis e as despesas fixas. Nesse ponto, o total das receitas é igual ao total das despesas e o resultado, ou lucro final, é igual a zero. O valor utilizado para a receita unitária é o atualmente praticado pela empresa, que é de R\$ 78,00 para o queijo tipo Roquefort e de R\$ 65,00 para o tipo Feta. Assim, observa-se através dos dados fornecidos pela planilha que o ponto de equilíbrio para o queijo tipo Roquefort é de 239 quilos, enquanto o do queijo tipo Feta é de 342 quilos. Como toda a produção da Confer é comercializada, verifica-se também que o queijo Roquefort, cuja comercialização é de 300 quilos por mês,

está acima do ponto de equilíbrio, enquanto o queijo tipo Feta, cuja comercialização também é de 300 quilos por mês, ainda necessita uma produção e consequente venda incremental de 39 quilos para atingi-lo. Como as vendas no varejo são muito baixas, considerou-se para efeito do cálculo que toda a comercialização é feita no atacado. Entretanto, para uma representação mais fiel da planilha, é necessário informar no preço de venda o valor médio entre as vendas no atacado e no varejo.

Além de identificar o atual ponto de equilíbrio, o cálculo desse dado pode ser muito útil para os novos produtos. Partindo-se desse ponto, pode-se simular qual a quantidade que seria necessária vender de um novo lançamento para que ele possa, no mínimo, não resultar em prejuízo, dando uma noção do tamanho do desafio a ser enfrentado pela empresa se decidir pelo aumento na linha de produtos.

Planilha 3 (Roquefort)

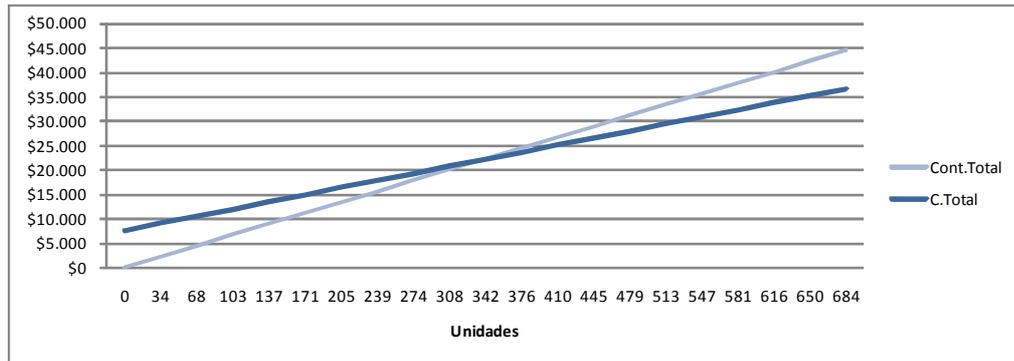
Análise de Ponto de Equilíbrio				Nº Unid.	C.Fixos	C.Variáveis	C.Total	Cont.Total
Produto: Roquefort				0	\$7.607	\$0	\$7.607	\$0
Gastos Fixos Totais				24	\$7.607	\$1.102	\$8.709	\$1.864
Gastos Variáveis por Unidade (kg)				48	\$7.607	\$2.204	\$9.812	\$3.728
Custos Fixos	\$3.902,47	Custos Variáveis	\$28,80	72	\$7.607	\$3.307	\$10.914	\$5.593
Despesas Fixas	\$3.704,62	Despesas Variáveis - Frete	\$3,33	96	\$7.607	\$4.409	\$12.016	\$7.457
		Despesas Variáveis - Impostos	\$13,99	120	\$7.607	\$5.511	\$13.118	\$9.321
Total dos Custos Fixos / Investimentos:	\$7.607,08	Total dos Custos Variáveis por Unidade:	\$46,12	143	\$7.607	\$6.613	\$14.221	\$11.185
		Receita unitária:	\$78,00	167	\$7.607	\$7.716	\$15.323	\$13.049
		Contribuição unitária:	\$31,88	191	\$7.607	\$8.818	\$16.425	\$14.914
		Volume de equilíbrio /		215	\$7.607	\$9.920	\$17.527	\$16.778
		Volume incremental necessário:	239	239	\$7.607	\$11.022	\$18.629	\$18.642
				263	\$7.607	\$12.125	\$19.732	\$20.506
				287	\$7.607	\$13.227	\$20.834	\$22.370
				311	\$7.607	\$14.329	\$21.936	\$24.235
				335	\$7.607	\$15.431	\$23.038	\$26.099
				359	\$7.607	\$16.534	\$24.141	\$27.963
				382	\$7.607	\$17.636	\$25.243	\$29.827
				406	\$7.607	\$18.738	\$26.345	\$31.691
				430	\$7.607	\$19.840	\$27.447	\$33.556
				454	\$7.607	\$20.943	\$28.550	\$35.420
				478	\$7.607	\$22.045	\$29.652	\$37.284



