

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

Débora Gomes Machado

Mestre em Ciências Contábeis pela UNISINOS
Professora do Departamento de Administração, Contábeis e Econômicas
Universidade Católica de Pelotas
Enderço: Rua Gonçalves Chaves – Centro
CEP 96100-000 – Pelotas/RS - Brasil
E-mail: deboragm@atlas.ucpel.tche.br
Telefone: (53) 3284-8270

Marcos Antônio de Souza

Doutor em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP
Professor do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Unisinos
Enderço: Rua São Joaquim, 919 – Apto. 1001 – Centro
CEP 93010-190 - São Leopoldo/RS – Brasil
E-mail: marcosas@unisinos.br
Telefone: (51) 3554-2572

RESUMO

Este artigo tem como objetivo central identificar quais práticas de contabilidade gerencial estão sendo adotadas pelas empresas. Há uma vasta literatura enfatizando a utilidade de modernas práticas de forma a possibilitar, sob um enfoque sistêmico, a eficaz gestão do preço de venda e dos custos demandados pelas operações. O estudo foi desenvolvido no contexto da reconhecida limitação das empresas em impor um preço de venda ao mercado, uma decorrência da crescente influência do mercado comprador em estabelecer o preço que está disposto a pagar pela aquisição de bens e serviços. Os dados da pesquisa, caracterizada como exploratória e descritiva, foram obtidos por meio de entrevistas presenciais realizadas com executivos de nove das onze empresas industriais conserveiras de médio e grande porte, localizadas no RS, selecionadas a partir do cadastro da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul. Constatou-se que as indústrias desse segmento utilizam, como fonte de informações, a contabilidade tradicional, destacando-se o uso do método de custeio por absorção e o sistema de pré-determinação de custo-padrão, enquanto que as práticas gerenciais mais contemporâneas pesquisadas não encontram aderência prática, com exceção da pequena representatividade da utilização do custo-meta. O estabelecimento e a gestão do preço de venda são práticas majoritariamente amparadas na sistemática de custo mais margem.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Gestão de custos. Gestão do preço de venda.

ABSTRACT

This article was developed in the context of the acknowledged limitation of the companies to impose a sales price to the market, which is a consequence of the growing influence of the buying market on establishing the price which it is willing to pay for the acquisition of goods and services. This article has as its central objective tried to identify which management accounting general practices are being adopted by the companies in order to make it possible

for them, under a systemic focus, to achieve the efficient management of the sales price and of the costs incurred in their operations. The study was carried out by doing a field research in which executives of nine from the eleven industrial companies of small and medium size, belonging to the fruit canning segment, located in the state of Rio Grande do Sul, were interviewed. The companies were selected from the listings of Industries Federation of the Rio Grande do Sul State, FIERGS. - FIERGS It was ascertained that the companies belonging to such segment used a source of information their traditional accounting systems, with [special] emphasis placed on establishing prices by absorption and the system of pre-determination of a standard cost, while more contemporary management practices were not being used, except for a small presence of the usage of target cost.

Keywords: Management accounting. Cost management. Sales price management.

1 INTRODUÇÃO

As organizações, inseridas num ambiente econômico de mercado caracterizado por acirrada concorrência, necessitam direcionar maiores esforços ao planejamento e controle dos seus fatores de produção, geradores de custos e receitas. Nesse ambiente, o recurso informação adquire conotações de cunho estratégico e operacional. No conjunto de tais informações, incluem-se, entre outras, aquelas referentes a preços e custos.

As questões que tratam do atual ambiente de atuação das empresas têm sido fartamente abordadas pela literatura. Berliner e Brimson (1992), Shank e Govindarajan (1997), Iudícibus (1998), Kaplan e Cooper (1998), Atkinson et al. (2000), entre outros autores que tratam da gestão empresarial, expõem uma série de fatores que caracterizam esse ambiente. Dos diversos aspectos tratados, a crescente influência do mercado comprador em estabelecer o preço pelo qual está disposto a pagar pela aquisição de bens e serviços e a conseqüente perda de poder das empresas em estabelecer o preço pelo qual desejam vender tem sido uma constante.

Trata-se, portanto, da Gestão do Preço de Venda. Além disso, também é reconhecido que a limitação das empresas em impor um preço de venda ao mercado as têm obrigado a voltar-se mais acentuadamente à gestão da sua eficiência operacional, no que se refere ao planejamento e controle do consumo dos recursos demandados pela realização de suas operações. Trata-se, portanto, da Gestão de Custos.

Partindo-se da premissa de que estes focos da gestão empresarial, a Gestão do Preço de Venda e a Gestão de Custos, não podem ser tratados isoladamente, tendo em vista as relações existentes entre eles, este estudo procura responder à seguinte questão: Quais práticas de contabilidade gerencial estão sendo adotadas pelas empresas na gestão sistêmica do preço de venda e dos custos demandados pelas suas operações?

Assim, procura-se identificar a adoção, ou não, pelas empresas, das práticas gerenciais mais difundidas e recomendadas pela literatura atual. O objetivo de diagnosticar a atuação das empresas com referência a tais práticas é uma forma de verificar a aderência delas em relação à prática empresarial. As práticas de gestão de custos estudadas foram os métodos de custeio, o custo-meta, o custo-padrão, custeio por ciclo de vida, análise de custo da logística integrada, análise da cadeia de valor, gestão baseada em atividades, formação do preço de venda, entre outros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico, busca-se fundamentar os dois principais elementos focalizados na pesquisa, a Gestão de custos, com diversas subdivisões, e a Gestão do preço de venda.

2.1 Gestão de custos

Na última década, fruto do acirramento da concorrência de um mercado globalizado, profundas mudanças têm ocorrido no *modus operandi*, nas estratégias e nas práticas gerenciais das organizações, com reflexos na gestão de custos.

Nesse contexto, o eficaz processo de gestão de custos passa, necessariamente, pela eficiência e eficácia das atividades de planejamento, execução e controle. As empresas estão buscando a redução de custos e aumento da produtividade de diversas formas. Porter (1989) coloca a liderança em custos como uma das alternativas estratégicas, ou ainda, a diferenciação de produto.

O papel que a informação contábil exerce dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias competitivas. Diversas abordagens integram a gestão de custos, conforme se aborda na seqüência.

