

DECISÃO SOBRE ACEITAR PEDIDOS DE VENDAS ESPECIAIS NA EXISTÊNCIA DE INSTALAÇÕES OCIOSAS OU PELA AQUISIÇÃO DE CAPACIDADE E EM UMA PERSPECTIVA DE CURTO PRAZO

DECISION ON ACCEPTING SPECIAL SALES ORDERS IN ORDER TO USE IDLE FACILITIES OR TO GET MORE CAPACITY IN A SHORT TERM PERSPECTIVE

EVANDIR MEGLIORINI
e.megliorini@itelefonica.com.br
REINALDO GUERREIRO
reiguerr@usp.br

RESUMO

Este artigo discute problemas relacionados à decisão dos gestores em aceitar pedidos de vendas especiais por preços inferiores àqueles normalmente praticados por uma empresa, em uma perspectiva de curto prazo. A metodologia de pesquisa empregada é de natureza bibliográfica com enfoque qualitativo descritivo, ancorando-se nos conceitos de custos contábil e econômico aplicados a situações hipotéticas. Em seu desenvolvimento, considera-se que os fatores variáveis de produção não se comportam de maneira linear conforme o volume de produção aumenta ou diminui, e que os fatores fixos de produção – instalações, equipamentos e capacidade – não podem ser alterados em um prazo suficientemente curto sem que se incorra em um custo substancialmente alto, condição esta que inviabiliza o objetivo de otimização de resultados de uma empresa. Desse modo, não se tem flexibilidade para alterar uma estrutura de produção no sentido de acomodar flutuações da demanda, sendo a empresa obrigada a suportar instalações ociosas em certos momentos e, em outros, estar diante de uma situação na qual lhe falte capacidade. Assim, discorre-se sobre a importância de entender e analisar os custos, tanto com o enfoque contábil como econômico, para a aceitação de pedidos especiais. Conclui-se que, para subsidiar o processo decisório, a abordagem contábil dos custos pode induzir os gestores a erros, sendo mais conveniente a abordagem econômica dos custos marginais para aceitação desses pedidos.

Palavras-chave: fatores de produção, pedidos de vendas especiais, análise de custos.

ABSTRACT

This article discusses issues related to the managers' decision to accept special sales orders at prices lower than the usual ones in a short term perspective. It assumes that the variable factors of production do not behave in a linear way, no matter whether the production volume increases or not, and the fixed factors of production – facilities, equipment, capacity – cannot be altered in a short period without causing very high costs, which prevents the optimization of the company's financial performance. Thus the company does not have flexibility to alter the structure of production according to the unsteadiness of the demand, which forces it to maintain idle facilities for some time and to face situations in which it may have lack of capacity. The article employs a bibliographic methodology, with a qualitative and descriptive focus, on the basis of accounting and economic costs applied to hypothetical situations. Thus it comments on the importance of understanding and analyzing costs in order to accept special sales orders. It concludes that the method based on accounting costs may lead the managers to make wrong decisions and that it is more convenient to use an economic approach to the marginal costs in order to accept such orders.

Key words: factors of production, special sales orders, cost analysis.

INTRODUÇÃO

Ludícibus (2000) considera que são dois os postulados mais importantes para a contabilidade: o postulado da entidade contábil e o postulado da continuidade. A entidade contábil pode ser representada por qualquer unidade econômica que exerça controle sobre recursos, aceite responsabilidade por assumir e cumprir compromissos e desenvolva a atividade econômica. Pode-se dizer que a entidade contábil de maior visibilidade é aquela caracterizada pelas empresas que são constituídas para atuar por um período de tempo indeterminado. Disso decorre o postulado da continuidade, pelo qual se pressupõe que a entidade constituída irá se manter em funcionamento até que circunstâncias contrárias a impeçam de sobreviver.

Para Ludícibus (2000), as entidades são vistas como capazes de manipular fatores, de agregar utilidade a eles para, assim, obter suas receitas. Desse modo, o sucesso de uma entidade pode ser medido pelo valor das vendas dos produtos colocados no mercado menos os custos dos recursos utilizados no esforço de produzir a receita.

O valor das vendas depende de uma combinação de produtos ofertados e demandados a um certo preço de equilíbrio, e os custos dos recursos dependem da melhor combinação dos recursos disponíveis no processo de fabricação destes produtos.

O preço de equilíbrio resulta de um conflito de valor quando a quantidade demandada é diferente da quantidade ofertada. O preço flutua em diferentes níveis de demanda e de oferta até o ponto em que este nível se iguala a um valor que tanto satisfaz ao vendedor como ao comprador, gerando tal equilíbrio.

O custo, por sua vez, resulta da relação entre produção e custos dos fatores de produção. A produção compreende o processo de transformar os fatores em produtos, valendo-se de um método que permita a utilização mais eficiente de tais fatores.