Planilha 3 (Feta)

<i>Análise de Ponto de Equilíbrio</i>			
Produto: <input type="text" value="Feta"/>			
Gastos Fixos Totais		Gastos Variáveis por Unidade (kg)	
<i>Custos Fixos</i>	<input type="text" value="\$4.024,67"/>	<i>Custos Variáveis</i>	<input type="text" value="\$27,42"/>
<i>Despesas Fixas</i>	<input type="text" value="\$3.704,62"/>	<i>Despesas Variáveis - Frete</i>	<input type="text" value="\$3,33"/>
		<i>Despesas Variáveis - Impostos</i>	<input type="text" value="\$11,65"/>
Total dos Custos Fixos / Investimentos:	<input type="text" value="\$7.729,28"/>	Total dos Custos Variáveis por Unidade:	<input type="text" value="\$42,41"/>
		Receita unitária:	<input type="text" value="\$65,00"/>
		Contribuição unitária:	<input type="text" value="\$22,59"/>
		Volume de equilíbrio / Volume incremental necessário:	<input type="text" value="342"/>

Nº Unid.	C.Fixos	C.Variáveis	C.Total	Cont.Total
0	\$7.729	\$0	\$7.729	\$0
34	\$7.729	\$1.450	\$9.180	\$2.223
68	\$7.729	\$2.901	\$10.630	\$4.446
103	\$7.729	\$4.351	\$12.080	\$6.669
137	\$7.729	\$5.802	\$13.531	\$8.892
171	\$7.729	\$7.252	\$14.981	\$11.115
205	\$7.729	\$8.702	\$16.432	\$13.338
239	\$7.729	\$10.153	\$17.882	\$15.561
274	\$7.729	\$11.603	\$19.332	\$17.784
308	\$7.729	\$13.053	\$20.783	\$20.007
342	\$7.729	\$14.504	\$22.233	\$22.230
376	\$7.729	\$15.954	\$23.683	\$24.453
410	\$7.729	\$17.405	\$25.134	\$26.676
445	\$7.729	\$18.855	\$26.584	\$28.899
479	\$7.729	\$20.305	\$28.035	\$31.122
513	\$7.729	\$21.756	\$29.485	\$33.345
547	\$7.729	\$23.206	\$30.935	\$35.568
581	\$7.729	\$24.656	\$32.386	\$37.791
616	\$7.729	\$26.107	\$33.836	\$40.014
650	\$7.729	\$27.557	\$35.286	\$42.237
684	\$7.729	\$29.008	\$36.737	\$44.460



CONSIDERAÇÕES FINAIS

O que a realização deste trabalho objetivava, era, principalmente, identificar a estrutura de custos da empresa em estudo, de modo a elaborar e implantar um sistema de custos prático, automatizado e que servisse como um auxílio tanto para a formação de preços quanto para cumprir o objetivo gerencial da contabilidade de custos: auxiliar no controle e na tomada de decisão. Como a empresa ainda não possuía um sistema adequado de gestão dos custos, espera-se que, com as ferramentas elaboradas, esse problema esteja resolvido, uma vez que elas não se restringem apenas ao que tange a produção atual, constituindo-se em ferramentas flexíveis que podem continuamente se adequar a novos números e atender as necessidades da administração a qualquer tempo. É importante lembrar, entretanto, que a confiabilidade, a segurança e a eficácia das planilhas, dependem da qualidade e precisão com que os dados que as alimentam são tratados.

