CONTRIBUIÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM EMPRESAS QUE PARTICIPAM DE PROCESSO LICITATÓRIO

Carlos Eduardo Oliveira (UFU) - universofinanceiro@gmail.com

Lorraine Alves Fernandes (UFU) - lorraineaf22@gmail.com

Erika Monteiro de Souza Alves Dias (UFU) - erikassavi@gmail.com

Davy Antonio da Silva (UFU) - davy@pontal.ufu.br

Resumo:

O objetivo deste estudo foi identificar o método de custeio utilizado pelas empresas de serviços que participam de processos de licitação, e a contribuição deste método para a formação do preço de venda dos serviços. Esta pesquisa, classificada como bibliográfica e descritiva, realizou coleta dos dados por meio de questionário em 20 empresas participantes de processos licitatórios junto ao Governo do Estado de Minas Gerais e que atuam do ramo de prestação de serviços de promoção de eventos, especificamente com a locação de estruturas e contratação de shows. Os principais resultados apontam que 90% dos respondentes não utilizam método de custeio na elaboração da proposta de preço, porém, para a gestão de custos, 7 das 20 empresas utilizam o método de "custeio variável", e 10% marcaram a opção "outro", especificando que utilizam o "preço de mercado", o que mostra um ponto de preocupação, pois são poucas empresas da amostra que possuem o auxílio de uma ferramenta de gerenciamento de custos para ajudar no planejamento e controle de custos e despesas, e assim, formular o preço de venda.

Palavras-chave: *Gestão de Custos; Sistemas de Custeio; Formação do Preço de Venda; Licitação Pública.*

Área temática: *Controladoria e Contabilidade Gerencial*

CONTRIBUIÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO PARA A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA EM EMPRESAS QUE PARTICIPAM DE PROCESSO LICITATÓRIO

Resumo
O objetivo deste estudo foi identificar o método de custeio utilizado pelas empresas de serviços que participam de processos de licitação, e a contribuição deste método para a formação do preço de venda dos serviços. Esta pesquisa, classificada como bibliográfica e descritiva, realizou coleta dos dados por meio de questionário em 20 empresas participantes de processos licitatórios junto ao Governo do Estado de Minas Gerais e que atuam do ramo de prestação de serviços de promoção de eventos, especificamente com a locação de estruturas e contratação de shows. Os principais resultados apontam que 90% dos respondentes não utilizam método de custeio na elaboração da proposta de preço, porém, para a gestão de custos, 7 das 20 empresas utilizam o método de "custeio variável", e 10% marcaram a opção "outro", especificando que utilizam o "preço de mercado", o que mostra um ponto de preocupação, pois são poucas empresas da amostra que possuem o auxílio de uma ferramenta de gerenciamento de custos para ajudar no planejamento e controle de custos e despesas, e assim formular o preço de venda.

Palavras-chave: Gestão de Custos; Sistemas de Custeio; Formação do Preço de Venda; Licitação Pública.

Área temática do evento: Controladoria e Contabilidade Gerencial.

1 INTRODUÇÃO

A informação é importante para a tomada de decisões e suporte às estratégias das empresas, e um diferencial no mercado competitivo frente ao atual cenário econômico. É notório que informações específicas acerca do custo dos produtos podem contribuir para a formação do preço de venda. Entende-se que um sistema de custeio possibilita a empresa tomar decisões, e com base o planejamento, entre outros, estimar preços de venda, elaborar propostas de preços para processos licitatórios, e aferir quais produtos trazem mais retorno financeiro.

Das diversas decisões a serem tomadas pela empresa, umas das mais importantes é a formação do preço de venda dos produtos; devido a clientes mais rigorosos e que exigem qualidade em conjunto com preços competitivos; o maior desafio que as empresas enfrentam é a de conquistar e manter o cliente (PEREIRA, 2002).

"O gerenciamento de custos em serviços é uma ferramenta importante para a sobrevivência e sucesso das empresas" (FIORIOLLI; MULLER, 2013, p. 113). A gestão dos custos possibilita aos gestores confiança para administrar a empresa criando melhores condições para manter sua continuidade, e a busca por melhores instrumentos de gestão cresce a cada dia, devido à alta competitividade do mercado (MEDEIROS; CANDIDO, 2016).

Para que se forme o preço de venda é necessário que se identifique os custos e despesas, ou seja, quando a empresa dispõe de um bom e adequado sistema de custeio, seus resultados dão um parâmetro adequado para tomada de decisões, auxiliando os gestores em

alocar os recursos disponíveis objetivando potencializar o resultado (DOMINGUES et al., 2017).

A formação do preço de venda deve ter a contribuição de todos os indivíduos que atuam no processo de planejamento e tomada de decisões, pois decisões tomadas sem precauções podem acarretar perdas financeiras e desequilíbrios econômicos (NASCIMENTO; RÊGO; DIAS, 2016). Ou seja, a definição do preço de venda carece de informações internas e externas das organizações.

Diante da relevância para a empresa, de se conhecer o custo, para a formação do preço de venda de serviços para o Governo, este estudo pretende responder a seguinte questão: qual é a contribuição do método de custeio utilizado pela empresa para a formação do preço do serviço a ser oferecido em proposta de prestação de serviço ao Governo do Estado de Minas Gerais? Este estudo tem por objetivo identificar o método de custeio utilizado pelas empresas de serviços que participam de processos de licitação, e a contribuição deste método para a formação do preço de venda dos serviços. Têm-se, como hipótese teórica, que as empresas utilizam algum método de custeio para formação de custos de seus serviços, e que eles contribuem para a formação do preço de venda.

