

**IVANIL TELES DE SOUZA**

**A APLICAÇÃO DAS FERRAMENTAS DE CUSTEIO NAS MICRO E  
PEQUENAS EMPRESAS DA REGIÃO SUL E SUDESTE DE CURITIBA**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

**CURITIBA**

**2010**

## DEDICATÓRIA

À minha esposa Adriana, ao nosso filho Daniel que é um presente de Deus para nós, ao meu pai Raimundo (*in memoriam*) e à minha mãe Anna Maria, os quais me educaram e contribuíram decisivamente para a formação do meu caráter.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço em primeiro lugar ao meu Deus, que com imensa bondade capacitou-me com todas as faculdades físicas e mentais para a conclusão deste trabalho.

À minha esposa Adriana que me incentivou para a realização da Especialização, e elaboração deste trabalho, me auxiliando na realização da pesquisa, muitas vezes ouvindo minhas preocupações e desabafos, e compreendendo-me pela minha ausência em todos os sábados de aula e algumas horas à noite durante a elaboração desta monografia.

Ao meu orientador professor Ademir Clemente por sua disponibilidade e esclarecimentos necessários à elaboração deste trabalho.

Às empresas da região do Grande Boqueirão em especial aos associados da EMGRAB que colaboraram respondendo ao questionário.

Aos professores da pós-graduação, os quais contribuíram para meu aperfeiçoamento profissional, transmitindo-me suas experiências acadêmicas e principalmente a vivência no meio empresarial.

## **RESUMO**

**SOUZA, I.T., A aplicação das ferramentas de custeio nas micro e pequenas empresas da região sul e sudeste de Curitiba. Maio de 2010 (Especialização em Controladoria), Programa de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná – Curitiba.**

Este trabalho procura contribuir para o conhecimento das ferramentas de custeio utilizadas pelas Micro e Pequenas Empresas pesquisadas, propondo-se a discussão dos fatores que levam as mesmas a utilizarem algum método de custeio ou deixarem de fazê-lo. Propõe-se ainda a mostrar os diversos aspectos da gestão de custos nestas empresas, estabelecendo uma correlação entre os aspectos característicos que influenciam a gestão de custos nas mesmas. Neste trabalho quando se fala em Método ou Sistema de custeio, está se focando o aspecto conceitual, devendo ser considerado pelo leitor como um conjunto de técnicas utilizadas como ferramentas de gestão de custos.

### **PALAVRAS-CHAVE:**

Custos, Micro e Pequenas Empresas, Métodos de Custeio.

Gestão Estratégica de Custos.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>7</b>
<b>1.1</b>	<b>Problema de Pesquisa.....</b>	<b>8</b>
<b>1.2</b>	<b>Hipóteses.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.1</b>	<b>Objetivo Geral.....</b>	<b>8</b>
<b>1.3.2</b>	<b>Objetivos Específicos.....</b>	<b>8</b>
<b>1.4</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>9</b>
<b>1.5</b>	<b>Estrutura do Trabalho.....</b>	<b>9</b>
<b>2</b>	<b>Referencial Teórico.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1</b>	<b>Características e a Importância das Micro e Pequenas Empresas.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1.1</b>	<b>Características das M.P.Es.....</b>	<b>10</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Importância Econômica e Social das M.P.Es.....</b>	<b>11</b>
<b>2.1.3</b>	<b>Fatores que Afetam o Crescimento das MPEs.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2</b>	<b>A Importância da Contabilidade e da Gestão de Custos para as MPEs.....</b>	<b>13</b>
<b>2.3</b>	<b>Conceitos de Custo, Gasto e Despesa.....</b>	<b>14</b>
<b>2.4</b>	<b>Classificação dos Custos.....</b>	<b>15</b>
<b>2.4.1</b>	<b>Quanto à Forma de Apropriação ao Produto.....</b>	<b>15</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Quanto ao Volume de Produção.....</b>	<b>15</b>
<b>2.5</b>	<b>Algumas Considerações sobre os Sistemas de Custeio.....</b>	<b>16</b>
<b>2.5.1</b>	<b>Tipos Básicos de Produção e os Critérios de Custeamento Adotados.....</b>	<b>17</b>
<b>2.6</b>	<b>Métodos de Custeio mais Conhecidos.....</b>	<b>18</b>
<b>2.6.1</b>	<b>Custeio por Absorção.....</b>	<b>18</b>
<b>2.6.1.1</b>	<b>Custeio por Absorção Integral.....</b>	<b>18</b>
<b>2.6.1.2</b>	<b>Custeio Absorção por Departamentalização.....</b>	<b>19</b>
<b>2.6.1.3</b>	<b>Custeio por Absorção Ideal.....</b>	<b>19</b>
<b>2.6.1.4</b>	<b>Custeio Absorção Custo de Produtos Conjuntos.....</b>	<b>20</b>

2.6.2	Custeio Direto ou Variável.....	20
2.6.3	Custeio Baseado em Atividades – ABC.....	21
2.7	Fatores importantes na implantação de um sistema de custos.....	22
2.8	Formação do preço de venda.....	22
3	Metodologia.....	25
3.1	Classificação das MPEs.....	25
4	Análise e discussão dos dados.....	25
4.1	Análise comparativa entre os métodos de custeio mais conhecidos.....	26
4.1.1.	Análise entre custeio Direto e o custeio por Absorção integral.....	26
4.1.1.2	Formação do valor dos estoques entre o custeio Direto e o custeio por Absorção.....	26
4.1.1.3	Reflexos tributários entre o custeio Direto e o custeio por Absorção.....	27
4.1.1.4	Reflexos das quantidades produzidas ou vendidas nos Resultados, pelo custeio Direto e pelo custeio por Absorção.....	28
4.1.2	Análise comparativa entre o custeio por Absorção integral e o custeio por Absorção ideal.....	29
4.2	Análise dos resultados da pesquisa.....	30
5	Considerações finais e recomendações.....	32
5.1	Considerações finais.....	32
5.2	Recomendações.....	33
6	Referências.....	36
	Anexos.....	38
	Apêndices.....	45

## 1 INTRODUÇÃO

Com a popularização da Internet e todas as ramificações originárias da evolução dos meios de comunicação, vivem-se tempos de democratização da informação em que o acesso a ela já não é privilégio de poucos, mas de todos que a desejam.