Conforme Vasconcellos e Garcia (2002), a escolha do método de produção depende de sua eficiência, e seu conceito pode ser focado sob o ponto de vista técnico ou tecnológico, ou sob o ponto de vista econômico. Um método é considerado tecnicamente eficiente, comparativamente a outros métodos, quando utiliza menor quantidade de insumos para produzir quantidade equivalente do produto. A eficiência econômica diz respeito a produzir com custos mais baixos relativamente a outros métodos.

A Teoria Econômica, segundo Carvalho (1998), considera dois tipos de relações entre a quantidade produzida do produto e a quantidade utilizada dos fatores. O primeiro tipo de relação ocorre quando, na função de produção, alguns fatores são fixos e outros variáveis. Esse tipo de relação identifica o que a teoria denomina curto prazo. O segundo tipo identifica o longo prazo, quando todos os fatores de produção são considerados variáveis.

Gill (1974) descreve o curto prazo como um período breve durante o qual a empresa não possui tempo para alterar sua estrutura: instalações básicas, equipamentos já existentes e capacidade. É no curto prazo, com o uso desta estrutura, que ocorre a produção.

O longo prazo, conforme Mansfield (1982), é definido como

o período de tempo no qual todos os fatores são variáveis, podendo a empresa proceder a um completo ajustamento, em qualquer extensão, de sua estrutura. Outro aspecto de longo prazo, conforme salienta Ferguson (1996), é tratar-se de um horizonte de planejamento em que os agentes econômicos – consumidores e empresários – podem planejar e escolher muitos aspectos do curto prazo com os quais eles operarão no futuro.

Para Ferguson (1996), talvez a melhor distinção entre curto e longo prazo seja dizer que um agente econômico opera no curto prazo e planeja no longo prazo.

Miller (1981), ao discorrer sobre curto e longo prazo, recorre ao uso dos fatores de produção, não deixando de realçar que a distinção do que vem a ser curto prazo e longo prazo é bastante arbitrária. Para o autor, um fator fixo de produção não pode ser alterado no curto prazo sem que se incorra em um custo substancialmente alto, que inviabilizaria a alteração. Assim, um fator fixo de produção é aquele cuja quantidade não pode ser expandida em um período curto de tempo sem que se aumente substancialmente o custo por unidade do fator fixo. Contrariamente, no longo prazo, esta alteração pode ser realizada sem que haja aumento no custo por unidade. Para exemplificar seu raciocínio, Miller (1981) considera um gerador de energia que, no curto prazo, é classificado como um fator fixo de produção, uma vez que é difícil expandir a capacidade de geração de energia nesse período. No entanto, a um custo substancialmente alto, uma empresa de energia pode instalar um novo gerador em um período relativamente curto de tempo.

Como se observa, não há fronteira rígida de tempo que delimite o curto prazo e o longo prazo.

Buscando a otimização dos seus resultados pela realização de suas atividades produtivas, uma empresa procurará obter a máxima produção com a melhor combinação dos fatores fixos e variáveis.

Assim, dado um preço de equilíbrio, a otimização dos resultados, conforme Carvalho (1998), poderá ser obtida quando for possível resolver um desses dois problemas: maximizar a produção para um dado custo total ou minimizar o custo total para um dado nível de produção.

Desse modo, tem-se um custo total ótimo para um dado nível de produção ótimo. No entanto, há os fatores fixos que são disponibilizados para a produção, não em função do nível de produção em que a empresa se encontra, mas decorrentes de uma estrutura de produção para um nível de produção que se deseja alcançar, quando, então, será possível obter o custo total ótimo.

Estabelecida esta estrutura, a empresa não tem flexibilidade para alterá-la para acomodar flutuações de demanda em prazo extremamente curto. Dessa forma, é possível que, no curto prazo, uma empresa em funcionamento possa operar com instalações ociosas, bem como possa lhe faltar capacidade para atender pedidos de vendas especiais. Neste ponto, deve-se procurar maximizar a produção para um dado custo fixo desta estrutura.

Nesse contexto, os custos desses fatores não podem ser

modificados no curto prazo, de modo que, operando abaixo da capacidade instalada, a empresa suporte uma estrutura ociosa, bem como não se deve investir no aumento da estrutura quando opera no limite da capacidade para acomodar pedidos de vendas sazonais.

É neste ponto que reside o objetivo deste trabalho – discutir a otimização dos resultados no curto prazo pela maximização da produção para um dado custo fixo, na presença de instalações ociosas, ou a possibilidade de que a empresa adquira certa capacidade, por meio de horas-extras, trabalho em segundo turno, subcontratação de atividades, etc.

O trabalho foi realizado valendo-se do enfoque qualitativo descritivo, tendo como suporte a pesquisa bibliográfica que subsidia a aplicação dos conceitos de custos contábil e econômico a situações hipotéticas.

Assim, o estudo analisa as decisões sobre aceitar pedidos de vendas especiais para ocupar instalações ociosas ou pela aquisição de capacidade, em empresas que fabricam bens de consumo duráveis em série e em empresas que fabricam bens de capital sob encomenda.

CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

Muitas vezes, na presença de instalações ociosas, os gestores se vêem diante da possibilidade de aceitar pedidos de clientes não regulares, caracterizados por pedidos de vendas especiais. Esses pedidos, no contexto deste trabalho, correspondem a vendas esporádicas e não repetitivas de produtos para os quais a empresa possui capacitação técnica para fabricação.

A aceitação de pedidos de vendas especiais pode ter conseqüências diferentes para os dois tipos de empresas definidos para esse trabalho, porém esses pedidos não deixam de ser vistos como geradores de ganhos marginais no presente e como possibilidade de novos negócios no futuro.

As conseqüências devem ser avaliadas a fim de se certificar se os benefícios de curto prazo, pela aceitação desses pedidos de venda, não proporcionam conseqüências desfavoráveis de longo prazo para os negócios e a rentabilidade da empresa.

Nas empresas que fabricam bens de consumo duráveis em série, por exemplo, a aceitação de um pedido de venda especial por um preço abaixo do normalmente praticado pode levar os clientes regulares a exigirem descontos ou mesmo acarretar uma reação agressiva de seus concorrentes como a redução de preços a níveis inferiores, situação esta que pode levar a uma guerra de preços. Rocha e Christensen (1999) descrevem que, entre as conseqüências de uma guerra de preços, está a possível redução na lucratividade da indústria como um todo, realçando que, quando as empresas entram nessa guerra, é comum que ninguém saia ganhando, mas que a indústria como um todo perca no longo prazo.

Para as empresas que fabricam bens de capital sob encomenda, a oferta por um preço baixo para um pedido de venda especial pode prejudicar a avaliação feita pelo cliente quanto aos critérios utilizados por este para qualificar uma empresa

como fornecedora em futuras concorrências, ou mesmo comprometer sua estrutura de produção relativamente aos produtos em que a empresa possui maior especialidade.

A premissa que orienta o desenvolvimento deste artigo é a ausência de conseqüências a longo prazo pela aceitação de pedidos de venda especiais, bem como o fato de o resultado marginal desses pedidos, em empresas fabricantes de bens de consumo duráveis em série, constituir-se em informação relevante aos gestores no processo decisório sobre sua aceitação. Considera-se ainda que, para as empresas fabricantes de bens de capital sob encomenda, além do resultado marginal, devem ser considerados não só o provável limite de preço aceitável pelos clientes, como também os efeitos no resultado da empresa pelo comprometimento da capacidade instalada que o pedido de venda especial pode provocar, uma vez que pode haver um deslocamento do objetivo de trabalhar encomendas para as quais há maior especialidade.

O CUSTO COMO BASE DO PREÇO DE PEDIDOS DE VENDAS ESPECIAIS

Os gestores responsáveis pela decisão de preços podem se valer de diferentes métodos para o estabelecimento do preço de seus produtos. Os métodos mais conhecidos são aqueles orientados pela teoria econômica, pelo mercado e pelos custos.

Pela teoria econômica, o mecanismo de preços, conforme salienta Rizzieri (1998), é um vasto sistema de tentativas e erros, de aproximações sucessivas, para alcançar o equilíbrio entre oferta e demanda. Desse modo, em cada nível de preços que venha a ser praticado, tem-se um nível diferente de demanda. Em condições normais, quanto maior o preço, menor a procura e, em situação oposta, quanto menor o preço, maior a procura. Como conseqüência, o preço flutua em diferentes níveis de demanda e de oferta até que atinja um valor que tanto satisfaz a quem oferta como a quem procura, sendo este o preço de equilíbrio.

Os preços baseados no mercado, em grande parte, conforme Kotler (2000), levam em consideração os preços dos concorrentes. Rocha e Christensen (1999) salientam que essa prática apresenta lógica quando se trata de um mercado em que não há diferenciação de produtos, sendo eles bastante homogêneos. Rocha e Christensen descrevem que esse procedimento, muitas vezes, simplesmente reflete o fato de que a empresa desconhece os custos de seus produtos, supondo que os dos concorrentes são similares aos seus.

A formação de preços baseados no custo tem, conforme Padoveze (2003), como pressuposto básico que o mercado estaria disposto a absorver os preços de venda determinados pela empresa, os quais são calculados tendo como referencial os custos, os investimentos realizados e a margem desejada. O autor ressalta que, na verdade, nem sempre essa condição se revela suficiente, e destaca ser necessário um cálculo a respeito dos custos, tendo em vista que, por meio dele, tem-se um parâmetro inicial ou padrão de referência para análises comparativas.

Esse método consiste em agregar ao custo do produto uma margem conhecida por *mark-up*. Essa margem, conforme Santos (2000), geralmente percentual, deve cobrir todos os custos e despesas e propiciar um lucro satisfatório. Ressalta o autor que esse método pode apresentar variações em sua aplicabilidade, dependendo da base de custo escolhida, que tanto pode ser os custos diretos ou os custos diretos mais os indiretos, somente os custos variáveis ou os custos variáveis mais os custos fixos rateados, somente os custos de produção ou os custos de produção mais as despesas de vendas, distribuição e administração.