2.1.1 Métodos de custeio

O custeio de produtos/serviços tem sido referenciado como a função básica da contabilidade de custos (MARTINS, 2003). Além do aspecto puramente contábil, os métodos adotados para o custeio também são utilizados como fonte geradora de informações para a gestão. De fato, é a utilização de tais métodos que disponibiliza informações específicas que contribuem no controle dos custos, auxiliando na tomada de decisão.

A seguir apresenta-se, no Quadro 1, a caracterização básica dos métodos de custeio tratados neste artigo.

Método	Características do método
Custeio por absorção	Atribui todos os gastos relativos ao esforço de fabricação aos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente ao DRE.
Custeio pleno	Também conhecido como RKW, atribui aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade). Dessa maneira, objetiva fornecer o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Contribui evidenciando o valor adicionado, ou seja, o ganho efetivamente atingido.
Custeio variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto, evitando as distorções causadas por rateios arbitrários de alocação dos custos fixos aos produtos; evidencia a margem de contribuição; e trata os custos variáveis como relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período.
Custeio direto	Os custos indiretos de fabricação fixos específicos e as despesas operacionais fixas específicas são apropriados aos respectivos objetos de custeio e não aos produtos como um todo. Dessa forma têm-se o surgimento da margem direta, ou seja, a margem de contribuição menos custos e despesas fixas específicas ($MD = MC - CDF_E$), enquanto que a margem de contribuição é igual a preço de venda menos custos e despesas variáveis ($MC = PV - CDV$).
Custeio baseado em atividades (<i>Activity Based Costing - ABC</i>)	Atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. O <i>ABC</i> utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, através do rastreamento dessas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.

Quadro 1 – Características sumarizadas dos métodos de custeio

Fonte: elaborado pelos autores com base em Martins (2003).

Alguns métodos de custeio são mais indicados como instrumentos gerenciais, outros para relatórios externos, outros são mais conservadores, outros mais abrangentes, com visão de curto ou longo prazo. 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.

Alguns objetivos alcançados pelos métodos de custeio são descritos a seguir:

- a) se o anseio é conhecer a margem de contribuição dos produtos, então o método de custeio variável atende a esse objetivo;
- b) o método de custeio pleno, por evidenciar os gastos totais, caracteriza-se como um bom instrumento gerencial para cálculo do preço de venda referencial, pois indica o resultado livre de todos os custos e despesas;
- c) se o foco de análise recai sobre a eficiência dos trabalhos desenvolvidos pela empresa, então o *ABC* é o mais específico para atender a esse objetivo e, ainda, se a alocação dos custos indiretos de fabricação precisam de uma informação mais acurada, o *ABC* também poderá contribuir;
- d) se o objetivo for atender à legislação contábil, tributária-fiscal e às publicações dirigidas aos usuários externos, então o custeio por absorção é o mais indicado.

Dependendo do objetivo e uso da informação desejada, deve-se escolher um ou até mais de um método para serem usados concomitantemente, permitindo, assim, a obtenção das informações consideradas relevantes para o embasamento de decisões e utilidades específicas.

2.1.2 Sistemas de predeterminação de custos

Como formas de predeterminar e antecipar a informação de custos dos produtos, para controle e tomada de decisões, tem-se o custo-padrão e o custo-meta.

Conforme Atkinson et al. (2000), custos-padrão são parâmetros projetados para as unidades de produtos, correspondendo aos custos dos recursos das atividades produtivas planejadas para o período estabelecido. O custo-padrão é elaborado por um conjunto de setores que envolvem desde o planejamento até a fabricação propriamente dita e tem como base as informações de consumo de matérias-primas, mão-de-obra, materiais secundários e outros custos, para cada produto elaborado. Representa, para fins da gestão organizacional, as opções e políticas adotadas pela empresa quanto aos meios e formas de realizar suas operações de produção. Também fazem referência a outra técnica de gestão de custo na fase de produção, o custo kaizen. Por meio de pequenas melhorias no processo e no produto, é possível alcançar reduções incrementais em relação aos custos totais projetados.

Já o custo-meta, é um processo de planejamento de lucros, preços e custos, que parte do preço de venda para chegar ao custo. Para Sakurai (1997), o custo-meta é um processo estratégico de gerenciamento de custos para reduzir os custos totais ainda no estágio de desenvolvimento do produto. Tem como objetivo central a redução de custos em face do planejamento estratégico de lucro e das condições mercadológicas, principalmente quanto a preço e qualidade.

O custo-meta e o custo-padrão aplicam-se em diferentes estágios do ciclo de vida do produto. Conforme Sakurai (1997), o custo-meta é aplicado, quando do planejamento e desenho do produto; já o custo-padrão, é aplicado quando da produção efetiva. O autor destaca o custo-meta é uma prática voltada para o mercado e no contexto do desenvolvimento do produto, enquanto que o custo-padrão tem um foco interno e é voltado principalmente para controle dos recursos utilizados na fase de produção. O custo-meta é uma parte do planejamento estratégico do lucro, pois considera a concorrência e as necessidades do cliente. Em contrapartida, o custo-padrão é um instrumento de controle no nível operacional interno.

Kaplan e Atkinson (1998) apresentam um esquema representativo do fluxo e interconexão entre esses instrumentos de gestão de custos, conforme mostra-se na Figura 1.