Quanto às estratégias, conclui-se que a empresa, ao direcionar sua produção para o mercado de queijos finos de origem ovina e focar sua atuação em clientes de alto poder aquisitivo e no controle de qualidade da matéria-prima, encontrou um nicho de mercado com grande potencial a ser explorado e disposto a apostar na produção nacional. Uma prova disso é o fato de que toda a produção da Confer é comercializada, estando sua capacidade produtiva limitada ao nível atual unicamente devido à escassez da principal matéria-prima, o leite. Ainda que o Brasil apresente baixa produção e baixo consumo, alguns fatores permitem visualizar que o mercado de queijos finos continuará a crescer, e, provavelmente, mais rapidamente do que é visto hoje. O atual cenário de crescimento econômico, a evolução das condições financeiras da população, o crescimento do consumo de vinho e o maior conhecimento desse tipo de produto por parte da população são fatores que podem alavancar as vendas nos próximos anos. Somado a isso, está a grande entrada de importados, que apesar de representar uma forte barreira, permite também que exista espaço para que empresas nacionais garantam participação nas novas fatias do mercado.

Por todo o exposto, conclui-se que a empresa estudada possui uma estrutura de custos adequada, em condições que lhe permitem formar preços competitivos e atuar de maneira satisfatória e lucrativa nesse mercado. Entretanto, ainda existe a necessidade de uma escala maior de produção, não apenas para tornar a empresa ainda mais competitiva e lucrativa, mas,

principalmente, para viabilizar o queijo tipo Feta, cujas vendas ainda estão abaixo do ponto de equilíbrio. Tal crescimento produtivo é perfeitamente possível, uma vez que a produção leiteira da Cabanha Dedo Verde, fornecedora do leite para a Confer, está em constante expansão. Outrossim, com o auxílio do sistema de gestão de custos elaborado pelo presente trabalho, os sócios têm as ferramentas necessárias para visualizar e gerir seu negócio, controlando custos, encontrando o preço de venda mais compatível com o mercado e o ponto de equilíbrio para cada um de seus produtos.

REFERÊNCIAS

BEULKE, Rolando.; BERTÓ, Dálvio J. **Custo e Estratégias de Resultados**. Porto Alegre: Sagra, 1988.

BORNIA, Antonio C. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CARVALHO, Fábio L. **“Estabelecimento do preço de venda”**. *Revista Acadêmica da FACECA – RAF*, v.1, n.1, Ago./Dez. 2001, 28-34.

COGAN, Samuel. **Custos e Preços: Formação e Análise**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

CONFÉDÉRATION GÉNÉRALE DES PRODUCTEURS DE LAIT DE BREBIS ET DES INDUSTRIELS DE ROQUEFORT (França). **Le Roquefort**: Producteurs. Disponível em: <<http://www.roquefort.fr>>. Acesso em: 04 nov. 2009.

COSTA, Sandra (Org.). **Food service impulsiona setor de queijos**. Associação Brasileira das Indústrias de Queijo. Disponível em: <http://www.abiq.com.br/imprensa/abiqnamidia_detalhes.asp?id=125>. Acesso em: 05 jun. 2009.

DEBONA, Darci. "Até 30 mil famílias vão migrar para a ovelha em SC". **Jornal Diário Catarinense**. Disponível em: <<http://www.clicrbs.com.br/diariocatarinense/jsp/default2.jsp?uf=2&local=18&source=a1831533.xml&template=3898.dwt&edition=9679§ion=129>>. Acesso em: 04 jun. 2009.

DIÁRIO CATARINENSE. **Queijo de ovelha feito em SC chega ao mercado**. Portal SEBRAE/SC. Disponível em: <http://www.sebrae-sc.com.br/novos_destaquos/oportunidade/default.asp?materia=13409>. Acesso em: 05 jun. 2009.

FAHEY, Liam. **MBA : curso prático : estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GALLO, Luiz. Queijo de cabra, sem preconceito: Caprinocultores nacionais rompem prevenção do consumidor ao produzir com alta qualidade. **Jornal O Estado de São Paulo**. 02 abr. 2006. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/suplementos/not_sup149784,0.htm>. Acesso em: 05 set. 2009.

GREATTI, Lígia; PREVIDELLI, José J. “**A importância do preço de venda na competitividade das empresas do segmento metal-mecânico da região de Maringá**”. *Anais da XIX semana do administrador da UEM - SEMAD*, 13 p. Maringá: UEM, Out. 1999.

HOFF, Debora *et al* (2007), “**Desenvolvimento de nichos de mercado para pequenos negócios: leite e laticínios de cabras e ovelhas em Bento Gonçalves, RS**”. *Revista Teoria e Evidência Econômica*, v. 14, n. 28, maio 2007, 128-154.