A interatividade como característica básica da Internet possibilita que muitas das atividades organizacionais como relacionamento comercial e *marketing*, operações financeiras dentre outras, possam ser efetuadas num ambiente virtual, simplificando assim processos burocráticos e tornando dinâmico o relacionamento com o ambiente no qual a empresa está inserida.

De acordo com Kruglianskas (1996), citado por Cezarino e Cortez (2009), decorrente da globalização e suas imposições, o mundo contemporâneo vem assistindo a ocorrência de situações que tornam o ambiente no qual atuam as empresas, turbulento e ao mesmo tempo dinâmico.

As mesmas sofrem influências de diversos fatores, como o avanço tecnológico, das mudanças políticas e econômicas, do aumento da concorrência e da pressão social voltada aos aspectos ambientais, da necessidade do cumprimento de seu papel na sociedade, além do objetivo principal que é de remunerar o capital dos proprietários.

Para Pereira Junior e Gonçalves (1995), no meio empresarial moderno a distinção entre pequena e grande empresa já não se limita ao volume de seus ativos, visto que atualmente o conhecimento é a moeda dominante, e não mais apenas os ativos físicos e financeiros como no passado.

Pelo contrário, uma micro ou pequena empresa pode negociar com outras empresas de qualquer parte do mundo, dependendo, porém, de sua área de atuação, conhecimento técnico (*Know-How*) e naturalmente de sua política de gestão, e estrutura de custos ambas necessárias à competitividade.

A maioria das Micro e Pequenas Empresas – MPEs. concorrem com empresas de todo o mundo em seus ramos de atuação, assim sendo, hoje o empresário deve ser um gestor com uma visão holística, utilizando-se para isto das ferramentas corretas de gerenciamento em tempo hábil.

Todos estes fatores formam o contexto sob o qual atuam as Micro e Pequenas Empresas.

## **1.1 PROBLEMA DE PESQUISA**

Quais as ferramentas de custeio utilizadas pelas Micro e Pequenas Empresas da Região Sul e Sudeste de Curitiba?

## **1.2 HIPÓTESES**

Hipótese 1: As empresas industriais apresentam melhor organização de informações de custos em comparação com empresas de outros ramos de atuação.

Hipótese 2: As maiores empresas possuem um nível maior de formalização de seus procedimentos.

Hipótese 3: Os motivos da não utilização de sistemas de custeio não são diferenciados entre as micro e pequenas empresas.

Hipótese 4: Os gestores das empresas essencialmente industriais detêm maior nível de conhecimento a respeito de custos.

## **1.3 OBJETIVOS**

### **1.3.1. OBJETIVO GERAL**

Identificar quais as ferramentas de custeio utilizadas pelas Micro e Pequenas Empresas da Região Sul e Sudeste de Curitiba e realizar uma análise comparativa entre os métodos de custeio mais conhecidos.

### **1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

-Verificar quais técnicas ou métodos de controles são utilizados para o gerenciamento de custos nas Micro e Pequenas Empresas da Região Sul e Sudeste de Curitiba.

-Discorrer sobre os métodos de custeio mais conhecidos.

-Realizar uma análise comparativa entre os métodos de custeio mais conhecidos e comentar sobre sua aplicação nas Micro e Pequenas Empresas.

## **1.4 JUSTIFICATIVA**

O papel econômico e social das M.P.Es. para a região Sul e Sudeste de Curitiba é muito importante, respondendo por grande parte dos postos de trabalho, dos salários e da arrecadação tributária gerando desenvolvimento e renda.

A falta de conhecimentos técnicos na área de gestão de custos compromete a sobrevivência das mesmas, levando-as em muitos casos à falência.

Isto gera conseqüências como o desemprego, o qual implica em maiores gastos com benefícios sociais como o seguro desemprego e também queda na arrecadação seja da contribuição para a seguridade social e dos demais tributos incidentes sobre o consumo com reflexos para toda a economia.

O método ou sistema de custeio como ferramenta de gestão estratégica, contribui para o crescimento e para a maximização da rentabilidade e do valor da empresa.

## **1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO**

Este trabalho compreende, além desta Introdução, outras quatro seções:

Referencial Teórico, Metodologia, Análise dos Dados e Considerações Finais e Recomendações.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Características e a importância econômica e social das Micro e Pequenas Empresas.**

Para iniciar e aprofundar-se a discussão do assunto faz-se necessário a citação de alguns elementos específicos da natureza destas organizações.

#### **2.1.1 Características das Micro e Pequenas Empresas:**

Segundo um estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE (2003), apud Cezarino e Cortez (2009), normalmente as ME e EPP são constituídas pelos componentes da família, os quais possuidores de capitais e com pouca formação educacional, vêem no pequeno negócio uma alternativa de ocupação com condições de desenvolver suas habilidades e em uma opção de emprego formal ou informal, já que estes em geral possuem pouca qualificação, e que assim sendo, não encontrariam emprego nas empresas de maior porte.

Ainda segundo o IBGE (2003), dentre as principais características de gestão das MPEs. brasileiras, pode-se destacar as seguintes:

Baixo volume de capital empregado, altas taxas de natalidade e mortalidade, presença significativa de proprietários, sócios e funcionários com laços familiares (por isso possui grande centralização do poder decisório), falta de distinção do patrimônio do proprietário com o patrimônio da pessoa jurídica, comprometendo a avaliação de desempenho e a análise financeira.