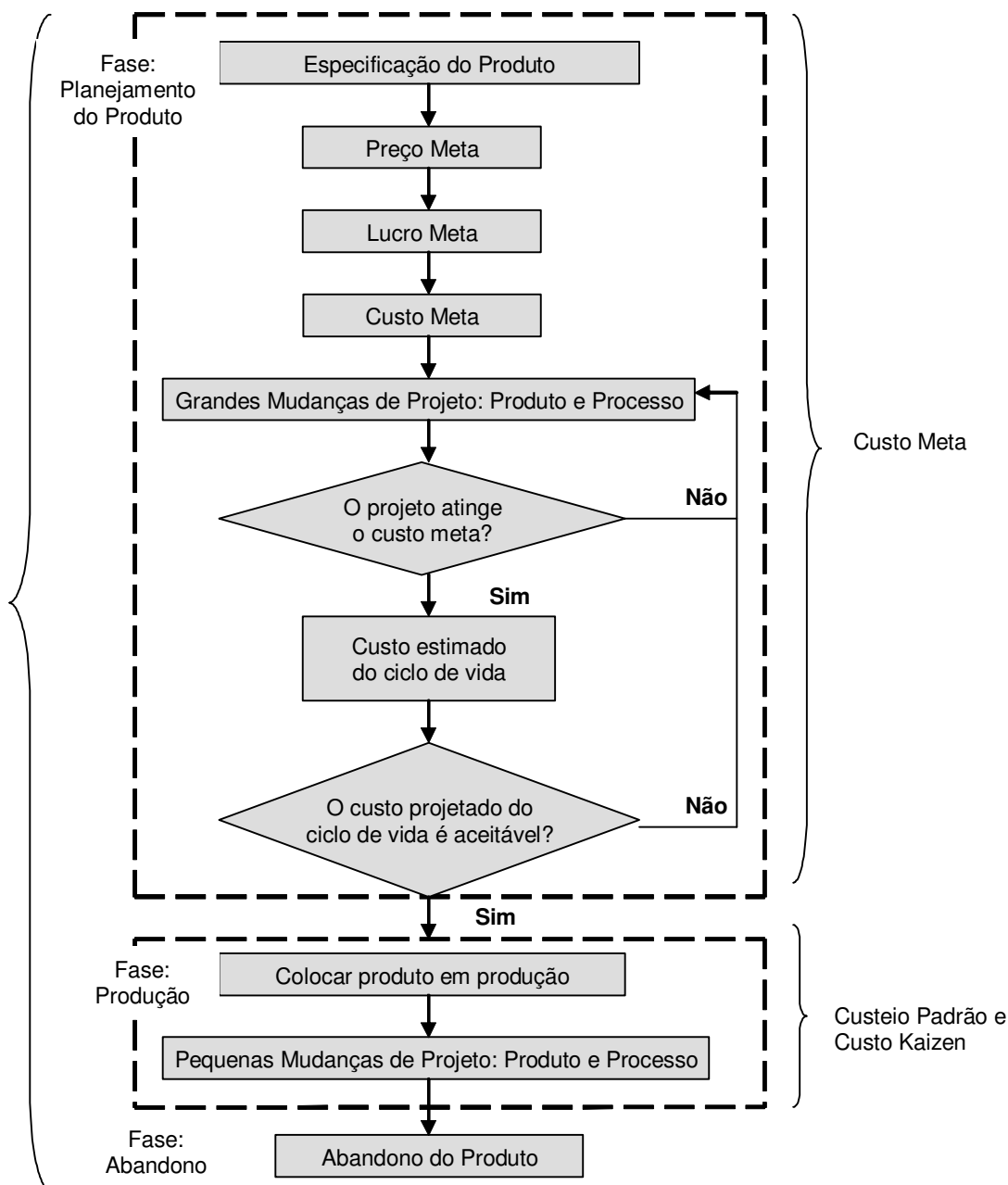


Figura 1 – Ferramentas de Custeio para Tomada de Decisão

Fonte: Adaptado de Kaplan e Atkinson (1998, p.223)

Além do custo-meta e do custo-padrão, a literatura tem dado destaque a algumas outras práticas que dão sustentação à gestão de custos, expostas a seguir:

2.1.3 Análise dos determinantes de custos

Os determinantes de custos são considerados como um dos pontos centrais da gestão de custos. Para Shank e Govindarajan (1997), representam a causa raiz de ocorrência dos custos. No contexto da gestão estratégica de custos, a principal causa de ocorrência dos custos

precede à efetiva fabricação dos produtos, trata-se da opção pela estrutura de produção e da sua forma de operacionalização. São os chamados determinantes de custos, subdivididos em determinantes estruturais, que representam as opções estratégicas primárias da empresa e os determinantes operacionais ou de execução, relativos à capacidade de execução e desempenho da produção. A literatura pesquisada sobre o assunto (PORTER, 1989; SHANK e GOVINDARAJAN, 1997; ROCHA, 1999 e SOUZA, 2001) demonstra que se torna mais útil, no sentido estratégico, explicar a posição dos custos em termos de escolhas estruturais e de execução que moldem a posição competitiva da empresa.

2.1.4 Custeio por ciclo de vida

Assumindo a premissa de que os produtos têm existência útil cada vez mais reduzida, Kotler (1998) destaca que o ciclo de vida do produto divide-se em quatro estágios: introdução, crescimento, maturidade e declínio. Quando o produto é lançado ou introduzido em um determinado mercado, há um crescimento lento das vendas em que o lucro é inexistente ou inexpressivo; na fase de crescimento ou aceitação do produto pelo mercado, o lucro já começa a existir de forma mais significativa; no estágio de maturidade, há uma redução do crescimento das vendas, o lucro estabiliza ou entra em declínio; no último estágio, o de declínio, as vendas caem e o lucro fica reduzido, época em que o produto deixa ou começa a deixar de ser atrativo para os objetivos da empresa.

A gestão do ciclo de vida, segundo Hansen e Mowen (2001, p. 439), “consiste de ações tomadas que provocam projeção, desenvolvimento, produção, comercialização, distribuição, operação, manutenção, atendimento e descarte de um produto para que os lucros do ciclo de vida sejam maximizados”. O impacto do ciclo de vida do produto sobre a gestão dos custos é muito importante e é necessário conhecer esse impacto.

2.1.5 Análise de custo da logística integrada

A logística integrada disponibiliza as possibilidades do gerenciamento de custos por meio de técnicas e recursos específicos. A logística não é mais considerada simplesmente uma atividade de apoio às operações empresariais, mas sim como um dos principais elementos na estratégia competitiva das empresas.

Segundo Ballou (1993), é de responsabilidade do sistema logístico definir a estrutura interna da empresa, com o objetivo de controlar o fluxo de bens e serviços e planejar as atividades logísticas. O autor expõe que a organização e o controle são atividades-chave em logística. A organização trata da estruturação dos relacionamentos entre as áreas de forma a viabilizar as atividades logísticas de maneira eficaz. Quanto ao controle, abarca a definição de quem tem autoridade e responsabilidade pelo planejamento e controle dos custos e do nível de serviço logístico.