HOOLEY, Graham J.; SAUNDERS, John A.; PIERCY, Nigel F. **Estratégia de marketing e posicionamento competitivo**. 2ª edição. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

INSTITUTO STROHALM DE DESENVOLVIMENTO INTEGRAL. **Projeto Ovinocultura de Leite no Perímetro Irrigado do Jabiberi, Tobias Barreto, SE.** Disponível em: <http://www.instrodi.org/downloads/ovinocultura_de_leite.pdf>. Acesso em: 01 out. 2009.

JOLY, Luís. **Quais são os principais tipos de queijo produzidos no Brasil?** Disponível em <www.mundoestranho.abril.com.br/alimentação/pergunta_425059.shtml>. Acessado em 03 agosto de 2009.

JORNAL CABRA E OVELHA. **Criadores de regiões próximas à capital paulista provam que em pequenas propriedades é possível trabalhar caprinos e ovinos com rentabilidade.** Ano 1. Edição 11. Set. 2006. Disponível em: <<http://www.cabraeovelha.com.br/edicao11.htm>>. Acesso em: 05 jun. 2009.

JURGENFELD, Vanessa. Redes regionais apostam em queijos finos importados. **Jornal Valor Econômico.** Disponível em: <<http://www.laticinio.net/noticias.asp?cod=4771>>. Acesso em: 05 set. 2009.

KOTLER, Philip. **Marketing. Edição Compacta.** São Paulo: Atlas, 1991.

KOTLER, Philip. **Princípios de marketing,** 7ª edição. Rio de Janeiro: LTC, 1995.

KRAPP, Juliana. Queijos: no Brasil, o consumo e as formas de utilização estão muito aquém de suas possibilidades. **O Globo Online.** Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/cultura/gastronomia/mat/2007/12/28/327810995.asp>>. Acesso em: 05 jul. 2009.

LEONE, George S. G. **Curso de contabilidade de custos.** 2ª edição. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George S. G. **Custos: um enfoque administrativo**, 13ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2000.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 9ª edição. São Paulo: Atlas, 2006.

MILKNET, Equipe (Comp.). **Food service impulsiona setor de queijos**. Portal Milknet. Disponível em: <<http://www.mundovet.com.br/?pg=noticia&id=1852&local=1>>. Acesso em: 05 jun. 2009.

NELLIS, Joseph.; PARKER, David. **Princípios de Economia para os Negócios**. São Paulo: Futura, 2003.

OVELHA também dá leite! **Arco Jornal**, nº 5, ano 2, jun./jul. 2008, p.12-13.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

PROJETO sergipano de ovinocultura é premiado. **Jornal Informe Sergipe**. Disponível em: <http://www.informesergipe.com.br/pagina_data.php?sec=2&&rec=16341&&aano=2006&&mms=11>. Acesso em: 05 set. 2009.

REIS, Graziela. Laticínios mineiros apostam nos queijos especiais. **Jornal o Estado de Minas**. Disponível em: <<http://www.milkpoint.com.br/?actA=7&areaID=50&secaoID=165¬iciaID=37580>>. Acesso em: 08 set. 2009.

REZENDE, Daniel C. **Estratégias de coordenação e qualidade na cadeia de queijos finos**. Tese (Doutorado em Ciências Sociais em Desenvolvimento, Agricultura e Sociedade). Rio de Janeiro (RJ): CPDA/UFRRJ, 2004.

REZENDE, Daniel C. **Qualidade e coordenação na cadeia agroindustrial dos queijos finos**. In: IV Congresso Internacional de Economia e Gestão de Redes Agroalimentares, 2003, Ribeirão Preto. FEARP/USP, 2003.

RIBEIRO, Elien C. B.; RODRIGUES, Isabel C. **Desenvolvimento de produtos diferenciados como estratégia empresarial: um estudo de caso da produção de queijos finos**. In: XII SIMPEP - Simpósio de Engenharia de Produção, 2005, Bauru. XII Simpósio de Engenharia de Produção, 2005.

ROESCH, Sylvia M. A. – **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: Guia para estágios, Trabalhos de Conclusão, Dissertações e Estudos de Caso**. 3ª edição – São Paulo: Atlas, 2005.