Existem ainda outras peculiaridades verificadas nas MPEs como: registros contábeis pouco adequados, contratação direta de mão-de-obra, muitas vezes incorrendo em admissão de colaboradores sem as competências necessárias a função e baixo nível de terceirização.

Devido ao baixo investimento em inovação, os recursos tecnológicos utilizados normalmente são obsoletos, percebe-se também a dificuldade de acesso a financiamento de capital de giro.

Todos estes fatores de ausência de investimentos, de planejamento e de políticas de gestão conduzem para um alto índice de sonegação fiscal e de utilização de mão de obra não qualificada.

O estudo do IBGE (2003) apresenta ainda outros fatores característicos destas empresas, como: a escassez de recursos, visto que a sua informalidade dificulta a obtenção de empréstimos através de bancos privados e até mesmo de fontes governamentais, sendo a sonegação fiscal consequência também desta informalidade.

Constata-se também que os administradores deste tipo de empresa, não possuem formação técnica gerencial adequada, encontrando dificuldades na gestão das mesmas, muitas vezes conduzindo-a de forma empírica e de maneira informal.

### **2.1.2 A importância econômica e social das Micro e Pequenas Empresas.**

Segundo uma pesquisa realizada em 2006 pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE havia no País naquele ano 2.184.934 M.P.Es. representando 97,50% do total de estabelecimentos empregadores.

O retrato do Brasil em 2006, quanto à classificação das empresas por porte e setor apresentava os seguintes dados: na indústria, o número de micro e pequenas empresas era de 96,21% do total de estabelecimentos existentes neste setor; no comércio, era de 98,67%, no setor de serviços era de 96,63%, e na construção civil 96,94% (DIEESE, 2008, p. 34).

Ainda conforme o DIEESE (2008, p. 124) na época as M.P.Es. proporcionavam emprego a 50,8% do total de postos de trabalho formais do País.

Em relação a distribuição destes empregos nas micro e pequenas empresas espalhadas pelo país, verificava-se que 28,56% deles estavam no setor industrial (incluído aqui a construção civil), 36,09 % no comércio e 35,35 % no setor de serviços).

De acordo com dados do Ministério de Desenvolvimento Indústria e Comércio de 2003, citado por Cezarino e Cortez (2009), no País entre 1995 e 2000 a diferença entre contratações e demissões nas MPE foi de mais de um milhão e 400 mil, enquanto nas grandes empresas foi de 29.652 novos postos de

trabalho. Ainda em 2000, das 16.016 indústrias exportadoras, 63,7% eram micro e pequenas empresas, com participação de 12,4% do valor total exportado.

### **2.1.3 Fatores que afetam o crescimento das MPEs.**

De acordo com a revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2009, p.59), 86% dos pequenos empresários desconhecem os custos de seu principal produto.

Conforme Pereira Junior e Gonçalves (1995), muitas empresas de grande porte, demoram muito tempo para responder às mudanças ambientais, neste quesito as Micro e Pequenas Empresas possuem um ponto positivo, visto que, respondem com maior agilidade às mudanças exigidas pelo mercado.

Ainda segundo Pereira Junior e Gonçalves (1995), ainda que a falta de recursos constitua um ponto negativo para as pequenas empresas, elas desenvolvem uma grande capacidade criativa, ao contornar tais dificuldades.

Para Pereira Junior e Gonçalves (1995, p. 23),

"Enquanto numa grande empresa cada cliente pode ser visto como apenas mais um (e normalmente é), as pequenas, pelo seu próprio tamanho, não correm o risco de perdê-lo."

Ainda que 70,37% das MPEs. abertas no triênio 2003-2005, tenham sobrevivido até 2 anos, grandes eram as causas das dificuldades gerenciais e da mortalidade das mesmas, apontadas no estudo abaixo citado, visto que boa parte delas normalmente não ultrapassam 5 anos em atividade.

As grandes causas desta mortalidade são a alta carga tributária, falta de conhecimento técnico gerencial, problemas financeiros e falhas gerenciais (SEBRAE, 2007, p. 39, 41).

## 2.2 A Importância da Contabilidade e da gestão de Custos para as MPEs.

Para Martins, E. (1987, p. 21), já é passado o tempo em que a contabilidade como ciência era vista apenas como o departamento numa determinada empresa que registrava os dados ocorridos e calculava tributos, e especialmente a contabilidade de custos era utilizada apenas como uma ferramenta de mensuração monetária dos estoques.

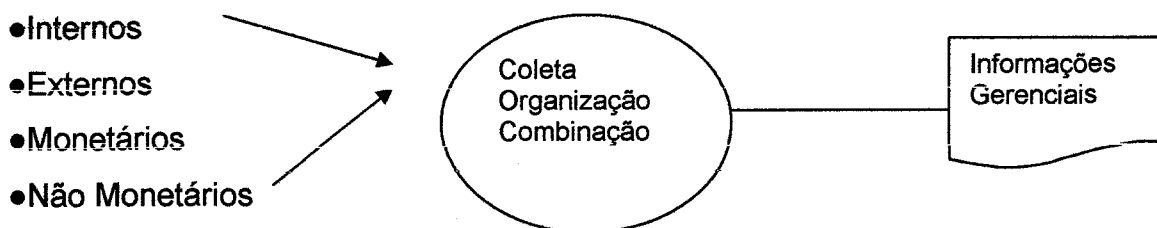
Conforme a revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2009, p.57), muitas vezes os empreendedores concentram-se tanto nas atividades de vender, lançar produtos e conquistar mercado, que se esquecem do que realmente importa para o sucesso de um negócio: o lucro.

O crescimento das empresas trouxe como consequência o distanciamento entre o capitalista, seja ele acionista ou sócio, e os ativos e colaboradores administrados.

Neste novo contexto, a contabilidade de custos passou a desempenhar um papel primordial nas organizações, que é o de auxiliar a direção na gestão das mesmas.