O estudo de Dias (2013) apresenta as análises das entrevistas realizadas com empresários e pode-se verificar que os entrevistados alegam que, várias vezes, os editais são divergentes com o que é executado na prática, pois os editais, na maioria das vezes, são elaborados por pessoas sem qualificação. Outro ponto identificado no estudo de Dias (2013) foi que os entrevistados recomendam que as empresas sempre verifiquem se o que está pedido nos editais está orçado de maneira correta, pois o orçamento elaborado com erros pode provocar impactos financeiros desfavoráveis para a empresa; deve-se certificar que possui as condições financeiras para cumprir com o que está solicitado no edital.

Justifica-se este estudo em função da dificuldade encontrada pelas empresas em elaborar propostas de preço em processos de licitação, pois se ela não utiliza um sistema de custeio, sua precificação será baseada apenas nos valores que seus concorrentes oferecem em um mercado competitivo, não será possível saber se os valores de suas propostas realmente estão gerando lucro ou prejuízo. A utilização de um sistema de custeio possibilita a empresa gerir com uma administração e uma oferta de preço de venda mais correto, visando um conhecimento mais detalhado dos sistemas de custeio e seus benefícios.

Considerando que as empresas citadas neste trabalho prestem serviços para órgãos públicos surgiu a necessidade de saber se os sistemas de custeio auxiliam na confecção das propostas de preço apresentada pelas empresas em licitações públicas, para que se minimizem os questionamentos se o preço ofertado realmente é o correto, e se cobre todos os custos necessários para a realização do mesmo, ou se seu preço hoje é feito apenas pelo mercado sem nenhum conhecimento se o preço ofertado é correto.

Para que um certame não corra o risco de ser um fracasso ou nulo, é importante que o orçamento seja bem elaborado, permitindo um correto enquadramento da modalidade licitatória, porém a empresa prestadora de serviços encontra maior dificuldade para elaboração da mesma, pois a precificação de um serviço não é precisa, devido sua intangibilidade e também pela insuficiência de custos diretos a ele associados (RODRIGUES, 2016).

Nos processos licitatórios existem muitos trâmites legais e burocráticos, os quais devem ser seguidos; tendo em vista a competição em licitações, as empresas devem inteirar-se do mercado e também elaborar estudos de orçamentos e cronogramas, fazendo assim com que sua proposta seja possível, com preço correto, atendendo todas as exigências do edital, para que forneça um serviço de boa qualidade e que gere lucro para empresa (DIAS, 2013).

Este estudo será estruturado em cinco seções. A primeira é composta desta introdução, a segunda apresenta o referencial teórico acerca dos sistemas de custos, da licitação pública e dos estudos anteriores relacionados ao tema. A terceira seção é composta dos procedimentos metodológicos; a quarta terá os resultados do estudo, e a quinta, as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fundamentação teórica apresenta inicialmente alguns aspectos acerca dos sistemas de custeio; na sequência, apresenta os aspectos das licitações públicas e suas modalidades. Por fim, esta seção apresenta alguns estudos anteriores relacionados ao tema.

2.1 Sistemas de Custeio

Para Martins (2010, p. 37) "custeio significa apropriação de custos". Custeio é "atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço" (WERNKE, 2005, p.17). Os sistemas de custeio são fontes geradoras de informação específicas que contribuem para a gestão dos custos, colaborando para a tomada de decisões. Cada método possui qualidades e limitações específicas, a empresa deve analisar qual se dispões melhor às necessidades de informações e às particularidades das atividades executadas (MEDEIROS; CANDIDO, 2016). Há diferentes sistemas de custeio que as empresas podem utilizar, os principais métodos são por Absorção, Variável, ABC e RKW. O Quadro 1 apresenta algumas definições acerca dos sistemas de custeio.

Quadro 1: Algumas definições dos principais sistemas de custeio

Método	Finalidade	Fonte
Absorção	O custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção.	Martins (2010)
	Neste método de custeio os custos fixos são alocados aos produtos por meio de rateios.	Costa (2005)
	Este sistema de custeio baseia-se principalmente em discriminar custos e despesas, sem se preocupar em distinguir custos fixos e variáveis.	Beuren, Sousa e Raupp (2003)
Variável	O custeio variável tem ligação direta com a produção, estão relacionados diretamente com a atividade desempenhada pela empresa.	Medeiros e Candido (2016)
	No Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período.	Martins (2010)
	Esse sistema possui maior foco na produtividade de cada produto	Costa (2005)
ABC	O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.	Martins (2010)
	O custeio ABC fornece informações gerenciais mais fidedignas, utiliza menos rateios arbitrários, obriga a implantação e manutenção de sistemas internos de controle, proporciona melhor visualização dos fluxos dos processos, identifica quais as atividades consomem mais recursos, possibilita a identificação e eliminação de atividades que não agregam valor ao produto.	Calesso (2010)
	Com esse rateio chega-se ao custo de "produzir e vender" (incluindo administrar e financiar) que, fossem os rateios perfeitos, nos daria o gasto completo de todo processo empresarial com obtenção de receitas.	Martins (2010)
	Este custeio destina aos produtos todos os gastos da entidade, não apenas os custos, juntamente com as despesas operacionais, financeiras e os juros do capital próprio (custo de oportunidade).	Machado e Souza (2006)

Fonte: Elaborado pelos autores.