Padoveze (2003) menciona que diversas situações podem exigir o conhecimento dos custos para a formação do preço, entre elas a realização de negócios ou pedidos de vendas especiais.

Assim, considera-se que o método mais adequado para os propósitos deste trabalho é aquele baseado em custos, e que os custos devam ser aqueles que podem ser evitados pela não aceitação do pedido especial – incluindo os custos e despesas variáveis mais os fixos de produzir, vender e entregar o produto.

PEDIDOS DE VENDAS ESPECIAIS DE BENS DE CONSUMO DURÁVEIS FABRICADOS EM SÉRIE

Um pedido de venda especial que apresente resultado positivo deve ser considerado pelos gestores como um pedido de interesse, uma vez que proporciona um resultado adicional, contribuindo, desse modo, com a otimização do resultado da empresa. Em regra, os preços de pedidos especiais, no contexto deste trabalho, devem ser menores que aqueles normalmente praticados pela empresa, pois, do contrário, não seriam tratados como pedidos de vendas especiais.

Então, se o gestor se orienta pelo preço, qual o limite mínimo de preços pelo qual se torna viável a aceitação de um pedido de venda especial?

Em tese, o preço mínimo deve superar em bases satisfatórias os custos e despesas em que a fabricação e entrega do produto incorrerão.

Considerem-se duas situações relativas ao preço do pedido de venda especial para uma determinada quantidade de produtos que não afete os negócios normais da empresa. Uma, onde o preço é ofertado pelo cliente, e outra, em que a empresa estabelece o preço a cobrar. Nas duas situações a informação do custo unitário do produto se revela de vital importância para decidir sobre esse preço mínimo. No entanto, o custo unitário pode assumir diferentes valores, dependendo do método de custeio utilizado em seu cálculo.

No custeio variável, o custo compreende os custos variáveis de produção e, no custeio por absorção, compreende os custos variáveis acrescidos de uma parcela dos custos fixos. Essa parcela, por sua vez, pode assumir diferentes valores, dependendo do critério de rateio e do nível de produção utilizado em seu cálculo. Basicamente, a diferença entre o custo unitário calculado pelo custeio por absorção e aquele calculado pelo

custeio variável compreende o tratamento dado ao custo fixo. E que custo o preço do pedido de venda especial deve ser suficiente para cobrir?

Auxiliando a resposta, exemplificam-se duas situações hipotéticas aplicadas a uma empresa de bens de consumo duráveis fabricados em série com capacidade instalada para produzir 12 unidades por período. Devido a situações conjunturais, sua produção atual é de 10 unidades por período.

Os custos, calculados com base no tratamento contábil, são os seguintes para a produção atual:

Custos Fixos R\$ 1.000,00 por período
Custos Variáveis R\$ 500,00 por unidade

Os custos fixos de R\$ 1.000,00 por período são válidos para a faixa de produção que interessa para esse trabalho, ou seja, não se alteram até o limite da capacidade instalada de 12 unidades por período. Do mesmo modo, considera-se que os pedidos especiais não proporcionam despesas com comissões e outras de natureza variável. Assim, por motivo de simplificação, omitem-se as despesas, tanto administrativas como comerciais.

1ª situação: pedido de venda especial que não ultrapasse a capacidade instalada

Neste caso, o pedido de venda especial que não ultrapasse a capacidade de 12 unidades por período exige apenas custos variáveis, sendo o custo de cada unidade do pedido especial igual a R\$500,00. Assim, o preço mínimo aceitável precisa cobrir os custos variáveis.

2ª situação: pedido de venda especial que ultrapasse a capacidade instalada

Nesse caso, a empresa incorre em custos adicionais para adquirir a capacidade necessária, como a aquisição de mais um equipamento devido a um gargalo de produção, que limita sua capacidade em 12 unidades por período, além de eventuais custos com horas-extras ou adicional noturno, etc. O preço mínimo precisa cobrir os custos variáveis e todos os demais custos necessários para adquirir a capacidade necessária para atender o pedido especial.

A VARIABILIDADE DO CUSTO VARIÁVEL E OS CUSTOS MARGINAIS NA ABORDAGEM ECONÔMICA

Na análise precedente, os custos variáveis unitários resultam da divisão do custo variável total pelo nível de produção com o qual a empresa está operando. No caso, para o nível de produção atual de 10 unidades, o custo variável total é de R\$5.000,00, o que leva a um custo unitário de R\$500,00. Essa situação é apresentada na Tabela 1.

Considere-se que os custos fixos decorrem de uma estrutura disponibilizada para uma produção de até 12 unidades, estrutura esta que a empresa não tem flexibilidade para alterar no curto prazo.

No entanto, o comportamento dos custos variáveis pode-se revelar não linear, conforme sustentam os economistas, pois uma série de razões, que serão comentadas mais adiante, concorre para isso. Na Tabela 2, os dados que aparecem na Tabela 1 são reordenados para se amoldarem ao comportamento dos custos variáveis em conformidade com a teoria econômica. A última coluna da Tabela 2 apresenta os custos marginais.

