

# **A RELEVÂNCIA DOS CUSTOS NA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: A PERCEPÇÃO DOS GRADUANDOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM UM EXERCÍCIO DE SIMULAÇÃO GERENCIAL**

## **Resumo**

Este trabalho tem como objetivo comparar a percepção dos graduandos de ciências contábeis quanto à importância dos conhecimentos em custos para a formação do preço de venda com o efetivo critério utilizado para formar este preço. Através de uma pesquisa exploratória, utilizou-se um exercício de simulação gerencial para realizar esta comparação. Evidencia-se a relevância dos conhecimentos de custos, no âmbito empresarial, para a política de formação de preço. Apresenta-se, ainda, o nível de assimilação de conhecimento de conceitos básicos de custos. Denomina-se este nível de assimilação como “o quanto o aluno está de acordo com os conceitos apresentados”. Os resultados evidenciam que a maioria dos alunos acredita que os conhecimentos de custos são “muito” ou “extremamente importantes” para a formação do preço de venda. Entretanto, menos de um terço utilizou os custos como base para definição do preço de venda, sendo que a maioria optou pela média do mercado. Embora a teoria, e a percepção, expressem a importância dos conhecimentos de custos para a formação do preço de venda, a prática, observada em um ambiente simulado, não corrobora esta premissa.

Palavras-chave: Custos. Formação do Preço de Venda. Simulação Gerencial. Jogos de Empresa.

## **1 Introdução**

Com o advento da abertura do mercado nacional e inserção do Brasil na competição global, associado aos avanços tecnológicos e a proliferação de produtos, as empresas se vêem num clima de concorrência acirrada, onde são forçadas a se aprimorarem para poder alcançar os seus objetivos e, até mesmo, sobreviverem no mercado.

Nesse contexto, as empresas se empenham para obter competitividade, implementando diversas ações de melhorias que contribuem para atingir as metas organizacionais.

Segundo Padoveze (2003, p. 93), em menção ao relatório do BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento, “competitividade de uma empresa pode ser definida, em sentido amplo, como sua capacidade de desenvolver e sustentar vantagens competitivas que lhe permitam enfrentar a concorrência”.

Um dos fatores vitais dessas vantagens competitivas está relacionado à política de formação dos preços de seus produtos/serviços, uma vez que, num modelo de mercado aberto, o preço passa a ser efetivamente um regulador entre a oferta e a procura (BERNARDI, 1998).

Assim, a presente pesquisa parte do pressuposto de que a utilização dos custos na formação do preço de venda dos produtos/serviços pode auxiliar a na obtenção de vantagens competitivas. Neste sentido, torna-se fundamental que os gestores possuam o conhecimento da estrutura de custos de suas empresas para a adoção de políticas de formação de preço condizente com o mercado de atuação e, principalmente, com os objetivos organizacionais. O uso da informação contábil como ferramenta para administração, portanto, é fundamental para a tomada de decisão gerencial (PADOVEZE, 1997).

Leone (2000) reforça a afirmativa que os contadores são os responsáveis pelo sistema

de custos das empresas, classificando e relatando dados como medidas essenciais ao próprio desempenho da função contábil.

Tendo em vista a participação do profissional contábil como provedor de informações para a tomada de decisões, inclusive no reconhecimento dos custos, buscou-se verificar qual a percepção dos graduandos de Ciências Contábeis quanto à importância do conhecimento em contabilidade de custos para a formação do preço de venda. Para isso, buscou-se junto ao Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, as informações curriculares relacionadas com o ensino de custos e formação do preço de venda e disciplinas estruturadas em torno de um exercício de simulação gerencial, também chamado de jogos de empresas.

Existe uma grande dificuldade em se desenvolver uma pesquisa em ambiente empresarial, onde existe certa relutância por parte de gestores e empresários em fornecer informações gerenciais para subsidiar trabalhos científicos. Diante desta limitação, uma alternativa é a utilização de simuladores. Assim como os pilotos de aviões, após obterem toda a instrução teórica de pilotagem, passam por um simulador de vôo, os gestores, administradores, contadores e outros tomadores de decisão, podem aplicar os seus conhecimentos teóricos, adquiridos na academia, em um ambiente simulado. Esta simulação serve para massificar o conhecimento diante da prática, sem o risco de perder recursos financeiros, cada vez mais escassos, em decorrência da tomada de uma decisão equivocada.