Cada método possui suas características e singularidades gerando diversas informações. A aplicação desses sistemas deverá ser coerente com o tipo de empresa, com as

características de suas atividades, suas necessidades gerenciais e, evidentemente, com o "custo-benefício" resultante do sistema adotado (CREPALDI, 2010). Deve-se ter em conta que não há um método considerado o melhor para ser utilizado de maneira indiscriminada e para todas as finalidades pelas empresas (MACHADO; SOUZA, 2006). Cada empresa deve escolher o sistema que seja mais adequado ao seu ramo de atividade, atendendo as características das empresas e que traga maior custo benefício.

2.2 Licitação Pública

A Administração Pública utiliza várias formas para que ela possa efetivar seus objetivos como a realização de eventos, e uma delas e a licitação pública. A licitação publica é regida pela Lei de Licitações nº 8.666/1993. Para Vasconcelos (2005, p.152), "esta lei possui ótimos dispositivos para que os contratos sejam cumpridos e existe justamente para que se crie uma competição guiada pela igualdade entre aqueles que irão licitar, para que não haja beneficiamento de determinado licitante por simples escolha".

A licitação tem por finalidade uma dupla concepção: procura que as entidades governamentais efetuem a contratação mais favorável, por outro lado, assegura aos administrados a oportunidade de entrar nos negócios que a Administração almeja empreender com os particulares (VASCONCELOS, 2005).

Na composição jurídica, a licitação se subdivide em variadas modalidades: convite, concorrência, tomada de preços, concurso e leilão. Todas estas modalidades têm seus atributos próprios e se designam a determinadas formas de contratação. No Quadro 2 explicam-se as características principais dessas modalidades, destacando uma discussão adicional para a modalidade carta convite, visto ser esta a escolhida neste estudo, pois o preço já vem fixado no edital, conhecido como preço médio, o qual será usado para comparar o valor ofertado pela empresa com os custos efetivos da prestação de serviço.

Quadro 2: Modalidades de licitação e suas características

Modalidades	Características
Concorrência	Modalidade de licitação entre quaisquer interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para a execução de seu objetivo.
Tomada de preços	Modalidade de licitação entre interessados previamente cadastrados ou que atenderem a todas as condições exigidas para cadastramento até o terceiro dia anterior à data do recebimento das propostas, observada a necessária qualificação.
Convite	Modalidade de licitação entre, no mínimo, três interessados do ramo pertinente ao seu objetivo, cadastrados ou não, escolhidos pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas.
Concurso	Modalidade de licitação entre quaisquer interessados para escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios aos vencedores.
Leilão	Modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a administração, ou de produtos legalmente apreendidos, ou penhorados, a quem oferecer lance igual ou superior ao da avaliação.

Fonte: Adaptado de Angélico (2009).

Contudo, conforme Silveira et al. (2012), a lei 10.520, de 17/07/2002, instituiu a sexta modalidade de licitação denominada Pregão. Como há varias modalidades de licitações, cada uma com seus quesitos específicos, o critério básico para a escolha da modalidade é o valor do objeto a ser licitado. As licitações públicas são métodos que se baseiam em princípios constitucionais (legalidade, impessoalidade, moralidade etc.), onde o propósito é possibilitar a administração, a compra, venda ou uma prestação de serviço de forma proveitosa, ou seja,

trabalhando com menor custo, menor prazo e maior qualidade. (SANCHES; ISATTO; GUANABARA, 2014)

Para elaboração da proposta é necessário que se atente às especificações contidas no edital, no preço ofertado de ser incluso qualquer encargo financeiro ou previsão de inflação, incluindo, além do lucro, todas as despesas resultantes de impostos, taxas, tributos, frete e demais encargos, assim como todas as despesas diretas ou indiretas relacionadas com o integral fornecimento do objeto a licitação.

Visto que o vencedor no processo licitatório sempre será aquele com menor preço, a empresa sempre deve elaborar sua proposta com o valor abaixo de seus concorrentes, porem sempre se atentando aos custos e despesas para o serviço ofertado no edital, para que não venha ter prejuízo ao pegar o serviço.

3 ESTUDOS CORRELATOS

Apresentam-se no Quadro 3 alguns estudos anteriores que possuem relação com o tema desta pesquisa.

Quadro 3: Síntese dos estudos correlatos

Autor (ano)	Objetivo	Método	Principais resultados
Pereira (2002)	Formação do preço de venda para micros e pequenas empresas	Estudo de caso em franquia de uma indústria do setor moveleiro	A empresa deve ter bem caracterizado e definido como formar preço de venda de seus produtos, em função de que são diversas variáveis que influenciam a correta formação, devendo a empresa estar atenta ao mercado, aos concorrentes suas principais políticas estratégias de preços, bem como conhecer saber analisar os seus custos operacionais, tendo em vista que cada empresa possui uma estrutura operaciona1 diferente.
Milan. et al. (2013)	Relação entre estratégias de preços e custeio	Aplicação de questionário em 84 empresas	Os gestores devem prestar mais atenção entre a relação existente entre os processos de definição das estratégias de preço (precificação) e os sistemas de custeio adotados, o que, em última instância, devem estar direcionados à possibilidade de gerar melhores resultados, tanto atinentes à dimensão mercadológica quanto à dimensão relativa à *performance* econômico-financeira das empresas.
Fioriolli e Muller (2013)	Elaborar proposta de aplicação do modelo ABC para empresa de prestação de serviços aduaneiros e simultaneamente avaliar o potencial do ABC enquanto instrumento de apoio à gestão de custos	Metodologia investigação-ação	O método ABC é defendido como um bom instrumento de gestão, assumindo-se como uma ferramenta de análise e controle na prestação de informações que auxiliam aos gestores na tomada de decisões estratégicas de uma organização. O sistema desenvolvido permitiu ao Gestor saber realmente quais são os custos reais verificados e relacionar esses custos com os lucros ou receitas, bem como saber ou conhecer a produtividade da empresa que só foi possível graças ao método aplicado.
Silva, Ramalho e Jordão (2015)	Desenvolver um instrumento gerencial de custos para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis	Entrevistas semiestruturadas e semidiretivas	Foi desenvolvido uma metodologia de cálculo que se baseia na apuração das horas efetivamente trabalhadas para cada cliente. Tal metodologia possibilitou, por seu turno, negociação cliente a cliente, gerando, por via de consequência, precificação mais realista dos serviços prestados.
Regonha, Baungartner	Avaliar a aplicação de um modelo de	Entrevistas, análise de	A aplicação do modelo alcançou os objetivos propostos, gerando informações relevantes no