Este processo de auxílio à direção se realiza através das funções de coleta e análise de dados, controle e acompanhamento dos resultados, e estes dados depois de selecionados e depurados, alimentam um sistema de informações capaz de subsidiar o gestor nas decisões a serem tomadas.

### Dados:



**Figura 1- A Contabilidade de Custos Operacional**

Fonte: Leone (2000), p. 23

Conforme Leone (2000), para que a contabilidade de custos possa desenvolver esse papel, ela necessita dos objetivos, metas e orçamentos de cada um dos setores envolvidos. Os objetivos são descrição de uma situação desejada, necessariamente ampla e abrangente, portanto, não são quantificados.

Ainda segundo Leone (2000);

“Para que o trabalho da Contabilidade e Custos não seja um mero exercício acadêmico, é necessário que os objetivos sejam quantificados”.

### **2.3 Conceitos de Custo, Gasto e Despesa.**

No desenvolvimento deste trabalho, necessário se faz uma breve revisão dos conceitos de gastos, custos e despesas:

Custo é um gasto relativo a um bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. Assim, o custo de matéria prima também é um gasto, porém passa a ser reconhecido como custo no momento do processamento desta, para a fabricação de novo produto.

Segundo Martins, E. (1987), gasto é o sacrifício despendido por uma organização para a obtenção de um produto ou serviço, cuja quitação dá-se através da entrega de um ativo, normalmente dinheiro.

Despesa, por fim, é conceituada como um bem ou serviço consumido para a obtenção de receitas.

## **2.4 Classificação dos Custos.**

Os custos classificam-se quanto a sua forma de apropriação e quanto ao volume de produção.

### **2.4.1 Quanto à forma de apropriação.**

Os custos classificam-se em diretos e indiretos quanto à forma de apropriação aos produtos.

De acordo com Souza e Clemente (2007), são considerados diretos aqueles custos cuja alocação é facilmente identificada e possam ser contáveis por unidade do produto.

Por outro lado se um custo é de difícil identificação e possui baixa confiabilidade quanto à sua alocação, então, é classificado como custo indireto, ressaltando que a classificação dos custos como diretos ou indiretos depende em muito do processo produtivo analisado, em detrimento da espécie de custo.

### **2.4.2 Quanto ao volume de produção.**

Os custos classificam-se em Fixos e Variáveis.

Podem ser classificados como fixos aqueles custos que periodicamente ocorrem independente das quantidades produzidas, os quais são necessários para manter determinado nível de atividade.

Em contrapartida, os custos variáveis, naturalmente, oscilam de acordo com as quantidades produzidas, como exemplos destes, têm-se os materiais diretos, materiais auxiliares e os insumos de um processo fabril, portanto, são estas as duas classificações mais comuns dadas aos custos.

Num processo de controle de custos, tem-se a forma de acumulação dos mesmos, os quais podem ser desdobrados em acumulação por Processo ou por Ordem de produção.

Alguns métodos de custeio utilizam a acumulação por processo o qual é associado a certo período de tempo, e ao final do qual os custos são transferidos às quantidades produzidas.

O objetivo principal deste critério é conhecer o custo unitário de produção, o qual uma vez comparado com os preços da concorrência e em períodos diferentes serve para a finalidade de controle, como também permite avaliar os estoques de produtos em elaboração e de produtos acabados.

Como características dos custos apropriados por Ordem de produção têm-se:

- 1) - o ciclo de produção dos itens é longo, como grandes máquinas, navios, trens e obras de construção civil, e
- 2) - os produtos normalmente são fabricados sob encomenda.

A finalidade principal deste critério de custeio é conhecer o custo total do lote de produção.

Finalmente, quanto ao objeto de custeio, os custos podem ser apresentados segundo as necessidades a que se destina, como tipos de agregação mais comuns têm-se o custeio por produto, por centros de custos e por processos produtivos.

## **2.5 Algumas considerações sobre os sistemas de custeio.**

De acordo com Souza e Clemente (2007, p. 55), atualmente os sistemas de custeio têm recebido diversas críticas por produzirem informações defasadas e inadequadas ao processo decisório.

Nesta linha de raciocínio, Shank e Govindarajan (1997, p. 192), visualizando a estratégia da empresa em termos de custo, questiona os direcionadores de custo aceitos como verdade absoluta, visto que, há muitos exemplos empresariais em que praticamente inexistente distinção entre o custo fixo e o custo variável.

Ainda segundo Shank e Govindarajan (1997), a aceitação de que o custo médio é direcionado pelo volume produzido e até mesmo o conceito de Ponto de Equilíbrio não deve ser generalizado, pois possui variáveis conceituais que não se confirmam em muitas organizações estudadas.

Para que se possa contestar estes pontos de vista críticos, deve-se levar em consideração os seguintes fatores.

Tem ocorrido uma mudança no perfil dos custos industriais, os quais têm migrado consideravelmente de custos de mão de obra para custos indiretos de

fabricação (C.I.F.), fator este ocasionado pela utilização de equipamentos com maior nível de tecnologia agregada.

As novas técnicas de produção baseadas na microeletrônica, pela sua própria natureza, têm como característica a predominância da tecnologia sobre a mão de obra, assim, o foco dos métodos de custeio deslocou-se dos custos de mão de obra para os custos indiretos de fabricação.

Neste novo contexto tecnológico os sistemas de custeio devem além de proporcionar informações tradicionais de custo e volume, ser projetados para prover informações sobre custos de oportunidade, custos da não qualidade, custos da ociosidade e até custos sociais, para uma empresa que tenha como visão a responsabilidade social e ambiental.

Estas críticas possuem certa legitimidade, visto que, à época da concepção de tais métodos, procurava-se atender a propósitos específicos, os quais ficaram limitados pela evolução tecnológica ocorrida, além de que, buscam-se respostas para questões diferentes daquelas previstas nos tempos remotos.

### **2.5.1 Tipos básicos de produção e os critérios de custeamento adotados pela contabilidade de custos.**

Existem dois tipos básicos de produção: a produção em Série e a produção Sob Encomenda.