## **2 A relevância dos custos na formação do preço de venda**

No ambiente de mercado atual, a adequada determinação de preços de venda é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento das empresas, independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação (WERNKE, 2005). As empresas necessitam adotar uma política eficiente de preços, pois dessa forma conseguem atingir seus objetivos de lucro, desenvolvimento e crescimento a longo prazo, entre outros.

Segundo Assef (1997), essa política de preços deve ser perfeitamente identificada com o mercado de atuação, devendo contemplar a análise dos custos gerais da empresa, seu equilíbrio operacional e o retorno desejado pelos acionistas.

A política de formação de preços praticada pela empresa deve observar a lucratividade proporcionada por seus produtos e, principalmente, a sua estrutura operacional. Caso contrário, pode não atingir os seus respectivos equilíbrios operacionais e vir a comprometer a sua sobrevivência no mercado. Para Bruni & Famá (2004, p. 321), o sucesso empresarial pode não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causa sua ruína.

Outro fato importante, descrito por Horngren; Sundem & Stratton (2004), revela que todo e qualquer produto ou serviço possui um ciclo de vida. Alguns mais curtos, como roupas e brinquedos da moda, e outros mais longos como automóveis ou refrigeradores. Há produtos que têm estágio longo de desenvolvimento e uma vida relativamente curta de mercado, como é o caso dos pacotes de *software* de computador. Outros, como aviões, têm, muitas vezes, vida de mercado mais longa do que seu estágio de desenvolvimento.

O ciclo de vida do produto se refere aos vários estágios pelos quais o produto passa, da concepção e desenvolvimento à introdução no mercado, passando pela maturidade e, finalmente, pela descontinuidade. Em cada estágio, os gestores se defrontam com custos e retornos potenciais diferentes (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004).

No processo de planejamento, os gestores devem adotar uma estratégia de

determinação de preços a fim de reconhecer a necessidade de receitas para cobrir os custos das fases, tanto de desenvolvimento como de descontinuidade do produto.

Outro momento em que a importância se manifesta é quando se praticam preços demasiadamente justos para determinados produtos, incorporando-se apenas uma margem reduzida sobre os custos de compra ou de produção, ou ainda quando os concorrentes lançam promoções com preços reduzidos. Para tanto, é preciso avaliar se este preço pode ser praticado e por quanto tempo. Há, também, a necessidade de se verificar a possibilidade de acompanhar uma promoção destas e se há condições, depois, de repor o estoque a preços normais. E o mais importante, é saber se, diante dos preços predatórios, a empresa consegue sobreviver (THEISS; KRIECK, 2005).

Ainda, Crepaldi (1998) enfatiza que a fixação dos preços de venda dos produtos é uma tarefa complexa e leva em consideração vários fatores – tais como as características da demanda do produto, a existência ou não de concorrentes e acordo entre os produtores. Assim, o custo de fabricação dos produtos é uma variável que desempenha um papel importante, principalmente pelo fato de que, a não ser em circunstâncias especiais, a empresa não pode vender por um preço abaixo do custo.

### **3 Simulação gerencial**

Os jogos de negócio, também chamados de simulação gerencial, ou jogos de empresas, surgiram durante a década de 1950, e hoje são amplamente utilizados tanto na academia quanto no treinamento e capacitação gerencial (KEYS; WOLFE, 1990).

Segundo Dugaich (2005), os jogos de negócios constituem uma nova forma de ensino na área administrativa que não somente auxilia os alunos a absorverem os conhecimentos teóricos aprendidos em disciplinas prévias, como também desenvolverem percepções sobre as aplicações empíricas.

Sauaia (1995) afirma que este tipo de jogo tenta recriar uma entidade, ou grupos de entidades, por meio de material escrito, tais como demonstrativos contábeis, econômicos, financeiros e operacionais, e normalmente com o auxílio de um *software* específico. Os participantes deste tipo de jogo (ou simulação) assumem papéis de diretores de marketing, produção, recursos humanos, operações, financeiros, entre outros. Esta empresa simulada atua em um determinado setor e pode ser influenciada, além das decisões dos concorrentes, pelos fatores econômicos, legais e sociais.

Greenlaw, Herron & Rawdon (*apud* Tanabe, 1977, p. 2), definem a simulação gerencial como “... um exercício sequencial de tomada de decisões, estruturado em torno de um modelo de uma situação empresarial, no qual os participantes se encarregam da tarefa de administrar as empresas simuladas”.