Um confronto entre as duas tabelas evidencia que:

- 1) Em contabilidade, Tabela 1, os custos variáveis totais aumentam de forma linear conforme as alterações da quantidade. Dessa forma, os custos variáveis unitários permanecem fixos, repetindo-se em todos os níveis de produção. Em relação a esse comportamento, Backer e Jacobsen (1972) mencionam que os custos variáveis são considerados perfeitamente variáveis, ou seja, aumentam ou diminuem com as mudanças do volume da produção a uma taxa constante. Salientam Backer e Jacobsen que, em teoria econômica, os aumentos e declínios dos custos variáveis são considerados como ocorrendo a uma taxa variável. Desse modo, o custo variável por unidade, que é constante em contabilidade, na economia também muda, conforme representação na Tabela 2. À medida que au-

menta a produção, o custo variável médio por unidade a princípio declina, depois nivela e, finalmente, aumenta. Os autores argumentam que o declínio nos níveis inferiores de produção decorre do aumento da eficiência, citando, como exemplo, a produção horária que aumenta com os conhecimentos adquiridos pela experiência. O aumento do custo variável unitário ocorre em níveis mais elevados de operação quando se atingem pontos de estrangulamentos como, por exemplo, um número excessivo de operários confinados em um espaço restrito ou quando as instalações, conforme Horngren *et al.* (2004), começam a ser sobrecarregadas ou superutilizadas, resultando em ineficiências. Backer e Jacobsen (1972) concluem que o tratamento dado pelos contadores não nega a validade do conceito de variabilidade de custo dos economistas. Uma vez que as empresas raramente operam em níveis muito baixos ou altos, permite-se ao contador fazer caso omissivo da possibilidade de taxas variáveis de variabilidade de custo.

- 2) Na Tabela 1, o custo variável unitário, para qualquer nível de produção com que a empresa opere, é um custo médio, ou seja, é o custo variável total dividido pela respectiva quantidade. Pode-se considerar esse procedimento como uma restrição dos dados contábeis que, em concordância com Bierman Jr. e Drebin (1979), usualmente não permitem determinações precisas do custo de uma unidade específica do produto. A teoria econômica, por outro lado, como meio para determinar o custo de uma unidade específica, desenvolveu o conceito do custo marginal. Miller (1981) descreve o custo marginal como a variação nos custos totais quando há variação de uma unidade na taxa de produção, ou seja, o custo marginal é igual à variação no custo total pela variação de uma unidade do produto. Na Tabela 2, o custo marginal é apresentado na última coluna, sendo representado, nesse caso, apenas pelos acréscimos de custos variáveis.

Observa-se, na Tabela 2, o comportamento do custo variável médio por unidade e do custo marginal. O custo variável médio, nessa Tabela, que se iguala àquele da Tabela 1, ocorre em dois momentos, quando o custo está em declínio, na 5ª unidade, e quando se encontra em crescimento, na 10ª unidade, ocasião do limite máximo de produção com que a empresa está operando. Por outro lado, o custo marginal, a partir da 9ª unidade, supera o custo variável médio.

Diante desse comportamento, o conhecimento da variabilidade dos custos é essencial para os gestores decidirem pela aceitação de um pedido de venda especial. No exemplo, com base nos cálculos contábeis, um pedido de venda especial cujo preço de R\$ 515,00 poderia ser aceito, com base nos cálculos derivados da teoria econômica seria rejeitado.

Como ressaltam Bierman Jr. e Drebin (1979), informações contábeis auxiliam na tomada de decisões, mas não substituem julgamentos adequados. Backer e Jacobsen (1972) ressaltam que o conceito de custo marginal do economista deve ser levado

Tabela 1 – Comportamento dos custos conforme a contabilidade.

Unidades Produzidas	Custos		Custo Variável	
	Fixos Totais (R\$)	Variáveis Totais (R\$)	Custos Totais (R\$)	Médio Unitário (R\$)
1	1.000,00	500,00	1.500,00	500,00
2	1.000,00	1.000,00	2.000,00	500,00
3	1.000,00	1.500,00	2.500,00	500,00
4	1.000,00	2.000,00	3.000,00	500,00
5	1.000,00	2.500,00	3.500,00	500,00
6	1.000,00	3.000,00	4.000,00	500,00
7	1.000,00	3.500,00	4.500,00	500,00
8	1.000,00	4.000,00	5.000,00	500,00
9	1.000,00	4.500,00	5.500,00	500,00
10	1.000,00	5.000,00	6.000,00	500,00

Tabela 2 – Comportamento dos custos conforme a teoria econômica.