A produção em série é aquela modalidade em que os produtos são padronizados e fabricados de modo contínuo e ficam a disposição dos clientes para a aquisição, portanto, a característica básica deste tipo de manufatura é que não há um pedido específico antecipado do cliente para que a empresa produza.

Nesta modalidade, a função comercial é quem comanda a produção.

Por outro lado, a produção sob encomenda é aquela em que os produtos são fabricados sob medida para o cliente e normalmente a produção é comandada pela função gerência da empresa.

Para se custear a produção em série, a contabilidade de custos adota o método de custeamento por processo, e para a produção sob encomenda utiliza-se o custeamento por ordem de produção.

O sistema de custeamento por processo é mais adequado para empresas que produzem os produtos de forma contínua, é utilizado por muitas das grandes empresas que representam o capitalismo e que são bem conhecidas, como: fabricantes de alimentos, bebidas, cigarros, automóveis e refinarias, dentre outros ramos.

Já o sistema de custeamento por ordem de produção, cuja característica já foi mencionada acima, é utilizado pelos seguintes tipos de empresas:

- Construtoras que executam obras diferenciadas;
- gráficas que prestam serviços sob encomenda dos clientes;
- Estaleiros que produzem navios sob encomenda;
- Empresas de consultoria que atendem clientes diferentes, prestando serviços diferenciados.

## **2.6 Métodos de custeio mais conhecidos:**

Existem muitos métodos de custeio mencionados na literatura sobre o assunto, porém, alguns são mais conhecidos, os quais citamos abaixo.

### **2.6.1 Custeio por Absorção**

Sendo o único método de custeio aceito pela legislação do Imposto de Renda, R.I.R. - Decreto 3000/1999, este método possui algumas subdivisões, tendo cada uma delas uma finalidade específica.

#### **2.6.1.1 Custeio por Absorção integral:**

Segundo Souza e Clemente (2007), concebido num contexto temporal de produção em massa em que a lógica era a produção em grandes lotes, para diluir os custos fixos, com operações fabris padronizadas e pouca diversificação de produtos, este método de custeio preconiza que é possível apropriar aos produtos todos os custos realizados para sua fabricação.

Baseado na teoria de que o elemento gerador de riqueza para uma empresa é a produção de bens, este método visa com isso controlar a produção em termos de volume e de custos.

Este método considera que todos os custos incidentes no processo fabril, sejam eles variáveis ou fixos devem compor o valor dos estoques, seja de produtos em fase de elaboração ou de produtos acabados, sendo que tais custos acumulados na conta de estoques sejam reconhecidos como resultados do período após a saída dos mesmos por ocasião das vendas.

Além de ser usado para efeitos gerenciais, este é o método de custeio que mais se aproxima das exigências legais, e ainda que a legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ não seja explícita na obrigatoriedade de seu uso, na prática é o que notamos ocorrer.

Muitas das MPEs não utilizam o método de custeio Absorção, por serem optantes pelo sistema tributário denominado Simples Nacional, instituído pela Lei Complementar 123/2006, ou pelo Lucro Presumido, nos quais a base de cálculo dos impostos Simples Nacional, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL são as receitas e não o lucro do período.

Apesar disto, este método torna-se importante gerencialmente, inclusive para empresas optantes pelos regimes tributários descritos no parágrafo anterior, considerando-se também o ramo e a estrutura produtiva da empresa.

#### **2.6.1.2 Custeio *Absorção por Departamentalização*:**

Consiste no acúmulo dos custos por centros de custos ou centros de responsabilidades, sendo transferidos destes aos produtos através de critérios de rateio específicos.

#### **2.6.1.3 Custeio por *Absorção Ideal*:**

Esta modalidade dentro do método de custeio por absorção objetiva detectar a eficiência ou ineficiência, a produtividade ou a ociosidade no processo fabril.

Para Moraes (2002),

O custeio por absorção ideal elimina do custo do produto a ociosidade dos custos fixos, para que o mesmo não receba custos oriundos da má utilização da capacidade produtiva disponível.

A utilização deste método de custeio possibilita gerenciar melhor estes pontos de falhas e estrangulamentos no processo produtivo.

#### **2.6.1.4 Custeio Absorção-Custo de Produtos Conjuntos:**

Este método de custeio é utilizado quando um processo fabril gera diversos produtos e subprodutos e até uma fase chamada de “ponto de separação” eles consomem os mesmos recursos.

Neste método utilizam-se três critérios: O Critério da Quantidade, cujo uso é adequado se os produtos originários do processo possuem a mesma unidade de medida, já o critério da Receita ou Valor de Mercado considera que todos os produtos relacionados possuem a mesma lucratividade e o critério da Igualdade do Lucro bruto o qual considera que o lucro bruto unitário de cada produto é idêntico.

Cada um destes três critérios tem uma finalidade, cabendo a empresa identificar qual deles traduz-se na melhor ferramenta gerencial a ser utilizada.

#### **2.6.2 Custeio Direto ou variável: (Análise de Custo-Volume-Lucro - CVL):**

Este método classifica e foca os custos em diretos e indiretos, sendo que os custos fixos são aqueles que ocorrem periodicamente e não sofrem alteração em função das quantidades produzidas.

Por outro lado, os custos variáveis são aqueles que variam em função das quantidades produzidas.

Este método de custeio considera que serão alocados aos produtos apenas os custos variáveis, ou seja, apenas estes integrarão os custos dos produtos que irão para o estoque em termos contábeis, por outro lado os custos fixos são considerados como gastos da estrutura empresarial e independente do volume de produção serão reconhecidos como resultado do exercício.

Normalmente a análise C.V.L., é utilizada para saber se um produto deve ou não ser lançado no mercado, se compensa aumentar ou reduzir a produção de certo item.