Conforme Keys & Wolfe (1990), a simulação gerencial foi criada a partir da junção dos então chamados jogos de guerra, teorias educacionais alternativas, pesquisa operacional e tecnologia computacional. Um dos primeiros jogos de negócio chamado *Monopologs* surgiu na força aérea americana nos anos de 1950, originalmente com o intuito de simular o controle de suprimentos militares, e posteriormente utilizado pela academia. Em 1956 foi desenvolvido um jogo voltado especificamente ao mundo dos negócios chamado *Top Management Decision Simulation*, cuja pioneira na sua utilização foi a Universidade de *Washington* (FARIA, 1990).

No Brasil, de acordo com os jogos de negócio chegaram uma década mais tarde. A primeira instituição a utilizar-se deste método, apontada por Tanabe (1977), foi a

Universidade Federal do Rio Grande do Sul. O nível de utilização da simulação gerencial vem apresentando um grande crescimento, tanto nos Estados Unidos (FARIA, 1990) quanto no Brasil (BERNARD, 2006a).

Apesar da elevação deste nível de utilização, seja por novas exigências metodológicas, pedagógicas ou mercadológicas, deve-se destacar que, embora o método de simulação gerencial apresente vários benefícios em relação aos métodos tradicionais, existem limitações que devem ser consideradas para que não ocorra o seu uso inapropriado. O Quadro 1 aponta algumas vantagens e desvantagens na sua utilização.

<b>Vantagens da simulação gerencial</b>	<b>Desvantagens da simulação gerencial</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Facilitação do aprendizado (os alunos tornam-se agentes ativos do processo);</li> <li>▪ Resgate de conhecimentos adquiridos anteriormente;</li> <li>▪ Integração de conhecimentos adquiridos de forma isolada (contabilidade, produção, finanças, recursos humanos, planejamento, etc);</li> <li>▪ Foco na tomada de decisão;</li> <li>▪ Familiarização com ferramentas de apoio à decisão;</li> <li>▪ Aumento do interesse, envolvimento e entusiasmo do participante;</li> <li>▪ Provê um rápido, concreto e consistente retorno das decisões;</li> <li>▪ Aumenta o entendimento dos participantes sobre as relações dos fatores físicos e comportamentais dos negócios;</li> <li>▪ Possibilidade de identificação de aspectos comportamentais, tais como estilos de liderança e trabalho em equipe.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Alto grau de generalização;</li> <li>▪ Alto custo de implantação;</li> <li>▪ A existência de alguns fatores de difícil modelagem (como, por exemplo, a perda real de dinheiro);</li> </ul>

Fonte: Adaptado de Keys & Wolfe (1990) e Bernard (2006b).

Quadro 1 – Vantagens e Desvantagens da Simulação Gerencial

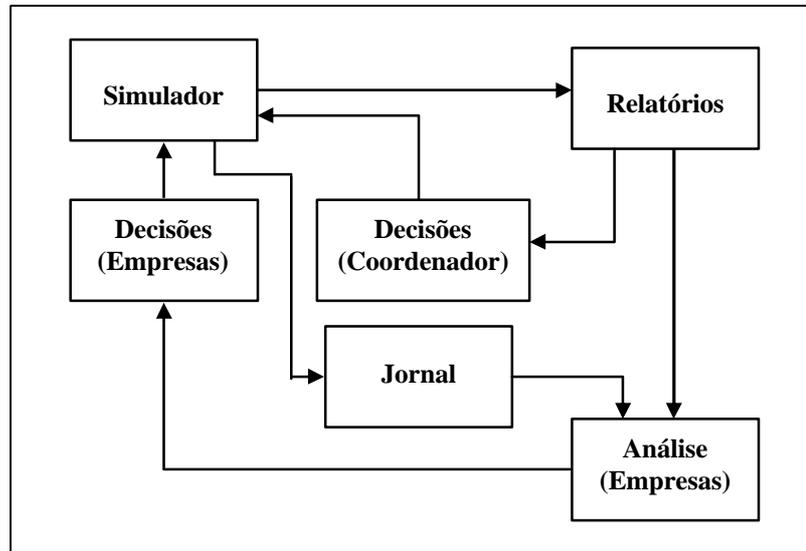
#### **4 Dinâmica e classificação da simulação gerencial**

Em um exercício de simulação gerencial típico os alunos são divididos em equipes que representam empresas fictícias. Normalmente, estes alunos assumem cargos específicos, tais como diretor financeiro, produção, marketing, recursos humanos, entre outros. Estas empresas simuladas são concorrentes dentro de um mesmo mercado.