e Scarpi (2016)	apuração de custos dos serviços prestados em clínicas de oftalmologia	relatórios monetários e não monetários, e observações "in loco"	contexto do uso prático da informação, subsidiando as clínicas com dados, no que tange ao gerenciamento dos custos incorridos em cada setor, propiciando ao gestor da área o efetivo planejamento e controle dos custos.
Domingues et al. (2017)	Verificar se os gestores das micro e pequenas empresas conhecem e utilizam o gerenciamento do Capital de Giro e a precificação de seus produtos, mercadorias e serviços	Aplicação de questionários e entrevistas	Quanto à precificação de seus produtos, mercadorias e serviços, verificou que todas as empresas adotam o critério de calcular os custos diretos e acrescentar uma margem. Três dessas empresas alegaram que possuem o hábito de fazer pesquisa de mercado e somente duas afirmaram incluir no cálculo do preço de venda, além dos custos diretos, os custos indiretos, as despesas fixas, os impostos e fretes. Outro ponto visível foi a falta de orientação dos microempreendedores de seus contadores, levando-os a tomar decisões baseadas, principalmente, mais na intuição e sensibilidade do que no conhecimento.
Wernke (2018)	Identificar o efetivo consumo de recursos dos processos de compra e de venda pelos três principais segmentos de mercado em que a entidade atua, para melhorar a rentabilidade	Estudo de caso numa empresa que atua na distribuição de mercadorias como medicamentos e perfumarias.	O sistema ABC proporcionou uma avaliação do desempenho de forma mais confiável em relação àquela anteriormente empregada na empresa estudada. A identificação de atividades classificáveis como não agregadoras de valor facultou aos administradores a possibilidade de encetar ações visando à eliminação ou redução de gastos que não contribuem para maximizar a riqueza dos investidores.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerando-se os principais resultados dos estudos correlatos, em síntese eles mostram o quão importante é saber os custos e despesas advindas das empresas, para que tenha confiança em formar um preço de venda correto e com confiança e que, cada empresa necessita averiguar qual sistema se adéqua melhor para sua empresa.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A classificação de uma pesquisa propicia uma melhor ordenação dos fatos, tornando possível identificar semelhanças e diferenças entre as pesquisas, e, com isso, possibilita aos pesquisadores utilizar mais informações para a resolução de problemas (GIL, 2010).

Realizou-se inicialmente a pesquisa bibliográfica, fazendo-se uso de livros e artigos publicados, para a fundamentação dos principais aspectos da temática abordada, e serviram principalmente para a construção do referencial teórico. Este estudo também pode ser qualificado como descritivo, pois evidenciará os dados das empresas a serem pesquisadas.

Com relação ao problema, este estudo classifica-se como de abordagem qualitativa e quantitativa. Para Silva (2006, p. 28) "o termo quantitativo significa quantificar opiniões, dados, na forma de coleta de informações". Pretende-se apresentar os resultados do estudo utilizando-se da estatística (dados absolutos e relativos, média e frequência) como forma de tratamento dos dados.

Já a abordagem qualitativa possibilitará analisar a natureza do problema, suas origens, resultados e os instrumentos utilizados (SILVA, 2006). Pretende-se com esta abordagem, identificar os aspectos descritos pelas empresas e apresentá-los de forma organizada.

A coleta de dados foi realizada por meio do uso do questionário. Este instrumento foi composto de questões fechadas, e encaminhado aos gestores das empresas pesquisadas. O questionário de pesquisa divide-se em quatro partes. A primeira parte apresenta os dados

gerais das empresas; a segunda parte engloba as informações sobre as práticas de elaboração das propostas de preço; a terceira parte possui questões sobre a gestão de custos da empresa; e a quarta e última parte apresenta o grau de satisfação com os sistemas de custeio.

Este estudo apresenta objetivo descritivo com abordagem quali-quanti**,** método dedutivo e seus procedimentos utilizou o questionário estruturado. O objeto de estudo desta pesquisa foi inicialmente nas empresas cadastradas no Governo do Estado de Minas Gerais, via portal de compras do referido Estado, pois o Governo do Estado de Minas Gerais realiza suas contratações de serviços por meio de processo de licitação. As empresas que pretendem participar dos processos de licitação devem estar cadastradas no Portal de Compras do Governo do referido Estado.