Unidades Produzidas	Custos Fixos Totais	Custos Variáveis Totais	Custo Totais	Custos Variável	Custo Marginal
				Médio Unitário	
1	1.000,00	530,00	1.530,00	530,00	530,00
2	1.000,00	1.050,00	2.050,00	525,00	520,00
3	1.000,00	1.545,00	2.545,00	515,00	495,00
4	1.000,00	2.030,00	3.030,00	507,50	485,00
5	1.000,00	2.500,00	3.500,00	500,00	470,00
6	1.000,00	2.980,00	3.980,00	496,67	480,00
7	1.000,00	3.470,00	4.470,00	495,71	490,00
8	1.000,00	3.970,00	4.970,00	496,25	500,00
9	1.000,00	4.480,00	5.480,00	497,78	510,00
10	1.000,00	5.000,00	6.000,00	500,00	520,00

em consideração pelo contador no fornecimento de informações para tomada de decisões. Essa situação é enfatizada também por Horngren *et al.* (2004), quando afirmam que o custo marginal é relevante para as decisões de precificação.

No entanto, ao discorrer sobre a diferença entre o custo variável e o custo marginal, Horngren *et al.* (2004, p. 166) ressaltam que "o custo variável é suposto ser constante dentro de um intervalo relevante de volume, visto que o custo marginal pode mudar a cada unidade produzida". Concluem esses autores que "dentro de amplos intervalos de volume de produção, entretanto, as mudanças no custo variável são, com frequência, pequenas. Conseqüentemente, usar o custo variável pode ser uma aproximação razoável do custo marginal em muitas situações".

PEDIDOS DE VENDAS ESPECIAIS DE BENS DE CAPITAL FABRICADOS SOB ENCOMENDA

Empresas que fabricam sob encomenda, diferentemente de empresas que produzem em série, são dotadas de um regime de produção flexível capaz de fabricar uma linha diversificada de produtos conforme especificações dos clientes e cuja produção somente é acionada com a conquista de novos pedidos.

Assim, a carteira de pedidos está sujeita a oscilações, fluindo de um momento para outro em decorrência de encomendas que se encerram e novas que são conquistadas.

É razoável admitir que uma carteira composta de uma linha diversificada contemple produtos para os quais a empresa apresenta diferentes níveis de competitividade. O domínio técnico sobre produtos que exigem maior especialização permite maior competitividade quando comparado a outros produtos que demandariam investimentos em pesquisa e desenvolvimento, em uma perspectiva de curto prazo.

Embora tenham como característica fabricar uma grande variedade de produtos, é de se esperar que essas empresas sejam mais especializadas em determinadas linhas de produtos do que em outras. Dessa forma, a especialização é outra característica importante dessas empresas.

Nesse caso, o nível de especialização adquirido em uma linha de produtos permite à empresa ser mais competitiva que outros concorrentes nessa linha. É de se esperar que, para as linhas menos especializadas, haja outros competidores mais habilitados.

Desse modo, procurará a empresa ocupar sua capacidade instalada com pedidos de produtos para os quais possui maior especialização, sendo neles que deve obter a melhor combinação dos fatores de produção com o objetivo de otimizar os resultados necessários à sua continuidade, em uma perspectiva de longo prazo.

No entanto, devido a flutuações na carteira de pedidos, no curto prazo, é conveniente a empresa conquistar pedidos de vendas especiais a fim de ocupar sua estrutura de produção, contribuindo para otimizar seu resultado neste período.

Nesse segmento de indústria, os potenciais clientes, em geral, no processo de aquisição, solicitam dos fornecedores uma

proposta técnica e comercial, a fim de subsidiar a escolha daquele com quem farão o pedido. Via de regra, a escolha do fornecedor resulta da avaliação de um conjunto de fatores, como preço, qualidade, assistência técnica etc., tendendo os clientes a privilegiar determinado fator conforme o produto que estão adquirindo.

Por outro lado, é justo pensar que os fornecedores também têm interesses diferentes na conquista dos pedidos. Há concorrências cuja conquista é fundamental para a empresa, em cujos produtos possui maior especialização, e outras para as quais até a hipótese de renúncia em participar da concorrência pode se revelar importante como, por exemplo, a de produtos complexos que exigem investimentos em pesquisa e desenvolvimento ou cuja conquista venha a ocupar as instalações fabris deslocando, desse modo, o objetivo de trabalhar encomendas nas quais há maior especialidade.

Assim, é conveniente, para participar de uma concorrência, que se realizem estudos, procurando identificar, entre outras informações, as seguintes:

- 1) o nível de ocupação da fábrica para o período de fabricação daquele produto objeto da concorrência;
- 2) se há domínio técnico sobre o produto que está sendo cotado, de modo a não deslocar os esforços para esse pedido e, assim, comprometer a fabricação dos pedidos em que há maior especialização;
- 3) os prováveis fatores que os clientes irão privilegiar para aquela concorrência para decidir pelo fornecedor;
- 4) se o produto, para as demais empresas participantes da concorrência, corresponde a um produto em que possuem maior especialização ou não;
- 5) de outras concorrências, os preços ofertados pelos demais competidores comparativamente ao preço ofertado pela empresa;
- 6) os prováveis preços mínimos e máximos considerados pelo cliente.