No início da aula, o professor entrega para cada equipe um conjunto de relatórios gerenciais como, por exemplo, demonstrações contábeis, relatórios financeiros, relatórios operacionais e as informações macroeconômicas do cenário simulado: índice de crescimento econômico, inflação, taxa de juros, preços de fornecedores e outros. Tendo acesso a estas informações, os alunos tomam as decisões para um próximo período simulado. O professor, ao receber as decisões formuladas pelos alunos, processa as mesmas em um software de simulação gerencial, elabora um novo cenário e repete o ciclo.

Dentro dessa dinâmica, ainda é possível realizar incidentes que reflitam determinadas

situações baseadas na realidade. Alguns exemplos de incidentes podem ser: greves, negociações sindicais, falta de determinados tipos de produtos e serviços, leilão de lotes de produtos, premiações, elaboração de relatórios não gerados pelo simulador como, por exemplo, planilhas de custo, e o que for possível ser criado pelo professor, desde que tenha relação com os objetivos da simulação. A Figura 1 exemplifica a dinâmica de uma simulação gerencial.



Fonte: Adaptado de Bernard (2007, p. 337).

Figura 1 – Dinâmica de uma simulação gerencial

Segundo Bernard (2007), uma simulação gerencial pode ser utilizada com as mais diversas configurações, dependendo dos objetivos da aplicação e do tipo de simulador utilizado. Estas configurações podem ser classificadas de acordo com as peculiaridades do simulador ou quanto à forma de aplicação da dinâmica. A seguir são apresentadas algumas das classificações da simulação, apontadas pelo autor:

- a. Geral versus funcional: Uma simulação geral pode ser caracterizada como decisões em nível estratégico (alta diretoria), enquanto que em uma simulação do tipo funcional enfoca decisões táticas e o desenvolvimento de habilidades relacionadas a atividades específicas da função.
- b. Equipe versus individual: Normalmente, em uma simulação do tipo geral, é aconselhada a existência de equipes, pois é desejável que os alunos entendam a relação entre as diversas áreas das empresas simuladas. Na aplicação de simulações funcionais pode-se trabalhar individualmente, pois o foco é em uma função específica.
- c. Interativo versus não-interativo: Em simulações interativas, as decisões de uma determinada equipe influenciam as demais. Já em simulações não-interativas, as decisões de uma empresa simulada não afetam a concorrência.
- d. Variáveis determinísticas versus estocásticas: Em simulações baseadas em modelos determinísticos, as decisões podem ser processadas várias vezes e os resultados serão sempre os mesmos, enquanto que em modelos estocásticos existem variáveis aleatórias e, quando ocorrer um novo processamento, são gerados novos resultados, mesmo que as decisões tomadas forem as mesmas.

- e. Informatizados versus não informatizados: Os simuladores gerenciais inicialmente não eram informatizados, o que limitava alguns aspectos como a complexidade e a velocidade de processamento. Com a evolução da computação, os simuladores gerenciais foram informatizados, ganharam complexidade, velocidade, e reduziram a probabilidade de erros.
- f. Tomada de decisão manual versus tomada de decisão informatizadas: as decisões podem ser tomadas de forma manual, com o auxílio de calculadoras e planilhas eletrônicas e, dependendo dos objetivos da simulação, podem ser utilizados softwares específicos de apoio à decisão.

Os simuladores gerenciais utilizados neste estudo foram produzidos pela mesma empresa. Estes simuladores podem ser classificados como do tipo geral, interativo, determinístico e informatizado, sendo que a dinâmica das disciplinas foi em equipes e com tomada de decisões manuais.

A seguir, são apresentadas algumas características dos simuladores utilizados pela UFSC, conforme o manual disponibilizado pela desenvolvedora do *software* (SIMCO, 2007; SIND, 2007; SIND PME, 2007):