A seleção das empresas foi realizada por meio de pesquisa no site de Compras do Governo de Minas Gerais (http://www.compras.mg.gov.br/), entre o dia 18 de junho de 2018 a 10 de julho de 2018, no item "Cadastro de Fornecedores", "Consulta a Fornecedores". A "Linha de Fornecimento" pesquisada foi a de número 309, que refere-se a empresas cadastradas para "Instalação e/ou montagem de estruturas para realização de eventos", migrando para o lilnk https://www.fornecedores2.mg.gov.br/portalcompras/consultafornecedorescidadaocon.do;jsessionid=4DC2713FFB302B6A7E5418431C7B492C. No dia 08 de outubro de 2018 foram encontradas 10 empresas listadas.

Porém, das 10 empresas cadastradas no portal de compras, apenas uma respondeu o questionário, as demais foram feitas varias tentativas de contato, porem não retornaram o questionário em tempo hábil, algumas não foram encontradas e outras não participam mais de processos licitatórios. Diante disso, foram selecionadas empresas de forma aleatória, as quais todas participam de processo licitatório e atuam do ramo de prestação de serviço de promoção de eventos, especificamente na locação de estruturas e contratação de shows. O questionário foi enviado para 22 empresas, das quais 19 responderam corretamente. Portanto, a pesquisa foi realizada com um total de 20 empresas participantes.

Por não saber o impacto que uma pesquisa traz para a sociedade e para as próprias empresas, uma das limitações observadas no trabalho é a falta de interesse por parte das empresas em colaborar com a pesquisa respondendo o questionário aplicado, muitas das empresas não responderam o questionário em tempo hábil. Portanto, a falta de interesse em participar de pesquisas é considerada como uma limitação para a obtenção dos dados. Outra limitação considerada é a escolha de um setor específico de serviços, o que não permite generalizações dos resultados encontrados neste estudo para os demais setores.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta pesquisa teve como principal objetivo identificar o método de custeio utilizado pelas empresas de serviços que participam de processos de licitação, e a contribuição deste método para a formação do preço de venda dos serviços. A Tabela 1 apresenta os dados gerais das empresas.

As empresas que responderam ao questionário possuem, em média, de 5 a mais de 15 anos de tempo de mercado, 65% das empresas estão localizadas no Estado de Minas Gerais, 25% no Estado de Goiás, 10% no Distrito Federal e São Paulo.

Quanto à natureza econômica das empresas, 75% delas apresentam um faturamento anual líquido, no ano de 2017, de até R$ 200.000; 25% tiveram um faturamento de até R$ 3.000.000 e 20% não informaram faturamento.

Quanto ao porte das empresas, obteve-se que 70% são de pequeno porte, 20% de porte médio e 10% de porte grande. No âmbito de quantitativo de funcionários, 60% possuem até 5 funcionários; 35% possuem de 6 a 15 funcionários e 5% possui mais de 16 funcionários. Os respondentes possuem atuação no mercado de abrangência estadual, regional e nacional.

O convite é a modalidade de processo licitatório que as empresas mais participam representando 24% do total, seguido da modalidade tomada de preço e concorrência onde cada uma delas representa 21%, as empresas que marcaram a opção outro participam da modalidade pregão representando 16% e demais modalidades leilão representando 13% e concurso 5%. Na amostra foi observado que algumas empresas participam de mais de uma modalidade de processo licitatório.

Tabela 1: Dados gerais das empresas

Dados Gerais						
Porte:	**Pequeno**	**Médio**	**Grande**	**Total**		
	14	4	2	20		
Quantidade de Funcionários:	**0 a 5**	**6 a 15**	**16 ou mais**	**Total**		
	12	7	1	20		
Mercado de Atuação:	**Estadual**	**Regional**	**Nacional**	**Estrangeiro**	**Total**	
	4	9	7	0	20	
Tempo de Atuação no Mercado:	**Menos que 1 ano**	**De 1 até 5 anos**	**De 5 até 10 anos**	**De 10 a 15 anos**	**Mais de 15 anos**	**Total**
	1	3	5	5	6	20
Modalidade Licitatória:	**Concorrência**	**Tomada de Preços**	**Convite**	**Concurso**	**Leilão**	**Outro Pregão**
	8	8	9	2	5	6
Frequência de Participação em Licitações:	**Diária**	**Semanal**	**Mensal**	**Outro**	**Total**	
	0	6	3	11	20	

Fonte: Dados da pesquisa.

A frequência da participação das empresas nas modalidades de processos licitatórios foi descrita como frequência diária, semanal, mensal, e outros períodos, sendo que nenhuma das empresas participam de processos diariamente, 30% indicaram a frequência semanal, 15% indicaram a frequência mensal e 55% indicaram que participam com outras frequências em processos licitatórios.

Na identificação das informações das práticas de elaboração das propostas de preço, foi questionado se nas empresas existia uma unidade organizacional responsável exclusivamente pela elaboração da proposta de preço, identificando que 35% possuem uma unidade exclusiva e 65% não possui. A Tabela 2 apresenta informações sobre as práticas de elaboração das propostas de preço.

Entre os respondentes, 13 empresas formulam suas propostas por meio do diretor da empresa, representando de 65% da amostra, gerente geral representa 20%, gerente da área 5%, contador 10%, outro sócio e proprietário representam 5% cada um, nenhuma das empresas utilizam o profissional *controller* para elaboração da proposta.

Foi observado que em 10% das empresas utiliza-se de mais de um responsável para formular a proposta de preço. Foi identificado que 90% dos respondentes não utilizam método de custeio na empresa, e 10% da amostra utiliza e dentro desta amostragem, apenas uma das empresas respondentes indicou um período de utilização de apenas 1 ano. Conforme o estudo de Pereira (2002, p. 23), a empresa "deve ter bem caracterizado e definido como formar preço

de venda de seus produtos, em função de que são diversas variáveis que influenciam esta correta formação".