RONCHI, Luciano. **Controle econômico e financeiro para a alta administração**. São Paulo: Atlas, 1965.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JORDAN, Bradford D. **Princípios de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTA CATARINA. Secretaria de Estado da Agricultura e Desenvolvimento Rural. **Projeto Microbacias**. Disponível em: <<http://www.microbacias.sc.gov.br>>. Acesso em: 04 out. 2009.

SEBRAE-RS. Disponível em: <<http://www.sebrae-rs.com.br>>. Acesso em: 04 nov. 2009.

SIQUEIRA, Edson R. **Setor de Ovinocultura**. Faculdade de Medicina Veterinária e Zootecnia da UNESP. Disponível em: <<http://www.fmvz.unesp.br/Informativos/ovinos/setovin.htm>>. Acesso em: 09 jun. 2009.

VIEIRA, Marta. Queijos nobres de Minas. **O Estado de Minas**, Disponível em: <http://www.lecherialatina.com/blog/?p=5860>. Acesso em: 14 set. 2009.

YIN, Robert K. **Estudo de caso – planejamento e métodos**. 2ª edição. Porto Alegre: Bookman, 2001.

APÊNDICE A – ENTREVISTA COM MÁRCIO AGUINSKY

1. Qual o volume de queijo produzido mensalmente/anualmente pela empresa por produto?
2. Em que situação se encontra o mercado onde a empresa atua?
3. Quais são os destinos da produção de queijo (supermercados, restaurantes, casas especializadas, etc.)?
4. Quais as principais dificuldades encontradas na fabricação do queijo?
5. Quais as principais dificuldades encontradas na comercialização do queijo?
6. Quais são as estratégias de comercialização adotadas pela empresa?
7. A empresa trabalha em conjunto com outras empresas ou associações, buscando melhores oportunidades de comercialização através da união dos participantes?
8. Quais são os critérios adotados para a formação do preço de venda? Este é determinado pelo mercado ou existe certa margem para a empresa fixar seus preços?
9. O que você considera pontos fortes e pontos fracos da empresa?
10. Quais são os principais concorrentes nacionais e internacionais do Roquefort e do Feta?
11. Como conheceu/aprendeu a produção desse tipo de queijo? Viajou para conhecer empresas brasileiras e/ou estrangeiras?

APÊNDICE B – ENTREVISTA COM TÁRCIO MICHELON

1. Qual volume de queijo de ovelha produzido mensalmente/anualmente pela empresa?
2. Toda produção é comercializada?
3. Quantos funcionários existem envolvidos na produção dos queijos de ovelha?
4. Em que situação encontra-se o mercado para esse tipo de queijo?
5. Quais são os principais destinos da produção dos queijos de ovelha (Exportação ou mercado interno? Quais países/estados?)?
6. Quais os principais tipos de compradores (supermercados, restaurantes, casas especializadas, etc.)?
7. Quais as principais dificuldades encontradas na comercialização do queijo de ovelha?
8. Quais as principais dificuldades encontradas na fabricação do queijo de ovelha?
9. Existe capacidade ociosa na fábrica?
10. A empresa trabalha em conjunto com outras empresas ou associações, buscando melhores oportunidades de comercialização através da união dos participantes?
11. Quais são os critérios adotados para a formação do preço de venda? Ele é determinado pelo mercado ou existe certa margem para a empresa fixar seus preços?
12. A lucratividade do setor é considerada atraente pela empresa? Em caso negativo citar quais os motivos que impedem melhores lucros.
13. Quais são as estratégias de comercialização adotadas pela empresa?
14. Quais são os principais concorrentes?
15. Os concorrentes estrangeiros conseguem preços melhores? Por que?
16. A qualidade do queijo produzido aqui é inferior, equivalente ou superior ao fabricado em outros países?
17. A empresa pretende investir no aumento da produção desse tipo de queijo nos próximos anos? As condições de mercado oferecem boas oportunidades para isso?

APÊNDICE C – ENTREVISTA COM GABRIELE MARCHEZANI

1. Já teve outro fornecedor além da Confer Alimentos Ltda.?
2. Se “sim” na questão anterior, porque mudou para a empresa?
3. De 0 (péssimo) a 10 (excelente), que nota atribuiria para a qualidade dos produtos da Confer?
4. Já teve experiência com marcas importadas?
5. Se “sim” na questão anterior, em comparação com os similares importados, considera que os produtos da Confer são superiores, que deixam ainda a desejar ou são equivalentes?