Conforme Novaes (2001), a logística empresarial envolve elementos materiais, humanos, tecnológicos e de informação, otimizando o uso de recursos, buscando a eficiência e a melhoria dos níveis de serviço ao cliente, sempre objetivando a redução de custos, eliminando do processo tudo que não agrega valor para o cliente. Na atualidade, a logística procura eliminar do processo tudo que não tenha valor reconhecido pelo cliente, buscando agregar valor de lugar, de tempo, de qualidade e de informação à cadeia produtiva.

2.1.6 Análise da cadeia de valor

A análise da cadeia de valor é um forte elemento para uma eficaz gestão de custos. Se uma empresa pode ou não desenvolver e manter uma diferenciação ou vantagem, depende de como ela gerencia sua cadeia de valor em relação às cadeias de valor das demais empresas concorrentes. É arriscado ignorar as ligações da cadeia de valor, pois ganhar e sustentar

vantagem competitiva requer que uma empresa compreenda todo sistema, e não apenas a parte da cadeia de valor de que a empresa participa. Tem-se, então, que a análise da cadeia de valor é o reconhecimento de que isoladamente a empresa tem menos chances de sobreviver no mercado.

Porter (1989) explica que toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto. Todas essas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso da cadeia de valor. O autor acrescenta que a cadeia de valor representa a história da empresa e o modo como ela executa suas atividades é um reflexo de sua estratégia empresarial.

2.1.7 Gestão baseada em atividades - *Activity Based Management (ABM)*

A gestão baseada em atividades, na visão de Atkinson et al. (2000), é um processo administrativo que usa a informação fornecida por uma análise de custos baseada em atividades para melhorar a lucratividade da empresa. O *ABM* inclui a execução racional das atividades, elimina as que não agregam valor ao produto, abrange esforços de reengenharia, melhoria nos processos e redução de custos.

Conforme Kaplan e Cooper (1998), o gerenciamento baseado em atividades refere-se a todo o conjunto de ações que podem ser tomadas com base nas informações sobre o custeio baseado em atividades e possui duas aplicações complementares denominadas: *ABM* operacional e *ABM* estratégico. O *ABM* operacional propicia oportunidades de transformação, reengenharia e melhorias contínuas no processo produtivo. O *ABM* estratégico propicia várias opções de medidas por meio das quais podem modificar suas curvas de vendas e lucratividade, tratando, portanto, da alteração do *mix* de produtos.

2.2 Gestão do preço de venda

Pesquisas têm buscado a identificação de como as empresas estão precificando os seus produtos. Fishman (2003) investigou como as empresas norte-americanas definem os preços e descobriu que a maioria das empresas o faz sem estudos prévios. Simplesmente somam os custos, imitam os concorrentes ou ainda estabelecem uma margem suportável pelo mercado.

A formação do preço de venda, ou seja, atribuir preço aos bens e serviços oferecidos ao mercado, envolve, conforme Bernardi (1998), uma série de fatores. Além das considerações e objetivos mercadológicos, deve orientar-se economicamente e do ponto de vista interno, por três caminhos, que são: a maximização dos lucros, o retorno do investimento e os preços baseados nos custos. Acrescenta-se à exposição do autor que também há o preço-meta, pois o preço baseado nos custos pode não ser aceito pelo mercado e, nesse contexto, insere-se o preço de venda-alvo.

Para formar preços com base no custo, torna-se necessário ter um parâmetro inicial ou padrão de referência para análise comparativa com o preço praticado pelo mercado, a fim de evitar que o preço calculado sobre os custos possa ser invalidado por tal mercado. Lunkes (2003) afirma que a formação do preço de venda feito por da apuração dos custos é a forma mais utilizada, pois o preço deve refletir o valor econômico que o cliente percebe nele, relativos a custo, escassez, investimento em propaganda etc. Se tal custo for excessivo, a recusa pelo cliente será automática.

Na atualidade, há uma crescente necessidade de utilização do custo-meta para estabelecimento do preço-meta, ou seja, partindo do preço que o consumidor está disposto a pagar pelo produto ou serviço, projeta-se o custo que deverá ocorrer com a produção efetiva do mesmo. Cogan (1999) pressupõe uma quebra de paradigma quanto aos custos como fator condicionante para a fixação do preço de venda, pois os custos eram direcionados pela engenharia e, atualmente, são direcionados pelo mercado.

A necessidade de análise das relações de ambas as gestões, de custos e do preço de venda, são evidenciadas, mais intensamente, em decorrência das dificuldades da prática empresarial, tais como: dificuldade de impor seu preço de venda ao mercado; redução de capital de giro para suprir as necessidades de caixa e mercados caracterizados por concorrência imperfeita. O custo-meta explica parte dessas relações, pois pertence à gestão de custos e direciona ações que objetivam conquistar determinado mercado com estratégias que incluem a gestão do preço de venda.

Sendo assim, a gestão de custos e a gestão de preço de venda não podem ser efetuadas isoladamente, e sim sistemicamente, pois as relações existentes entre ambas envolvem muitos fatores, alguns deles tratados neste estudo. Percebe-se que a utilização isolada de informações sobre os custos de nada ou pouco adiantam, pois os impactos são recíprocos. A interdisciplinaridade da gestão abarca uma gama de informações e é necessário que os gestores se mantenham informados desse grande conjunto de fatores para que possam gerir racionalmente as atividades empresariais.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta pesquisa, foi empregado o método indutivo de pesquisa, ou seja, parte-se de constatações empíricas para redundar na elaboração de uma teoria ou para referendá-la. Este estudo, dado o seu escopo, enquadra-se na segunda opção. Abdel-khalik e Ajinkya (1979) enfatizam que as teorias que se originam de um conjunto específico de observações são chamadas indutivas. Os autores acrescentam que a maioria das teorias descritivas é indutiva. As teorias indutivas que se derivam de observações empíricas efetivas são descritivas, pois descrevem como acontecem os fenômenos na realidade.

Esta pesquisa classifica-se como exploratória, descritiva e pesquisa de campo. O universo desta pesquisa é composto pelas indústrias de transformação conserveiras de médio e grande porte localizadas no Estado do Rio Grande do Sul. Quanto ao porte das empresas, considerou-se a classificação do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE e da Lei Federal nº 10.165/2000. As indústrias foram localizadas por meio da 6ª edição do cadastro industrial da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul - FIERGS. A Tabela 1 apresenta as empresas de médio e grande porte relacionadas à atividade de produção de conservas, segundo o referido cadastro, de acordo com a classificação de porte do SEBRAE.