Para que a empresa consiga definir de forma correta seu preço de venda, os gestores devem prestar mais atenção na relação entre os processos de definição das estratégias de precificação e os sistemas de custeio; devem estar direcionados à possibilidade de gerar melhores resultados, tanto atinentes às dimensões mercadológicas e do desempenho econômico-financeiro das empresas (MILAN et al., 2013).

Identificou-se um número significativo de empresas que não se atentam ao processo de custeio, os autores de estudos anteriores indicam a mesma importância dos métodos de custeio nas organizações que por vezes os gestores não se atentam a essa importância.

Tabela 2: Informações sobre as práticas de elaboração das propostas de preço

Questões	Itens						
Existe unidade exclusiva para elaboração da proposta?	**Sim**	**Não**	**Total**				
	7	13	20				
Responsável por formular a proposta:	**Diretor**	**Gerente Geral**	**Gerente de Área**	**Controller**	**Contador**	**Sócio**	**Total**
	13	4	1	0	2	2	22
A empresa utiliza algum método de custeio para a elaboração de propostas de preço?	**Sim**	**Não**	**Total**				
	2	18	20				
Qual o método de custeio utilizado para a gestão dos custos?	**RKW**	**Absorção**	**Variável**	**ABC**	**Outro**		
		1	7	1	2		
Na empresa já existiu algum outro método para análise dos custos?	**Sim**	**Não**	**Total**				
	1	19	20				
Há quanto tempo a empresa utiliza o método de custo atual?	**Menos de 1 ano**	**De 1 até 5 anos**	**De 5 até 10 anos**	**de 10 até 15 anos**	**Mais de 15 anos**	**Outro**	**Total**
	2	5	2	2	1	1	13

Fonte: Dados da pesquisa.

O método mais utilizado para tomada de decisão dentre as empresas respondentes foi o Custeio Variável, onde 7 das 20 empresas utilizam esse método, 45% da amostra não indicou o método de custeio para a tomada de decisão. Dos respondentes 10% marcaram a opção outro especificando que utilizam o preço de mercado baseado em atividades anteriores, despesas, impostos e prazo de recebimento.

Foi questionado há quanto tempo utiliza-se o sistema de custeio atual, sendo que, da amostra atual, 30% não responderam a pergunta, a maior amostra utiliza seu método de 1 a 5 anos representando 25% do total, a mês de um ano, de 5 a 10 anos e 10 até 15 anos representa 10% cada, foi observado que 1 das empresas que marcou a opção outro descreveu que sempre utilizou o método de custeio e os outros 5% utiliza o método a mais de 15 anos.

Futi, Silva e Pereira (2015) realizaram pesquisa sobre a elaboração de uma proposta do modelo de custeio Baseado em Atividades (ABC) para uma empresa de prestação de serviços; foi concluído em seus resultados que "o método ABC é defendido como um bom instrumento de gestão, assumindo-se como uma ferramenta de análise e controle na prestação de informações que auxiliam aos gestores na tomada de decisões estratégicas de uma organização" (FUTI; SILVA; PEREIRA, 2015, p. 68). Este estudo contribuiu para que com o sistema de custeio o gestor conseguiu apurar os custos reais, produtividade e atrelar esses custos aos lucros ou receitas, o que só foi possível somente com o sistema de custeio.

Na terceira parte do questionário apresentam-se os resultados acerca da gestão de custos, e são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3: Dados da gestão de custos das empresas

Gestão de custos das empresas			
O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa?	**Sim**	**Não**	**Total**
	13	6	19
A empresa utiliza-se do custo para a formação do preço de venda?	**Sim**	**Não**	**Total**
	12	7	19
Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado?	**Sim**	**Não**	**Total**
	18	1	19
Ao formar o preço de venda é considerado o grau de concorrência do mercado?	**Sim**	**Não**	**Total**
	17	3	20

Fonte: Dados da pesquisa.

Foram realizados quatro questionamentos, de início foi constatado que o controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa em 65% da amostra e em 30% não está atrelado, apenas 01 empresa não respondeu representando 5%. O segundo questionamento identificou que 60% dos respondentes utilizam o custo para a formação de preço de venda e 35% não utilizam, apenas 01 empresa não respondeu representando 5%. O terceiro questionamento 90% dos respondentes indicaram formar o preço de venda considerando preços praticados pelo mercado, 5% não considera os preços praticados pelo mercado e 5% não respondeu. No quarto questionamento foi verificado se ao formar o preço de venda as empresas consideravam o grau de concorrência no mercado, onde obteve-se que 85% das empresas consideram o grau de concorrência do mercado.

Segundo Pereira (2002), para uma devida formação de preço é necessário a identificação de diversas variáveis, a empresa deve alerta ao mercado onde está localizada, realizar análise regulares da concorrência, analisando os indicadores do mercado, estratégias políticas de preço, e também identificar a analisar os custos operacionais.

Na última seção do questionário, foi proposta a verificação do grau de satisfação do sistema de custos utilizada pelas empresas, por meio de quatro questionamentos, onde elas puderam optar pelo posicionamento afirmativo, negativo ou uma posição neutra, utilizando a escala do tipo *Likert*, abrangendo desde o ponto discordo totalmente a concordo totalmente, e os resultados estão apresentados na Tabela 4.