- a. SIMCO 4.0: simula uma empresa varejista de capital aberto. Esta empresa comercializa cinco tipos de mercadorias, sendo dois produtos perecíveis e três produtos duráveis. Alguns dos custos, e despesas, que os alunos precisam controlar são: custo da mercadoria vendida, propaganda, salários (de vendedores, funcionários da logística e funcionários administrativos), treinamento (de vendedores e funcionários da logística), comissão de vendedores, estocagem, aluguel de instalações, depreciação de prédios e instalações, perdas de produtos, despesas financeiras, entre outros. Dentre as principais variáveis de decisão podem-se citar: compra de mercadorias, mix de vendas, contratação e demissão de funcionários, política salarial, investimento em treinamento, construção de instalações, solicitação de empréstimos e aplicação de recursos. O principal indicador de desempenho gerencial neste simulador é a cotação na bolsa de valores.
- b. SIND 4.0: simula uma empresa industrial de capital aberto. Esta empresa fabrica um único produto durável, vendido em diferentes regiões. Dentre os custos e despesas deste simulador, podem-se citar: matéria-prima, salários (produção, vendedores e funcionários administrativos), depreciação de máquinas, depreciação de prédios e instalações, estocagem, manutenção de máquinas, propaganda, distribuição e despesas financeiras. As principais decisões tomadas pelos participantes são: mix de vendas, programação da produção, contratação e demissão de empregados da produção, compra e venda de máquinas, empréstimos e aplicação financeira. O principal indicador de desempenho gerencial neste simulador, assim como no SIMCO 4.0, é a cotação de suas ações.
- c. SIND PME (versão beta): Este simulador é uma versão mais simples do SIND 4.0 e simula uma pequena indústria que fabrica um único produto, vendido em uma única região. Ele apresenta quase as mesmas variáveis do SIND 4.0, com algumas limitações. O principal indicador de desempenho gerencial neste simulador é o valor do patrimônio líquido da empresa.

## 5 Percepção dos alunos quanto à relevância dos custos na formação do preço de venda

Para a realização do estudo foram selecionados os alunos da UFSC que cursavam disciplinas estruturadas em torno da simulação gerencial, durante o primeiro semestre do ano de 2007. Duas disciplinas do currículo do curso de Ciências Contábeis utilizam este método: Jogos de Empresa I e Jogos de Empresa II. Ambas as disciplinas são oferecidas nas últimas fases do curso e têm como pré-requisito as disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos.

As disciplinas de jogos de empresa foram aplicadas em quatro turmas: duas no período matutino e duas no noturno, totalizando 139 alunos regularmente matriculados.

Para facilitar a análise, cada turma foi denominada por uma letra. O Quadro 2 apresenta as características iniciais das turmas pesquisadas.

<b>Turma</b>	<b>Disciplina</b>	<b>Turno</b>	<b>Tipo de Simulação</b>	<b>Nº de Alunos Matriculados</b>
A	Jogos de Empresa I	Matutino	Comercial	37
B	Jogos de Empresa II	Matutino	Industrial	29
C	Jogos de Empresa I	Noturno	Comercial	39
D	Jogos de Empresa II	Noturno	Industrial (PME)	34

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Características das turmas de jogos de empresas da UFSC

Para a realização desse estudo foi desenvolvida uma pesquisa através da aplicação, *in loco*, de questionários semi-estruturados contendo, em sua maioria, perguntas fechadas com respostas múltiplas. O questionário foi dividido em quatro partes: aspectos demográficos; critério para formação do preço de venda; relevância dos conhecimentos de custos e conhecimentos de custos.

Inicialmente, o questionário apresentou perguntas para descrever as características da simulação e do respondente, onde permitiu identificar o semestre curricular, o turno da disciplina, nome da empresa simulada e o tipo de simulação.

Depois, foi apresentada uma pergunta com respostas dicotômicas para identificar se o aluno cursou/cursava, ou não, a disciplina de Contabilidade Gerencial, uma vez que a formação do preço de venda é um dos tópicos abordados no seu programa. Verificou-se que a maioria dos alunos (91,21%) já havia cursado ou estava cursando a referida disciplina.

Em seguida, passou-se para a identificação do critério utilizado na formação do preço de venda adotado pela empresa simulada. Esse questionamento apresentou a combinação de respostas fechadas com uma aberta, objetivando identificar outro critério diferente das opções apresentadas anteriormente:

- “Sem critério definido (chute)”;
- “Lucro desejado”;
- “Média do mercado”;
- “Líder do mercado”;
- “Custos”;
- “Outros. Qual?”.

Outro questionamento realizado foi para identificar qual o entendimento do aluno sobre a importância dos conhecimentos de custos para a definição do preço de venda. Para atender a este questionamento optou-se pela utilização da Escala Likert de cinco níveis, do mais baixo (nível 1), “sem importância”, até o mais alto (nível 5), “extremamente importante”.

Finalizando, o questionário apresentou sete perguntas, abordando alguns conceitos básicos de custos, onde também foi utilizada a Escala Likert de cinco níveis para indicar a assimilação dos graduandos em relação aos conhecimentos de custos, também do nível mais baixo (nível 1), “discordo totalmente”, até o mais alto (nível 5), “concordo totalmente”. Considera-se, neste estudo, para efeito da elaboração do questionário, que o nível de assimilação dos conhecimentos representa “o quanto o aluno está de acordo com os conceitos apresentados”.