Tabela 1 – Indústrias gaúchas da atividade de produção de conservas

Razão Social	Município	Nº Empregados
Albino Neumann & Cia Ltda	Morro Redondo	259
Ângelo Auricchio & Cia Ltda	Pelotas	150
Conservas Oderich S/A	São Sebastião do Caí	769
Conservas Ritter S/A Indl e Coml	Cachoeirinha	150
Enfripeter Com Armaz.Ind.Prod.Alim.Ltda	Pelotas	130
Ind. Conservas Alimentícias Leon Ltda	Pelotas	150
Ind. de Conservas Minuano S/A	Morro Redondo	103
Ind. de Conservas Schramm Ltda	Pelotas	117
Oderich Irmãos Ind. Alimentos Ltda	Pelotas	340
Schiller Ind Com Alimentos Ltda	Pelotas	400
Vega Ind. e Mercantil Prod. Alim. Ltda	Pelotas	400

Fonte: Cadastro da FIERGS (2001).

As empresas classificadas como micro e pequenas foram excluídas da amostra por não possuírem a estrutura básica necessária ao atendimento dos questionamentos realizados. A presente pesquisa limita-se quanto à extrapolação dos resultados, os quais são válidos somente para as indústrias produtoras de conservas gaúchas de médio e grande porte participantes do

estudo. É relevante o baixo número de empresas que compõem o estudo, apesar de terem sido pesquisadas praticamente todas as empresas de médio e grande porte deste segmento no Estado. Porém, é fundamental ressaltar a importância do estudo, tanto para o contexto da região como para o segmento pesquisado.

Apesar dos cuidados com a seleção do perfil dos entrevistados, esta pesquisa está baseada unicamente nas informações prestadas por eles, não se utilizando qualquer outro instrumento ou procedimento que possibilitasse verificar a exatidão dessas informações. O fato de a maioria das empresas ser constituídas sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada e, portanto, estar desobrigadas da publicação de demonstrações contábeis, impediu que algumas das informações recebidas fossem confirmadas.

O entrevistado foi o responsável ou o profissional diretamente envolvido na gestão de custos e na gestão do preço de venda das empresas. A técnica empregada foi a entrevista pessoal, padronizada com perguntas fechadas, abertas e semi-abertas, que nortearam o rumo da entrevista para coletar dados que permitissem agrupar os resultados para tratamento e análise, permitindo evidenciar os aspectos revelados pela pesquisa de campo.

Para confirmação, ou não, por meio da pesquisa de campo realizada, foram construídas três suposições, descritas a seguir:

S1 = O modelo de formação do preço de venda ou a forma de cálculo que mais se aproxima deste, adotado na prática pelas empresas pesquisadas, é orientado pelo mercado;

S2 = Na prática, não existe uma gestão integrada entre preço de venda e custos e, por consequência, resultado;

S3 = Não há uma efetiva utilização das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, por parte das empresas pesquisadas, o que poderia contribuir para que elas viabilizem de maneira mais efetiva alcançar o lucro-alvo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Dentre as onze empresas, uma não participou da pesquisa e outra encerrou as suas atividades havia mais de dois anos, restando nove empresas, localizadas em quatro municípios gaúchos: Pelotas, Morro Redondo, Cachoeirinha e São Sebastião do Caí, todas com capital 100% nacional.

4.1 Análise das características das empresas

De acordo com a Lei Federal nº.10.165/2000, que trata, em seu art. 17º, da classificação do porte das empresas pelo faturamento, das empresas pesquisadas, 33% são de médio porte (faturamento de R\$1,2 a R\$12 milhões) e 67% são de grande porte (faturamento acima de R\$12 milhões).

Pelo número de funcionários as empresas mantiveram a mesma classificação de porte encontrada com base no faturamento, ou seja, 33% delas emprega de 100 a 499 empregados e 67% acima de 500. O número mínimo encontrado foi de 150 funcionários e o máximo foi de 900, sendo que as empresas somadas possuem atualmente 4.620 funcionários na atividade industrial.

De acordo com as entrevistas, 33% da amostra exporta também para o mercado externo, para até 34 países, sendo o Uruguai e a Argentina os mais citados. As demais (67%) faturam somente para o mercado interno, abrangendo vários estados brasileiros. Devido à forte concorrência, mencionada pelos entrevistados, há uma busca constante para manter o nicho de participação de cada empresa no mercado, buscando o atendimento às necessidades dos consumidores brasileiros e estrangeiros.

O tempo de atividade das empresas pesquisadas evidencia que elas possuem considerável experiência. A empresa que possui menos tempo tem 7 anos e a que tem mais tempo, 96 anos, ambas de grande porte. Portanto, 22% delas têm de 1 até 20 anos, 56% de 21 a 40 e 22% de 81 a 100.

4.2 Análise do perfil dos entrevistados

Além de caracterizar as empresas pesquisadas, também investigou-se o perfil dos respondentes da pesquisa. Na Figura 2, apresenta-se a formação dos entrevistados e na Figura 3 a função que ocupam na empresa.

Figura 2 – Formação dos entrevistados

Figura 3 – Função dos entrevistados

Nota-se (Figura 2) que os entrevistados possuem, em 56% dos casos, graduação em contabilidade, evidenciando que, em princípio, devem estar qualificados ou ter conhecimento sobre gestão de custos e preço de venda. Se considerados também os que têm formação em administração, o percentual chega a 78%.

Também fica evidente que as funções desempenhadas pelos entrevistados (Figura 3) estão vinculadas ao assunto pesquisado. Eles atuam em áreas afins à gestão de custos e preço de venda e, portanto, adequados para atender aos objetivos da pesquisa.

Na Figura 4, evidenciam-se os cursos freqüentados que se relacionam com a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda. Por sua vez, na Figura 5, aborda-se a experiência na função dos entrevistados.