No sentido de classificar o grau de satisfação, a afirmativa "são obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio", identificou-se que 30% posicionaram-se neutros, sendo que, 60% concordaram entre parcialmente e totalmente, que os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio são satisfatórios, e 10% discordam da aplicabilidade do método de custeio.

A afirmativa "a empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda", implica no grau de satisfação em que o método atendente a necessidade da empresa na formação do seu preço de venda, onde 15% indicaram posicionamento neutro e 70% concordaram entre parcialmente e totalmente afirmando que o método satisfaz a empresa já os outros 15% não estão satisfeitos com o método empregado na formação do preço de venda.

Foi questionado se a empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão, com a afirmativa "A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão", e foi obtido que 20%

optaram pela neutralidade, 70% estão satisfeitos e concordam parcialmente ou totalmente e 10% discordam totalmente ou parcialmente sobre as informações geradas para tomada de decisão no âmbito de custos.

Tabela 4: Grau de satisfação com o sistema de custos

Afirmativas	Discordo totalmente	Discordo parcialmente	Não concordo nem discordo	Concordo parcialmente	Concordo totalmente
São obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio	2	0	6	11	1
A empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda	2	1	3	8	6
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão	1	1	4	9	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para controle	1	3	2	8	6
Total	**6**	**5**	**15**	**36**	**18**

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à afirmativa "A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para controle", o grau de satisfação foi apurado que 70% estão satisfeitas parcialmente ou totalmente com as informações de custos geradas para controle, 10% se mantiveram neutros e os outros 20% da amostra alegaram discordar totalmente e parcialmente com as informações de custos geradas para o controle.

Na visão geral, pode-se notar que a gestão de custos é primordial para as empresas, auxiliando no orçamento e planejamento estratégico, na formação de preço de venda e na tomada de decisões.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar o método de custeio utilizado pelas empresas de serviços que participam de processos de licitação, e a contribuição deste método para a formação do preço de venda dos serviços, considerando, como hipótese teórica, que as empresas utilizam algum método de custeio para formação de custos de seus serviços, e que eles contribuem para a formação do preço de venda.

Pode-se constatar que, com o resultado do questionário aplicado das 20 empresas respondentes possuem uma média de abertura no mercado entre 5 a 15 anos, em sua maioria são de pequeno porte, a maior parte dos respondentes também não possui unidade exclusiva para elaboração da proposta de preço, as quais são elaboradas pelo diretor da empresa em 65% da amostra.

Outro ponto que pode se identificar na pesquisa foi que 90% dos respondentes não utilizam método de custeio na elaboração da proposta de preço porem para a gestão de custos 7 dos 20 respondentes utilizam o método de custeio variável e 10% marcaram a opção outro especificando que utilizam o preço de mercado, o que mostra um ponto de preocupação, pois são poucas empresas da amostra que tem um auxilio de uma ferramenta de gerenciamento de custo para ajudar na apuração de custos e despesas e assim formular o preço de venda, como aponta Domingues et al. (2017) que pode concluir em seus resultados que para formar o preço de venda é necessário que se identifique os custos e despesas, ou seja, quando a empresa dispõe de um bom e adequado sistema de custeio, seus resultados dão um parâmetro adequado

para tomada de decisões, auxiliando os gestores em alocar os recursos disponíveis objetivando potencializar o resultado.

Verificou-se que na maior parte das respondentes o controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa, e também, utilizam o custo para a formação de preço de venda. Um ponto interessante é que 90% das empresas indicaram formar o preço de venda considerando preços praticados pelo mercado e 85% das empresas consideraram o grau de concorrência no mercado, o que é positivo, pois como é citado por Pereira (2002), a empresa deve considerar várias variáveis, as quais vão influenciar para uma precificação precisa, onde a empresa deve sempre estar de olho no mercado, nos concorrentes e políticas de estratégias de preço.

Ainda que a maior parte das empresas não utilize um método de custeio, os dados mostraram que muitas delas estão satisfeitas com seu método de precificação, onde mostra que 60% da amostra esta satisfeita com os resultados esperados da aplicabilidade do método de custeio e 70% se mostraram satisfeitos com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão e com as informações de custos geradas para controle.

Com o mercado sempre concorrido, se ter um detalhamento de dados e informações bom e sólido é importante para que se forme um preço de venda com confiança, auxiliando a empresa se manter no mercado e ao mesmo tempo obtenha um bom resultado.

Neste cenário, o uso de uma ferramenta como os sistemas de custeio pela empresa, contribui para que o gestor defina bem suas estratégias, gerencie os custos, tomada de decisões e que possa elaborar uma proposta de preço sólida e confiável, para que a empresa não apenas ganhe os processos licitatórios, mas que também tenha a segurança de que não esta tendo prejuízo. Conforme Dias (2013), as empresas devem inteirar-se do mercado e também elaborar estudos de orçamentos e cronogramas, fazendo assim com que sua proposta seja possível, com preço correto, atendendo todas as exigências do edital, para que forneça um serviço de boa qualidade e que gere lucro para empresa.

Por não saber o impacto que uma pesquisa traz para a sociedade e para as próprias empresas, uma das limitações observadas no trabalho é a falta de interesse por parte das empresas em colaborar com a pesquisa respondendo o questionário aplicado. Portanto, a falta de interesse em participar de pesquisas é considerada como uma limitação para a obtenção dos dados. Outra limitação considerada é a escolha de um setor específico de serviços, o que não permite generalizações dos resultados encontrados neste estudo para os demais setores.