Oteve-se uma amostra de 66,19% da população pesquisada, totalizando 92 respondentes. Sendo que desses 92 respondentes, 22 alunos não identificaram o nome da empresa simulada e apenas um não respondeu qual critério foi utilizado para a formação do preço de venda.

A maioria dos respondentes (60,44%) informou que o critério utilizado foi a “média do mercado” e apenas 26 alunos (28,57%) se basearam no “custo” para formar o preço de venda.

Considerando somente os 69 alunos que identificaram o nome da empresa e que informaram o critério utilizado, a diferença é ainda maior: 46 (66,67%) optaram pela “média do mercado”, 16 (23,19%) optaram pelo critério “custo” e 7 (10,15%) nos demais critérios.

A Figura 2 apresenta o gráfico comparativo entre os critérios escolhidos pela totalidade dos respondentes, enquanto a Figura 3 apresenta o gráfico comparativo entre os critérios escolhidos dos respondentes que identificaram as empresas simuladas e informaram o critério adotado pela mesma. Esta separação se fez necessária, pois, somente com a identificação da empresa simulada, foi possível a constatação das empresas que tiveram problemas por vender abaixo do preço de venda, tornando possível verificar quais critérios foram adotados por estas.

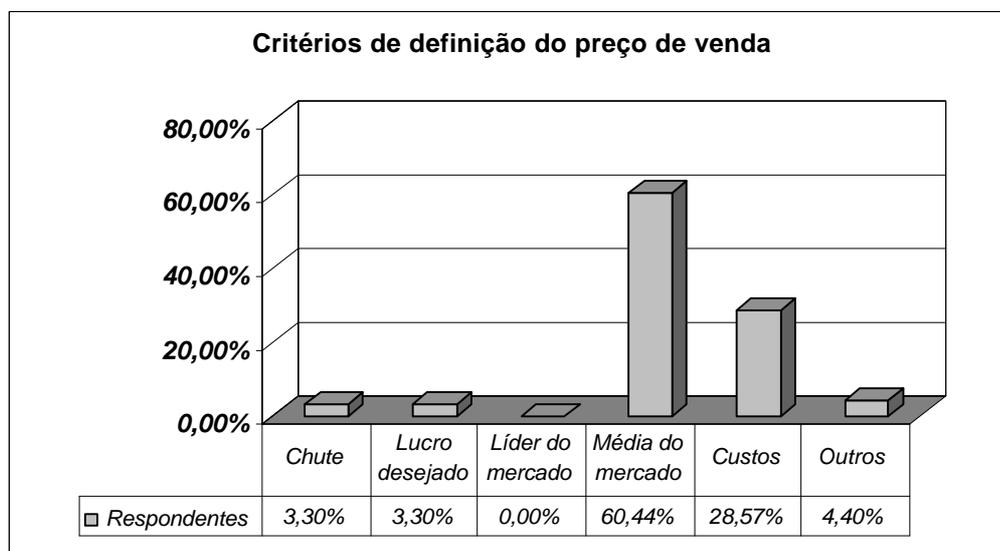


Figura 2 – Critérios de definição do preço de venda

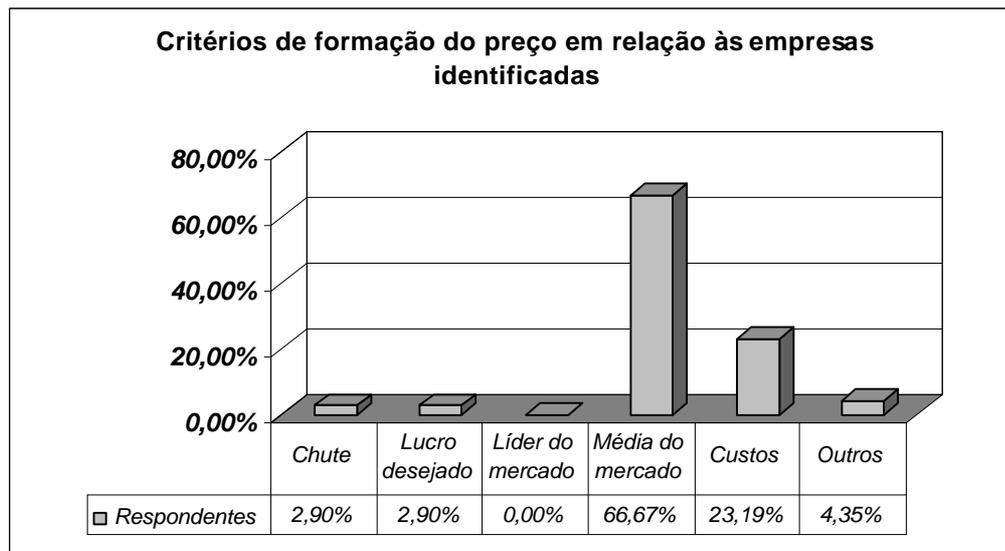


Figura 3 – Critérios de formação do preço em relação às empresas identificadas

Foi verificado o resultado das empresas simuladas no período em que estava ocorrendo a aplicação dos questionários. Este levantamento consistiu em verificar quais as empresas que tiveram prejuízo ocasionado por apresentar um preço de custo mais elevado do que o preço de venda praticado. Estas empresas tinham produtos em estoque, tinham demanda suficiente para os seus produtos, entretanto, tiveram prejuízo em decorrência de ter vendido seus produtos com valor abaixo do seu preço de custo.