Figura 4 – Cursos relacionados a GC/GPV

Figura 5 – Experiência na função

Quanto aos entrevistados terem participado de cursos especificamente relacionados a Gestão de Custos e Gestão do Preço de Venda, 56% responderam negativamente. Isso demonstra a ausência de busca por uma maior qualificação profissional na área (Figura 4).

Constatou-se que a maioria dos entrevistados atua há mais de 5 anos na função, evidenciando que são profissionais experientes. A maioria possui mais de 5 anos na empresa, o que evidencia que conhecem a empresa e o seu funcionamento (Figura 5).

4.3 Análise das características da Gestão de Custos

A seguir, algumas questões que objetivaram identificar as características dos procedimentos aplicados na formação de preços, com vistas a verificar se as práticas gerenciais inerentes à gestão de custos difundidas pela literatura estão sendo adotadas nas empresas pesquisadas.

Questão 1 : Qual o método de custeio utilizado na empresa?

Objetivo: Identificar os métodos de custeio utilizados pelas empresas e suas respectivas aplicações.

Tabela 2 – Método de custeio utilizado pelas empresas

Método de custeio utilizado	ABC	Absorção	Pleno	Variável	Total
Para finalidades fiscais	0	9	0	0	9
Para finalidades gerenciais	0	8	0	1	9
Para apuração de custos à formação de preço de venda	0	8	0	1	9

Para finalidades fiscais, 100% das empresas utilizam o custeio por absorção, pois a legislação do Imposto de Renda é respeitada por elas de forma a evitar penalidades fiscais. Para finalidades gerenciais, ou seja, para suprir os usuários internos com informações que visam a subsidiar a tomada de decisões, inclusive quanto a preços, oito empresas utilizam o mesmo método de custeio e somente uma utiliza o método de custeio variável de forma ampla e formal.

Essa preferência pela adoção do método de custeio por absorção também foi identificada por outras pesquisas consultadas. Souza (2001), ao pesquisar 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais, também constatou a preferência pelo método de custeio por absorção, utilizado por 73,5% das empresas pesquisadas; em segundo lugar, encontra-se o custeio variável, utilizado por 14,3% das empresas.

Na pesquisa efetuada por Miranda e Nascimento Neto (2003), com 81 indústrias brasileiras, ficou constatado que 35,5% das empresas pesquisadas utilizam somente o custeio por absorção e 32,8% o utilizam combinado com outros métodos, de forma a suprir as informações gerenciais e atender à legislação. Segundo os autores, a referida pesquisa verificou que fatores, como a estrutura de custos da empresa, tais como: maiores ou menores custos fixos, o fato de serem ou não multinacionais, assim como fatores externos, tais como: a origem da empresa, número de concorrentes, exportação de produtos etc, não influenciam na escolha do método de custeio.

Também nos Estados Unidos, em pesquisa realizada por Govindarajan e Anthony (1983), nas 505 maiores empresas, das 1000 divulgadas na Revista Fortune, foi comprovado que 82% dos preços de seus produtos são baseados no custeio por absorção, e que apenas 17% delas confiam no custeio variável para decisões de preço. Outra pesquisa realizada no mesmo país em 1994, por Shim e Sudit (1994), revisando a pesquisa de 11 anos antes com 141 empresas, concluiu que 70% das empresas continuavam a utilizar o custeio por absorção, 12% no custeio variável e 18% basearam-se apenas no mercado, apontando uma mudança em direção ao custo-meta. Essa prevalência da adoção do custeio por absorção é igualmente citada por Kaplan e Atkinson (1998) ao referirem-se à pesquisa realizada em grandes empresas americanas.

Ott (1997) também constatou que o método de custeio por absorção é o mais utilizado, embasado em sua pesquisa com empresas industriais de médio e grande porte estabelecidas no Brasil, assim como em empresas industriais estabelecidas na Comunidade Autônoma do País Vasco. A conclusão de Ott ratifica aquela apresentada por Miranda e Nascimento Neto (2003). Verifica-se, portanto, que o método de custeio por absorção, apesar das falhas e limitações para fins gerenciais, destacadas na literatura, é o mais utilizado até o presente momento por grande parte das empresas.

Questão 2: Que sistema de planejamento e controle de custos é utilizado?

Objetivo: Identificar a efetiva utilização de sistemas de planejamento e controle de custos, como práticas de gestão.

Tabela 3 – Sistema utilizado para planejamento e controle de custos

Sistema	Qde	%
custo-padrão	5	56
custo-meta	0	0
custo-meta + custo-padrão	3	33
Nenhum	1	11
Total	9	100

Constatou-se que 56% das empresas utilizam o custo-padrão. Em 33%, utiliza-se o custo-padrão em conjunto com o custo-meta, sendo este utilizado principalmente para produtos novos e processos de reengenharia do produto. Em 11% das empresas, não é utilizado nenhum tipo de sistema de pré-determinação dos custos. As empresas que utilizam o custo-padrão realizam análise das variações, algumas constantemente, outras com menos frequência. Tais análises servem, principalmente, para o controle dos insumos consumidos na produção e para cálculo do preço de venda.

A exemplo do verificado quanto ao método de custeio, esse resultado também é referendado por outras pesquisas. A pesquisa de Souza (2001) constatou que o custo-padrão é o mais utilizado na prática empresarial. Dentre as 49 subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais pesquisadas, 95,9% utilizam esse sistema de predeterminação de custos. Ott (1997) também constatou que o custo-padrão é o mais utilizado pelas 154 indústrias do RS e pelas 57 indústrias da Comunidade Autônoma do País Vasco.

Dado que as indústrias conserveiras, em sua maioria, mantêm o mesmo *mix* de produção há bastante tempo, não tendo muita frequência no lançamento de novos produtos, a utilização do custo-padrão vem mais ao encontro das necessidades informacionais, ou seja, planejamento e controle dos custos no âmbito operacional. Daí decorre o motivo da não tão expressiva utilização do custo-meta.

Questão 3: Na empresa, utiliza-se orçamento de despesas e custos?

Objetivo: Identificar a efetiva utilização dos orçamentos, como prática gerencial de controle.