### **2.6.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC):**

Para Souza e Clemente (2007), em termos conceituais, o custeio ABC (*Activity Based Costing*), entende o negócio como um conjunto de processos, cada processo envolvendo uma série de atividades.

Deste prisma, o objeto de custeio deixa de ser o produto ou serviço e sim a atividade desenvolvida para colocá-lo à disposição dos clientes.

A utilização deste método precede o levantamento de todos os processos existentes na empresa detalhando as atividades, o que, dependendo da complexidade do processo industrial ou de prestação de serviços e do porte da organização poderão ser subdivididas em vários níveis.

Como o foco do método ABC está nas atividades, visto que são estas que absorvem os custos, ele tem condições de detectar atividades que não agregam valor aos produtos e conseqüentemente à empresa.

Para Gantzel e Allora (1996, p 74), o sistema ABC demonstra a relação entre Recursos (o que foi gasto), Atividades (onde foi gasto) e Objetos de custo (para que foi gasto).

Ainda segundo Souza e Clemente (2007), como vantagem atribuída a este método, ele proporciona conhecer melhor a lucratividade da empresa por ser mais detalhado, identificando o custo de cada atividade, detectando oportunidade de melhoria em cada atividade.

Por outro lado, suas desvantagens são que ele requer revisão de procedimentos internos através do mapeamento das atividades desenvolvidas, também esbarra no aspecto cultural dos colaboradores ao confrontar responsabilidades, levando-se em conta que naturalmente estes têm aversão a mudanças, com isto não vêem com bons olhos as alterações em suas atividades desenvolvidas, o que se não houver um treinamento esclarecedor sobre tais alterações isto pode comprometer a produtividade dos mesmos.

As peculiaridades deste método muitas vezes traduzem-se num alto custo de implantação, que se comparado com o benefício esperado torna-o inaplicável para muitas empresas.

## **2.7 Fatores Importantes na implantação de um sistema de custos.**

De acordo com Pompermayer (1999), são encontradas algumas dificuldades na implantação de um sistema de custeio, dentre elas uma questão conceitual, como a falta de conhecimento por parte dos empresários, dos sistemas e métodos de custeio disponíveis, que poderá levar a escolhas impróprias.

Para Moraes (2002, p. 34), um sistema de custos necessita do envolvimento de todos os setores da empresa, visto que, ele por si só não é capaz de gerar todas as informações de que necessita;

Para Martins apud (Moraes, 2002), para o empregado a primeira sensação que surge é a de estar sendo controlado e fiscalizado e isto possui uma predisposição naturalmente contrária, sentindo-se perdida a confiança que sempre se teve da administração.

O trabalho inicial da contabilidade para a implantação de um sistema de custos que seja adequado às necessidades da empresa deve ser feito junto aos usuários das informações, assim sendo, é essencial conhecer os objetivos, metas e orçamentos referentes às diversas atividades da empresa, e principalmente é necessário o apoio e engajamento total da alta administração para que o mesmo atice os objetivos propostos.

Outros fatores influenciadores também são relevantes como a falta de definição dos objetivos estratégicos relacionados a custos, a organização precisa definir se deseja atuar com a estratégia de Liderança em Custos ou a estratégia da Diferenciação.

## **2.8 Formação do Preço de Venda.**

Alguns empresários por não terem formação na área de Gestão, muitas vezes ignoram custos ou despesas ocultas, isto é, aqueles gastos que não representam saída de recursos financeiros de forma visível, como por exemplo, a depreciação de bens do imobilizado, que embora não represente desembolso financeiro deve ser incorporada ao custo do produto ou considerada como despesa, dependendo de sua classificação contábil.

Cezarino e Cortez (2009), cita que em virtude da ignorância do princípio de administração, como a Organização e do princípio contábil da Entidade, torna-

se comum em muitas empresas uma miscelânea de transações da empresa com as dos sócios, provocando dificuldades e falta de clareza necessária ao controle dos custos.

De acordo com a revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios (2009, p.59), 86% dos pequenos empresários desconhecem os custos de seu principal produto.

Para Santos (1995), neste contexto de falta de critérios técnicos e conhecimentos por parte do gestor, à organização resta como opção considerar o preço de venda de forma exógena, ou seja, aquele em que o mercado é que forma os preços, conhecido como “de fora para dentro”.

Desta forma, a empresa fica sujeita às oscilações do mercado, sem saber a rentabilidade de seus produtos, suas margens de contribuição, se deve aumentar a produção de certo item ou mantê-la inalterada.

Para SANTOS, SCHIMIDT, PINHEIRO ( 2006),

Na gestão estratégica de custos o papel da análise de custos deve estar alinhado com a estratégia de custos adotada pela empresa, ou seja, a estratégia de liderança em custos ou a estratégia da diferenciação.

Para Shank e Govindarajan (1997, p. 118),

“O foco principal da estratégia de liderança em custos é obter um baixo custo em relação aos concorrentes.

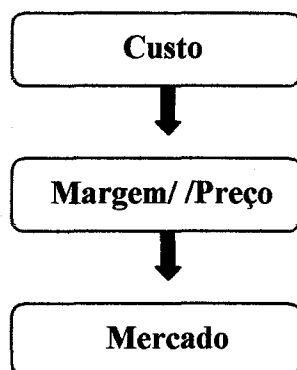
A liderança de custos pode ser conseguida através de abordagens como as economias de escala de produção, efeitos da curva de aprendizagem, rígido controle de custos e minimização de custos em áreas como pesquisa e desenvolvimento, serviços, força de vendas e publicidade”.

Por outro lado, adotada a estratégia da diferenciação, deve-se buscar oferecer algo ao cliente que os competidores não oferecem, ou seja, um produto ou serviço no qual o cliente perceba um valor agregado.