Considerando os resultados deste trabalho sugere-se um estudo mais amplo, considerando as empresas deste questionário e outras do mesmo setor, e apurar se as empresas conhecem quais os benefícios de um sistema de custeio para a empresa, se elas sabem como aplicar e identificar qual o sistema de custeio mais adequado para seu ramo de serviço, e também saber qual seria a justificativa das empresas não optarem por essa ferramenta.

REFERÊNCIAS

AMORIM, V. A. J. **Licitações e contratos administrativos: teoria e jurisprudência**. 1. ed. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

ANGÉLICO, J. **Contabilidade pública.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B.; RAUPP, F. M. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: Congresso Internacional de Custos. **Anais...,** 2003.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, N. F. Uso do custeio por absorção e do sistema RKW para gerar informações gerenciais: um estudo de caso em hospital. **Revista ABCustos,** v. 3, n. 2, p. 27-53, 2008.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1993. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666cons.htm>. Acesso em: 14 dez 2017.

CARNEIRO JUNIOR, M.; ALMEIDA, L. B.; PANHOCA, L.; LIMA, I. A. Licitações na administração pública: nova perspectiva para a qualificação econômico-financeira de empresas na contratação de serviços de engenharia e obras civis. **Revista Capital Científico,** v. 13, n. 2, p. 36-52, 2015.

COSTA, R. S. **Proposta de um sistema de custos para uma empresa prestadora de serviços: um estudo de caso em um curso pré-vestibular de Florianópolis**. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/TCC%20contabeis/contabeis%202005-2006/RODRIGO%20SCUSSIATO%20DA%20COSTA00000001.PDF.> Acesso em: 9 nov 2017.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, P. D. R. **Licitações públicas de obras de engenharia: a participação das pequenas empresas**. Trabalho de conclusão de curso (Graduação) - Faculdade de Engenharia Civil, Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2013. Disponível em: <https://www.ufjf.br/engenhariacivil/files/2012/10/TFC-OFICIAL-2013.pdf.> Acesso em: 15 dez 2017.

DOMINGUES, O. G. D.; TINOCO, J. E. P.; YOSHITAKE, M.; PAULO, W. L.; CLARO, J. A. C. S. C. Gestão de capital de giro e formação do preço de venda praticado pelas micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9, n. 1, p. 77-90, 2017.

FIORIOLLI, C.; MULLER, C. J. Desenvolvimento de um sistema de custeio para uma pequena empresa do setor de serviços. **Iberoamerican Journal of Industrial Engineering**, v. 4, p. 113-136, 2013.

FUTI, V. A. P.; SILVA, A. F.; PEREIRA, J. M. Proposta de aplicação do ABC – sistema de custeio baseado em atividades, numa empresa de serviços aduaneiros. **E3 - Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP**, v. 1, n. 2, p. 40-73, 2015.

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

HERRMANN, I. **Licitações públicas no Brasil: explorando o conceito de ineficiência por desenho**. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/3semead/pdf/PNEE/Art025.PDF.> Acesso em: 13 nov 2017.

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

MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. In**:** Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...**, 2002.

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

MEDEIROS, R. F.; CANDIDO, C. M. Análise de custos de uma clínica odontológica. **Revista Borges**, n.1, p. 20-39, 2016.

MILAN, G. S.; de TONI, D.; LARENTIS, F.; GAVA, A. M. Relação entre estratégias de preços e custeio. **Revista de Ciências da Administração**, v. 15, n. 36, p.229-244, 2013.

NASCIMENTO, R. N. O.; REGO, T. F.; DIAS, T. F. Metodologias de custeio e preço de venda: um estudo sobre as práticas dos empreendimentos econômicos solidários. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p.76-92, 2016.

OLIVEIRA, A. B. S. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

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

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

REGONHA, E.; BAUNGARTNER, R. R.; SCARPI, M. J. Cost analysis for ophthalmic clinics services. **Revista Brasileira de Oftalmologia**, v. 75, n. 6, p. 461-469, 2016.

RODRIGUES, M. V. B. **Análise da discrepância entre o valor praticado pelo mercado e o orçado ao licitar serviço de fiscalização de obra: o caso de um *Data Center* (Centro de Dados).** Trabalho de conclusão de curso (Curso de Administração) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

SANCHES, R.; GUANABARA, M.; ISATTO, E. Aplicação do custeio por atividades ao processo de preparação de propostas por empresa de construção. In: XV Encontro Nacional de Tecnologia do Ambiente Construído, p. 1458-1467, **Anais...**, 2014.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientação de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Z. D.; RAMALHO, W.; JORDÃO, R. V. D. Desenvolvimento de um instrumento gerencial de custo para uma gestão estratégica em empresas de serviços contábeis: um estudo multicasos. **Revista de Gestão e Projetos**, v. 6, n. 2, p. 42-55, 2015.

SILVEIRA, E. S.; CINTRA, R. F.; VIEIRA, S. F. A.; LOPES, A. C. V. Análise do processo de compras do setor público: o caso da Prefeitura Municipal de Dourados/MS. **Revista de Administração Imed**, v. 2, n. 3, p.158-171, 2012.

VASCONCELOS, F. Licitação pública: análise dos aspectos relevantes do pregão. **Prima Facie,** v. 4, n. 7, p.151-163, 2005.

WERNKE, R. **Análise de custos e preços de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.

WERNKE, R. Custeio baseado em atividades (ABC) aplicado aos processos de compra e venda de distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade e Finanças**, v. 16, n. 38, p. 74-89, 2005.