Nesse sentido, foram identificadas, pelos respondentes, trinta empresas distintas, sendo que três destas apresentaram prejuízo em decorrência desse fato. Verificou-se, pelas respostas, que os representantes dessas três empresas (num total de oito alunos) afirmaram ter optado pela “média do mercado” para formar o seu preço de venda.

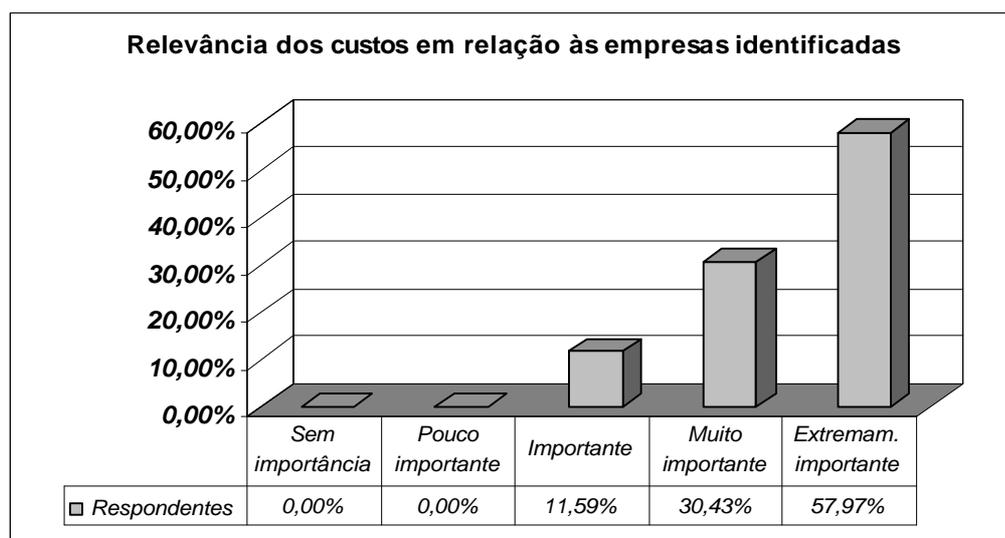


Figura 4 – Relevância dos custos em relação às empresas identificadas

O nível de relevância dado pelos graduandos aos conhecimentos de custos para a formação do preço de venda ficou entre “muito” a “extremamente importante”, embora a maioria (66,67%) tenha optado pela “média do mercado” para definir o seu preço. A Figura 4

representa o quadro comparativo entre os níveis de importância dado aos custos na formação do preço de venda dos respondentes que identificaram as empresas e o critério adotado.

Quanto aos conhecimentos de custos, o nível de assimilação dos conceitos básicos apresentados (definição de custo e tipos de custo: direto, indireto, fixo e variável), ficou entre “concordo parcialmente” e “concordo totalmente”. No entanto, os questionamentos relacionados aos métodos de custeio (absorção e variável) indicaram um menor nível de assimilação por parte dos alunos.

Aproximadamente 19,57% dos alunos afirmaram discordar parcialmente ou totalmente dos conceitos dos métodos de custeio apresentados no questionário – ressalta-se que estes conceitos foram extraídos de autores citados na bibliografia do plano de ensino das disciplinas de custos do curso analisado, e todas as questões eram afirmativas verdadeiras.

Algumas diferenças entre as turmas merecem ser retratadas neste levantamento: as turmas B e D já haviam realizado a disciplina de Jogos de Empresa I. Além disso, no momento da aplicação do questionário, a turma D já estava em uma segunda simulação, dentro da mesma disciplina, utilizou um simulador menos complexo e teve acesso a um relatório de custos.