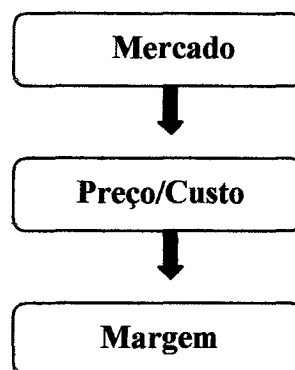
Neste contexto, o papel da análise de custos não é reduzir os custos, mas obter informações, e combinar recursos disponíveis capazes de oferecer algo diferenciado ao cliente.

Quando ocorre esta percepção por parte do cliente, a empresa consegue estabelecer uma vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes. Gantzel e Allora (1996) entendem que com a evolução do *marketing*, a questão de precificação dos produtos, passou por mudanças na sua definição, sendo que o teor destas mudanças é que hoje é o mercado consumidor que de fato define o preço que deseja pagar, para tanto os autores apresentam o seguinte esquema básico:

Como era a Precificação:



Como é a Precificação:



**Figura 2 - Comparativo de precificação antes e após a evolução do *Marketing***

Fonte: Gantzel e Allora -1996

Esta nova influência do mercado sobre os preços praticados forçam cada dia mais as empresas utilizarem critérios técnicos na apuração de seus custos e na formação do preço de venda dos produtos.

Não há aqui a pretensão de que este procedimento torná-la-á imune às influências do mercado, mas, este controle servirá como um norte para a mesma, sendo uma ferramenta de gestão estratégica.

Desta forma a empresa pode utilizar tais informações como instrumento de marketing, seja para promover liquidações, negociar prazos e preços e conceder descontos, tudo isto poderá ter reflexos nos resultados da empresa pela utilização mais eficiente de sua estrutura de seus custos, ou seja, com a mesma estrutura de gastos a empresa pode obter maior volume de receita, maximizando sua rentabilidade.

### 3 Metodologia

Foi utilizado no presente trabalho um levantamento de dados através de questionários junto a sessenta Micro e Pequenas Empresas das regiões Sul e Sudeste de Curitiba no primeiro semestre do ano de 2010, cuja escolha das mesmas deu-se de forma aleatória.

#### 3.1 Classificação das MPEs.

No Brasil as Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), são assim classificadas conforme tabela abaixo, pelo faturamento segundo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, e segundo o número de empregados pelo SEBRAE e Ministério do Trabalho e Emprego:

<b>Classificação</b>	<b>Faturamento</b>	<b>Nº empregados</b>
Micro empresa:	Até R\$ 240.000,00/ano.	De 0 até 19
Empresa de Pequeno Porte:	acima de R\$ 240.000,00 até R\$ 2.400.000,00/ano	De 20 até 99

**Quadro 1 – Classificação das Micro e Pequenas Empresas no Brasil**

Fonte: Lei Complementar 123/2006 e Ministério do Trabalho e Emprego (RAIS).

#### 4) Análise e discussão dos dados

Conforme já mencionado anteriormente, para que a contabilidade de custos possa desenvolver com eficácia seu papel, ela necessita dos objetivos, metas e orçamentos de cada um dos setores envolvidos.

É necessário também que a empresa, representada pela sua direção, tenha de forma clara qual é a estratégia desejada em termos de custos e utilize ferramentas gerenciais objetivando alcançá-la.

Algumas empresas por desconhecerem os métodos de custeio de forma científica acabam cometendo alguns erros, os quais refletem num preço de venda distorcido, muitas vezes contribuindo para a falta de competitividade da mesma no mercado e junto ao público consumidor.

#### **4.1 Análise comparativa entre os Métodos de Custeio mais conhecidos:**

Cada método de custeio permite a obtenção de algumas informações que podem ser mais adequadas para determinados tipos de empresas, assim sendo, é importante detectar e explicitar as peculiaridades de cada método, de modo que se possa optar pelo método que mais se aproxime da realidade da empresa.

##### **4.1.1. Custeio Direto e o Custeio por Absorção Integral**

Conforme Souza e Clemente (2007), há uma diferença conceitual relevante entre os dois métodos de custeio retro mencionados.

Esta diferença reside basicamente no tratamento dados aos custos fixos, os quais são lançados diretamente para os resultados do exercício no método de custeio direto, enquanto que, no método de custeio por absorção, estes irão compor o valor dos estoques dos produtos acabados ou em elaboração, sendo reconhecidos como custo do período, no momento da venda dos produtos.

##### **4.1.1.2 Formação do valor dos estoques entre o custeio Direto e o custeio por Absorção Integral.**

Conforme já mencionado, os custos fixos possuem tratamento diferenciado entre os dois métodos aqui estudados, enquanto que, os custos variáveis são tratados de forma idêntica em ambos.

O apêndice 1 permite uma melhor visualização de como isto ocorre.

##### **Exemplo 1:**

Considerando que uma empresa apura os custos pelo método de custeio por absorção e também utiliza o critério do U.E.P.S. (a) para valorizar seus estoques e apresenta ainda os seguintes dados:

Custo Variável Unitário de Produção = R\$ 29,00

Custo Fixo Total; R\$ 2.380.000,00

(a) Último que entra primeiro que sai

Após os cálculos constantes no apêndice 1, nota-se que o saldo financeiro dos estoques é de R\$ 1.239.000,00.

### **Exemplo 2:**

Considerando que a mesma empresa apurasse os custos pelo método de custeio Direto, utilizando o mesmo critério de valorização dos estoques e com as mesmas informações de custo variável e fixo, têm-se R\$ 406.000,00 de saldo dos estoques, para as mesmas quantidades físicas, conforme nos mostra o apêndice 2.

#### **4.1.1.3 Reflexos tributários entre o custeio Direto e o custeio por Absorção**

Os reflexos destes dois métodos são sentidos no aspecto tributário, de forma que, dada certa quantidade produzida e vendida e que a empresa mantenha um estoque final de produtos acabados, se a mesma utilizar o método Absorção, terá reconhecido um custo dos produtos vendidos (C.P.V.) menor, apurando um lucro maior, e como consequência, se a mesma for tributada pelo lucro real, terá um maior valor de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) a pagar.