Tabela 4 – Utilização de orçamento geral na empresa

Utilização de orçamento	Qde	%
sim	2	22
não	7	78
Total	9	100

Observou-se que somente duas empresas possuem orçamento de despesas e custos formalmente. Nas demais empresas, há uma simples previsão dos custos de acordo com o volume de frutos recebidos dos pomares; se a safra foi muito produtiva, a quantidade a ser beneficiada também será maior e, conseqüentemente, os custos também o serão. A utilização de orçamento, aqui tratada, refere-se ao orçamento em termos amplos, e não somente no âmbito dos custos.

Questão 4: Na empresa, procede-se à análise periódica entre custo orçado e custo realizado, detalhado com variações por elemento de custo?

Objetivo: Identificar o uso efetivo das análises entre custo orçado e realizado.

De um modo geral, as empresas fazem análises periódicas, até diariamente, das variações do consumo de itens não financeiros, entre orçado/previsto e realizado por elemento de custo. Nas duas empresas que possuem orçamento formal, a análise é feita para os setores de produção, comercialização, administração. Em tais empresas, qualquer diferença entre o orçado e realizado é bem analisado, de modo a evitar que ocorram futuras distorções. Nas empresas que não possuem um sistema formal de orçamento (78%), também é feito um controle sobre o consumo físico de matérias-primas e outros elementos, mesmo que embasados na experiência dos gestores, sem formalidade de um processo orçamentário.

Tendo em vista a identificação de que as empresas pesquisadas estavam totalmente distantes da adoção efetiva das práticas de gestão consideradas como essenciais pela literatura para o atual ambiente operacional em que elas atuam, foi apresentada uma questão de ordem geral (Questão 5), visando identificar o potencial de aplicação das práticas citadas.

Questão 5: Quais práticas ou técnicas gerenciais estão sendo planejadas implantar no curto ou médio prazo?

Objetivo: Identificar se a empresa pretende utilizar gerencialmente práticas ou técnicas mais modernas.

Foram citadas para os entrevistados as seguintes práticas: o custeio ABC, a análise dos determinantes de custos, a análise do custeio por ciclo de vida, a análise dos custos logísticos, a análise da cadeia-de-valor e da gestão baseada em atividades. A totalidade dos entrevistados respondeu que não tem planos de implantar no curto ou médio prazo nenhuma das práticas citadas. Identificou-se, também, que somente dois dos entrevistados conheciam essas práticas gerenciais.

4.4 Análise das características da Gestão do Preço de Venda

A seguir, algumas questões que objetivaram identificar as características dos procedimentos aplicados na formação de preços, com vistas a verificar se as práticas gerenciais inerentes à gestão do preço de venda, difundidas pela literatura, estão sendo adotadas nas empresas pesquisadas.

Questão 6: Base utilizada para formação do preço de venda?

Objetivo: Identificar com base em qual custo a empresa forma o preço de venda.

Nas entrevistas, constatou-se que o custo de reposição é utilizado por 100% das empresas. Alguns entrevistados afirmaram que as empresas adquirem boa parte da matéria-prima e embalagem na entressafra, período no qual diminui a procura e, conseqüentemente, o preço de compra desses componentes. Todos entrevistados manifestaram a necessidade de atualizar os seus custos para não incorrerem em erros na formação do preço de venda. Percebe-se que as empresas utilizam o custo orçado, ou o custo-padrão, mesmo sem conhecê-lo formalmente, visto que o custo de reposição se constitui num tipo de orçamento.

Pelas respostas obtidas fica evidente que as empresas se utilizam, para formação do preço, a tradicional metodologia de custo mais margem.

Questão 7: O preço de venda praticado é o mesmo calculado originalmente?

Objetivo: Identificar a efetiva aplicabilidade do preço original.

Tabela 5 – Prática do preço calculado

Prática do preço calculado	Qde	%
sim	3	33
não	6	67
Total	9	100

As respostas demonstraram que 33% das empresas praticam o preço originalmente calculado, justificando-se essa prática por: 1) não depender do preço dos concorrentes, 2) pela fidelização de seus clientes, 3) pela qualidade de seus produtos e 4) pelo prazo de pagamento oferecido aos clientes. Nas demais empresas (67%), prevalece a negociação, o que normalmente conduz a uma redução de preço. Sendo assim, o preço calculado originalmente é considerado mais como uma referência ou ponto de partida, para a negociação.

Nota-se que a adoção de custo mais margem para formar preço de venda acaba por ser corrigido, na expressiva maioria dos casos, pelo preço praticado pelo mercado. Ou seja, confirma-se que a maioria das empresas tem grande dificuldade em impor um preço ao mercado.

4.5 Análise das relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda

A seguir algumas questões que objetivaram identificar as relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda, com vistas a verificar se as práticas gerenciais inerentes à gestão do preço de venda, difundidas pela literatura, estão sendo adotadas nas empresas pesquisadas.

Questão 8: Na hipótese de o preço de venda em sua empresa ser superior ao preço de mercado, qual o procedimento adotado?

Objetivo: Identificar, quando da adoção do preço de venda, qual a política adotada pela empresa para equalizar seu preço em relação ao mercado.

Tabela 6 – Procedimento adotado no curto prazo

Procedimento curto prazo	Qde	%
reduz a margem de lucro	8	89
revisa os custos	0	0
revisa o processo produtivo	0	0
outros	1	11
Total	9	100

No caso do preço de venda da empresa ser superior ao do concorrente principal ou da média do mercado, 89% das empresas afirmaram reduzir a margem de lucro no momento da negociação, ou seja, de imediato. Somente 11% das empresas afirmaram manter o seu preço de venda, mesmo sendo maior, oferecendo um prazo maior para pagamento que os concorrentes.

Nota-se, portanto, que a adoção final do preço de mercado (via preço do concorrente), que a princípio poderia induzir ao entendimento de que a empresa se utiliza de conceitos do custo-meta, é, na realidade, uma ação reativa via sacrifício da margem de lucro. Ou seja, não há um efetivo e formal planejamento do custo permitido. Isso não significa, entretanto, que as empresas não tomam ações, mesmo que isoladas, de forma a viabilizar reduzir seus custos. Algumas dessas ações constam da Tabela 7.

Tabela 7 – Técnicas, instrumentos e procedimentos utilizados na redução de custos

Constata-se, assim, que essas práticas não são aplicadas de forma sistêmica pelas empresas. Cada uma é tratada com foco específico para esse processo de redução de custos.