A única turma que apresentou uma maior diferença com relação ao critério adotado para a formação do preço de venda foi a turma D. A metade dos respondentes desta turma utilizou o critério “custo” para definir o preço de venda. Esta diferença pode estar associada à experiência dos alunos com a técnica de simulação gerencial, ao uso de um simulador mais simples e ao acesso ao relatório de custos.

## **6 Conclusões e recomendações**

Esta pesquisa demonstrou que, apesar da maioria dos alunos (88,40%) terem respondido que os conhecimentos de custos são “muito” ou “extremamente importantes” para a formação do preço de venda, apenas 23,19% utilizaram os custos para a sua formação, enquanto 66,67% optaram pela média do mercado.

Este resultado é preocupante, pois os respondentes são alunos que estão cursando os últimos semestres do curso de Ciências Contábeis e obrigatoriamente já haviam cursado pelo menos duas disciplinas com enfoque em custos. Entretanto, uma parcela considerável destes alunos parece ter problemas de entendimento sobre os conceitos de custos ou de sua contextualização.

Este estudo preliminar pode servir de alerta para o ensino de custos, tendo em vista a importância destes conceitos para a formação do profissional para o mercado de trabalho. Além disso, este estudo apresenta a simulação gerencial como uma forma de identificar falhas no aprendizado de custos e corrigir estas deficiências em tempo hábil, ou seja, antes que este futuro profissional conclua o curso e vá despreparado para o mercado de trabalho.

Sugere-se, para futuras pesquisas, a replicação deste trabalho em outras instituições de ensino, para averiguar se as preocupações levantadas se estendem a outros cursos de ciências contábeis.

## **Referências**

ASSEF, Roberto. **Guia prático de formação de preços**: aspectos mercadológicos, tributários e financeiros para pequenas e médias empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

BERNARD, Ricardo R. S. **Estrutura de utilização dos jogos de empresas nos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis do país e avaliações preliminares de uma disciplina baseada neste método.** XVII ENANGRAD. São Luís, Maranhão, 2006a.

BERNARD, Ricardo R. S. O método de jogos de empresas/simulação gerencial. In: MARION, José Carlos; MARION, Arnaldo Luís Costa. **Metodologias de ensino na área de negócios:** para cursos de Administração, Gestão, Contabilidade e MBA. São Paulo: Atlas, 2006b.

BERNARD, Ricardo R. S. Jogos de empresas para capacitação estratégica e simulação gerencial. In: COSTA, Eliezer Arantes da. **Gestão estratégica:** da empresa que temos para a empresa que queremos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. Cap. 18, p. 329-348.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Política e formação de preços:** uma abordagem competitiva, sistêmica e integrada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

DUGAICH, Ricardo L. C. **Jogos de empresa e ensino de estratégia empresarial:** resultados de pesquisa empírica no Brasil. Dissertação de Mestrado. Rio de Janeiro: PUC-Rio, Departamento de Administração, 2005.

FARIA, Anthony J. **Business simulation after thirty years:** current usage levels in the United States. Guide to Business Gaming and Experimental Learning, Chapter 4, p. 36-47. 1990.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, Willian O. **Contabilidade gerencial.** 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

KEYS, Bernard; WOLFE, Joseph. **The role of management games and simulation in education and research.** Yearly Review, Journal of Management 1990, V. 16, nº 2, 307-336

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional:** conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

SAUAIA, Carlos Aidar Antonio. **Satisfação e aprendizagem em jogos de empresas:** contribuições para a educação gerencial. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1995.

**SIMCO – Sistema de Simulação Comercial.** Manual da Empresa Comercial. Bernard Sistemas Ltda., Florianópolis, 2007.

**SIND – Sistema de Simulação Industrial.** Manual da Empresa Industrial. Bernard Sistemas Ltda., Florianópolis, 2007.

**SIND PME – Sistema de Simulação Industrial de Pequenas e Médias Empresas.** Manual da Empresa Industrial. Bernard Sistemas Ltda., Florianópolis, 2007.

TANABE, Mario. **Jogos de empresas.** Dissertação de Mestrado. São Paulo: FEA/USP, 1977.

THEISS, José Reinaldo; KRIECK, Manfredo. **Custos e preços sugeridos de venda:** serviços, comércio e indústria: enfoques essencialmente práticos. Blumenau: Odorizzi, 2005.

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