As informações oriundas desse estudo devem permitir um posicionamento da empresa quanto ao interesse em conquistar o pedido ou não, bem como à sua estratégia competitiva.

Tendo definida a participação em uma concorrência para o fornecimento de um produto cuja fabricação decorre da utilização de instalações ociosas, no curto prazo, o próximo passo consiste em oferecer uma proposta técnico-comercial. Nesse ponto surge o problema de definir o preço que deve ser ofertado. Diferentemente dos produtos fabricados em produção seriada, os produtos fabricados sob encomenda geralmente não possuem preço de mercado, sendo vital, portanto, a análise do custo em que sua fabricação incorre.

Desse modo, uma política de determinação de preços para pedidos de vendas especiais tem por objetivo a recuperação dos custos necessários à fabricação do produto. Os custos associados aos fatores de produção específicos desse produto constituem o ponto de partida para a formulação do preço, podendo-se até afirmar que a estimação de custo constitui-se em uma etapa da formação de preços.

ESTIMATIVA DO CUSTO COMO UMA ETAPA DA FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA PARA OS BENS DE CAPITAL FABRICADOS SOB ENCOMENDA

As características operacionais das empresas que fabricam sob encomenda com uma estrutura de produção que as habilita a fabricar uma linha diversificada de produtos exigem equipamentos flexíveis e mão-de-obra especializada, o que permite caracterizar os custos dessa estrutura de custos fixos. Sendo assim, os custos variáveis são relacionados aos recursos especificamente consumidos em cada encomenda.

Como destacado, o preço de venda de produtos fabricados sob encomenda, conforme especificações dos clientes, é um valor único, por tratar-se de um produto com características singulares e específicas, e, desse modo, não possui preço de mercado, sendo necessário, ao decisor de preços, o conhecimento dos custos em que sua fabricação incorre.

Para isso, algumas atividades são desenvolvidas. Inicialmente se calcula a estimativa de custo para o produto, tendo por base as especificações do cliente. Em geral, quando o cliente não fornece o projeto do produto, a engenharia realiza um projeto preliminar em que se discriminam os diferentes materiais necessários, os serviços a serem subcontratados, bem como o número de horas de fabricação exigido em cada departamento de produção, sendo essa, comumente, a base para apropriação do custo de transformação. Souza *et al.* (2000) mencionam que, no caso de pedidos que englobam a elaboração de projetos e fabricação, o cliente deseja um preço para um produto que ainda não foi projetado, fornecendo apenas parte das especificações ou, algumas vezes, apenas a descrição de como espera que o produto seja. Nesse caso, a empresa deve revisar as especificações e, se necessário, completá-las com o auxílio do cliente.

Verifica-se que, neste ambiente, o processo de estimação do custo é crítico. Muitas vezes, conforme salienta Rich (1993), as estimativas de custos são preparadas tomando-se como base desenhos incompletos e sem especificações adequadas. Outro fator crítico nesse processo é o tempo destinado à elaboração da estimativa de custos, uma vez que os clientes, na maioria das vezes, exigem que a proposta seja entregue em curto espaço de tempo.

Devido à natureza dessa atividade de estimação dos custos, muitas vezes a precisão da estimação está diretamente relacionada com o julgamento do estimador aliado à sua experiência profissional.

DETERMINAÇÃO DO PREÇO DE PEDIDOS DE VENDAS ESPECIAIS DE BENS DE CAPITAL FABRICADOS SOB ENCOMENDA COM BASE NA ESTIMATIVA DE CUSTOS E FATORES MERCADOLÓGICOS

Tendo estimado o custo, a próxima etapa consiste em estabelecer o preço a ser ofertado.

É razoável supor que o cliente não arriscaria colocar um pedido com um fornecedor cujo preço esteja muito abaixo dos demais competidores em um processo de concorrência. Isso decorre da expectativa de que esse fornecedor poderia não pri-

vilegiar seu pedido caso conquistasse outros que permitissem margens de ganhos superiores, correndo, desse modo, o risco do não cumprimento do prazo combinado ou mesmo podendo comprometer a qualidade do produto. Nesse sentido, é justo pensar que os clientes definam limites aceitáveis para os preços, tanto um valor mínimo como máximo.

Assim, considerando que a proposta que está sendo encaminhada ao cliente é para um produto cujo custo estimado decorre de um projeto, às vezes preliminar, portanto sem registros históricos sobre o produto e seu processo de fabricação, qual o preço a ser ofertado?

O preço a ser ofertado deve atender a duas condições: a primeira é que deve situar-se acima dos custos de fabricação e, a segunda, não ficar abaixo de um valor mínimo aceitável pelo cliente.

São dois valores difíceis de se definir. O custo de fabricação, neste momento, corresponde a uma estimativa cujo valor decorre da confiabilidade das informações utilizadas, e, quanto ao preço mínimo, conforme sugestões apresentadas, a empresa pode buscar sinais de seu valor estudando o comportamento dos demais competidores e os resultados de concorrências anteriores. Desse modo, como estratégia competitiva, estaria a empresa enfocando a conquista de pedidos de vendas especiais pela oferta de preços mínimos aceitáveis pelos clientes.