Questão 9: Na empresa, utiliza-se cálculo de custo marginal para preços mínimos de venda?
Objetivo: Identificar como a empresa decide aceitar pedidos a preços diferenciados.

Tabela 8 – Utilização do custo marginal

Utiliza calcular o custo marginal	Qde	%
sim	4	44
não	5	56
Total	9	100

As empresas, que utilizam o cálculo do custo marginal, ou seja, o cálculo de custo decorrente da produção de uma unidade adicional, para preços mínimos de venda, contribuindo favoravelmente para maior diluição dos custos fixos, representam 44% do total. Havendo capacidade ociosa, esta é uma prática fundamental para a tomada de decisão.

A utilização pelas empresas do cálculo do custo marginal não tem relação com a adoção do método de custeio variável, são apenas cálculos isolados que contribuem nas decisões de vendas. Os 56% restantes, correspondendo a cinco empresas, não utilizam o cálculo do custo marginal, justificando não receberem encomendas adicionais a preço diferenciado do preço normal de venda.

5 CONCLUSÃO

Constatou-se que, na maioria das empresas pesquisadas, são utilizadas práticas de contabilidade societária como fonte de informações, não havendo a adoção das práticas contemporâneas recomendadas na literatura. Foi identificada a utilização do custo-meta, de forma parcial e, em pequena proporção, dentre as práticas pesquisadas.

Quanto às suposições assumidas preliminarmente como possíveis respostas à questão de pesquisa, constatou-se o seguinte:

A suposição S1 não se confirmou, pois as empresas, na realidade, formam o seu preço de venda baseado em custos mais margem, apesar de tentar validá-lo posteriormente no mercado. Quando o mercado não aceita o preço calculado, elas reduzem o preço de venda, sem maiores preocupações.

A suposição S2 foi confirmada, pois as empresas pesquisadas não estão amparadas com procedimentos que permitam uma análise prévia sobre a interação entre esses três elementos (custos-preços-resultado). Quando não conseguem impor o seu preço de venda no mercado, de imediato o reduzem com efeito direto no resultado.

A suposição S3 foi confirmada, pois as empresas não utilizam as práticas gerenciais contemporâneas na gestão de seus custos e preços de vendas. Foi identificado, apenas, o uso de práticas de gestão tradicional, como o método de custeio por absorção para mensuração de custos e o sistema de controle e pré-determinação de custo-padrão. Dada a constante preferência pela metodologia do custo mais margem, o custo-meta, conseqüentemente, teve uma pequena representatividade.

O resultado da pesquisa permite concluir que as empresas pesquisadas não reconhecem, no momento, a validade e utilidade prática dos mais recentes desenvolvimentos teóricos quanto à gestão de custos e gestão de preço de venda.

Por outro lado, também se confirma que as empresas não estão buscando profissionalização por parte dos seus gestores, de modo a obter conhecimento por parte dos mesmos para a adoção das práticas gerenciais recomendadas pela literatura, para assim contribuir no alcance da eficiência e eficácia na gestão de custos e preços de venda.

Por meio da pesquisa de campo, foi possível conhecer a realidade da prática adotada na gestão dos custos e gestão do preço de venda, bem como a interação entre essas práticas. De forma geral, as conclusões desta pesquisa ratificam os resultados verificados em diversas pesquisas consultadas, apesar de desenvolvidas com amostras diferentes.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KHALIK, A. Rashad; AJINKYA Bipin B. *Empirical research in accounting: a methodological viewpoint*. Sarasota: AAA - American Accounting Association, Accounting Education, Série n.4, 1979.

ATKINSON, Anthony A. et al. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. São Paulo: Atlas, 1993.

BERLINER, Callie; BRIMSON, James A. *Gerenciamento de custos em indústrias avançadas: base conceitual CAM-I*. São Paulo: T.A. Queiroz, 1992.

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

BRASIL. *Lei n. 10.165*, de 27 de dezembro de 2000. Altera a Lei n. 6.938, de 31 de agosto de 1981, que dispõe sobre a política nacional do meio ambiente, seus fins e mecanismos de formulação e aplicação e dá outras providências. In: Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez. 2000.

COGAN, Samuel. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

FIERGS – Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Sul. *Indicadores econômicos do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre: Publicações FIERGS, 2001. Disponível em: <<http://www.fiergs.com.br>>. Acesso em: 23 maio 2004.

FISHMAN, Charles. A precificação científica. *HSM Management*. São Paulo, n°. 39, p. 130-136, jul./ago. 2003.

GOVINDARAJAN, Vijay; ANTHONY, Robert N. How firms use cost data in pricing decisions. *Management Accounting*. Estados Unidos, p.30-37, jul. 1983.

HANSEN, Don R; MOWEN, Maryanne M. *Gestão de custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. *Pesquisa industrial anual*. Disponível em: <<http://www.ibge.com.br>> . Acesso em: 09 maio 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KAPLAN, Rpbert S.; ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. 3. ed. New Jersey, Prentice Hall, 1998.

KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. São Paulo: Futura, 1998.

KOTLER, Philip. *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LUNKES, Rogério João. Uma contribuição à formação de preços de venda. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n°. 141, p. 51-57, maio/jun. 2003.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MIRANDA, Luiz Carlos; NASCIMENTO NETO, Renata Valeska. Utilização de sistemas de custeio em indústrias brasileiras: uma pesquisa empírica. Brasil. In: ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 20, Atibaia/SP, 2003. *Anais...* Rio de Janeiro: ANPAD, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1993.

NOVAES, Antônio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

OTT, Ernani. *A informação contábil e o processo de tomada de decisões: marco conceitual e estudo empírico*. Tese (Doutorado em Gestão financeira e Contabilidade) - Faculdade de CC. EE. e Empresariais, Universidade de Deusto, São Sebastião, 1997.

PORTER, Michael. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

ROCHA, Welington. *Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Classificação de empresas por número de empregados*. Brasil, 2004. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 09 maio 2004.

SHIM, Eunsup; SUDIT, Ephraim F. How manufacturers price products. *Management Accounting*. Estados Unidos, p. 37-39, Feb. 1994.

SOUZA, Marcos Antônio. *Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais*. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2001.

Artigo recebido em 04/01/06 e aceito para publicação em 22/03/06.