CONCLUSÕES

No curto prazo, período de tempo considerado pela teoria econômica, uma empresa apresenta momentos em que opera com instalações ociosas e momentos em que lhe falta capacidade, podendo, nesses casos, ser conveniente aceitar pedidos de vendas especiais por preços abaixo daqueles normalmente praticados, a fim de alavancar seus resultados. Para subsidiar o processo decisório do gestor, discutiu-se que a abordagem contábil de cálculo dos custos variáveis em empresas que fabricam bens de consumo duráveis em série pode induzir a erros, sendo mais conveniente a abordagem econômica de custos marginais. Nas empresas que fabricam bens de capital sob encomenda, devem-se estimar da forma mais acurada possível os custos de fabricação do produto objeto do pedido de venda especial e, buscando sinais no mercado sobre os possíveis preços a serem ofertados pelos concorrentes e aceitáveis pelos clientes, definir o preço a ser ofertado.

Resolvidos os problemas dos riscos decorrentes de praticar preços inferiores que os da concorrência, devem as empresas avaliar se a receita que o pedido proporciona é suficiente para cobrir seus custos marginais, que tanto podem se referir a custos variáveis como a custos geralmente tratados de fixos pela literatura. Assim, busca-se conhecer os custos em que a aceitação do pedido de venda especial incorreria, mas em que não se incorreria caso o pedido não fosse aceito. O preço mínimo aceitável para um pedido de venda especial deve, pelo menos, cobrir os custos em que a aceitação do pedido incorreria.

REFERÊNCIAS

- BACKER, M. e JACOBSEN, L.E. 1972. *Contabilidade de custos: um enfoque para administração de empresas*. São Paulo, McGraw-Hill.
- BIERMAN JR., H. e DREBIN, A.R. 1979. *Contabilidade gerencial*. Rio de Janeiro, Guanabara Dois.
- CARVALHO, L.C.P. 1998. Teoria da firma: a produção e a firma. In: EQUIPE DE PROFESSORES DA USP (org.), *Manual de economia*, São Paulo, Saraiva, p. 143-180.
- FERGUSON, C.E. 1996. *Microeconomia*. Rio de Janeiro, Forense Universitária.
- GILL, R.T. 1974. *Introdução à microeconomia*. São Paulo, Atlas.
- HORNGREN, C.T.; SUNDEM, G.L. e STRATTON, W.O. 2004. *Contabilidade gerencial*. São Paulo, Prentice Hall.
- IUDÍCIBUS, S. 2000. *Teoria da contabilidade*. São Paulo, Atlas.
- KOTLER, P. 2000. *Administração de marketing*. São Paulo, Prentice Hall.
- MANSFIELD, E. 1982. *Microeconomia*. Rio de Janeiro, Campus.
- MILLER, R.L. 1981. *Microeconomia*. São Paulo, McGraw-Hill.
- PADOVEZE, C.L. 2003. *Controladoria estratégica e operacional*. São Paulo, Pioneira Thompson Learning.
- RICH, J.E. 1993. *Government and contractors' estimates: needs and intents*. In: AACE Transactions, p. K.3.1 - K.3.3.
- RIZZIERI, J.A.B. 1998. Introdução à economia. In: EQUIPE DE PROFESSORES DA USP (org.), *Manual de economia*, São Paulo, Saraiva, p. 3-29.
- ROCHA, A. e CHRISTENSEN, C. 1999. *Marketing*. São Paulo, Atlas.
- SANTOS, R. V. 2000. Aplicação do custo de oportunidade às decisões de preço de venda sobre o enfoque do custeio direto. *Temática Contábil e Balanços*, IOB, **12**:1-9.
- SOUZA, A.A.; CAMPOS, R.L.; AGUILAR, C.G. e NOGUEIRA, D.N. 2000. Estudo do processo decisório na estimação de custos e formação de preços em empresa de produção por encomenda. In: Congresso Brasileiro de Custos, VII, Recife. *Anais...* ABC, p. 433-443.
- VASCONCELLOS, M.A.S. e GARCIA, M.E. 2002. *Fundamentos de economia*. São Paulo, Saraiva.

Submissão: 10/06/2005
Aceite: 07/08/2005

EVANDIR MEGLIORINI

Doutor em Controladoria e Contabilidade. Professor do Programa de Mestrado em Administração - UNIMONTE/Santos - SP
 E-mail: e.megliorini@itelefonica.com.br
 Rua Anacleto Signorini, 34 CEP 06038-112 Osasco - SP

REINALDO GUERREIRO

Doutor em Controladoria e Contabilidade. Professor do Programa de Mestrado e Doutorado em Controladoria e Contabilidade - FEA/USP
 E-mail: reiguerr@usp.br
 Av. Luciano Gualberto, 908 CEP 05508-900 São Paulo - SP