Por outro lado, para esta hipotética empresa e dadas as mesmas variáveis, ao apurar seus resultados utilizando o método do custeio direto, ela reconhecerá um C.P.V. maior, tendo um lucro menor, que apontará uma menor carga tributária devida.

Ressaltando-se que como o foco deste trabalho são os custos, não apresentamos maiores detalhes quanto ao cálculo dos demais tributos incidentes sobre as receitas e os lucros.

Ilustramos este reflexo tributário, utilizando-se os dados da empresa acima, a qual apresenta ainda as seguintes informações de suas operações:

**Exemplo 3:** Para uma melhor compreensão, faz-se necessário a apresentação da seguinte tabela:

<b>Tabela 1-DADOS PARA COMPARATIVO DOS MÉTODOS</b>						<b>DE</b>	<b>CUSTEIO</b>
<b>Per.</b>	<b>Prod.(un.)</b>	<b>Vendas(un.)</b>	<b>Saldo em estoque(un.)</b>	<b>P.V.</b>	<b>C.V</b>	<b>Desp.. Var. Unit.</b>	<b>C.Fixo- Anual</b>
1	68.000	40.000	28.000	82,00	29,00	3,50	2.380.000,00
2	50.000	60.000	18.000	82,00	29,00	3,50	2.380.000,00
3	70.000	50.000	38.000	82,00	29,00	3,50	2.380.000,00
4	40.000	64.000	14.000	82,00	29,00	3,50	2.380.000,00

Após os cálculos, têm-se os resultados constantes dos apêndices 3 e 4, observando-se que pelo método Absorção, o IRPJ dos quatro períodos analisados totaliza R\$ 156.900,00, enquanto o custeio direto aponta um valor de R\$ 31.950,00, portanto, há uma diferença tributária expressiva entre ambos.

#### **4.1.1.4 Reflexos das quantidades produzidas ou vendidas nos resultados, pelo custeio Direto e pelo custeio por Absorção.**

Se as vendas variarem conforme os dados da tabela 2, para um nível de produção constante em 68.000 unidades, a empresa apresentará os resultados constantes nos apêndices 5 e 6:

A variação no volume de vendas afeta diretamente os resultados pelo método de custeio direto, observa-se que no período 1, utilizando este método, o lucro aumenta 79,45%, enquanto que, pelo método Absorção ocorre praticamente o dobro do aumento citado, ou seja, 160,98%, de forma semelhante no período 2, pelo Direto cai 132%, enquanto que pelo Absorção o resultado diminui 50%.

Por outro lado, se houver variação na produção conforme dado na tabela 2, para vendas constantes em 40.000 unidades, têm-se os resultados constantes nos apêndices 7 e 8.

Verifica-se pelos cálculos, que só ocorre variação nos resultados dos períodos, utilizando-se o método Absorção integral, quando as quantidades produzidas

variam, houve queda de 138,08%, aumento de 391,37% e nova queda de 251,5% respectivamente nos períodos 1, 2 e 3.

A variação ocorre no valor dos estoques de produtos acabados, como se pode observar de maneira análoga nos apêndices 1 e 2.

Isto ocorre em função das peculiaridades deste método, o qual preconiza que quanto mais se produz com certa estrutura de custos fixos, os custos unitários de produção serão menores, pois há a diluição dos custos fixos a maiores quantidades, expressando assim uma maior eficiência do processo fabril e até mesmo de prestação de serviços.

Além do tratamento dados aos custos fixos, outro fator importante também, se considerarmos que uma empresa possui um nível de atividades razoavelmente constantes, em termos de demonstrações contábeis o método Absorção integral posterga a realização dos custos incorridos, em consonância com o princípio contábil da confrontação dos gastos com a realização das receitas.

#### **4.1.2 Comparativo entre o método Absorção Integral e o Absorção Ideal.**

Como este método possui a finalidade de detectar o rendimento da empresa expressando-os em valores a possível ineficiência ou ociosidade, apresentamos um exemplo para melhor entendimento:

**Tabela 2: DADOS PARA ANÁLISE DO CUSTEIO ABSORÇÃO IDEAL.**

<b>Ítem / Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Custo fixo (R\$)	12.000,00	12.000,00
Custo variável unitário (R\$)	25,00	25,00
Preço de venda unitário (R\$)	60,00	60,00
Horas disponíveis (unid.)	400	400
Horas trabalhadas	350	330
Produção horária (unid.)	5	5
Produção planejada	2.000	2.000
Produção realizada	1.500	1.200
Produção vendida	1.500	1.200

Fonte: Souza e Clemente (2007)

Pode-se verificar pelos resultados apresentados nos anexos 1, 2, 3 e 4, quer seja pelo método Absorção Tradicional ou pelo método Absorção Ideal, os resultados financeiros são iguais, servindo este último, pela sua característica, para explicitar os indicadores de *performance* e rentabilidade da empresa, sendo, portanto, um recurso que evidencia quais os problemas encontradas no âmbito produtivo, dando aos administradores da organização condições de aprofundar-se nos motivos da ocorrência dos mesmos, visando eliminá-los ou ao menos minimizá-los.

#### **4.2 Análise dos resultados da pesquisa.**

Todos os dados da pesquisa que embasou o presente trabalho foram obtidos através de questionário, o qual consta como o apêndice 9.

Após a coleta, os mesmos foram tabulados e analisados, objetivando-se dar suporte às diversas questões descritas nas conclusões e recomendações.

Das empresas pesquisadas 21,67% são exclusivamente Indústrias, 16,67% é Comércio, 23,33 % são prestadoras de serviços e 38,33% possuem duas ou mais atividades, combinando entre indústria e comércio, indústria e serviços ou comércio e serviços, conforme se visualiza no anexo 5.

Quando consideramos as atividades simultâneas das empresas, temos 53,33% de atividades industriais, 41,67% para atividades de comércio e 50,00% para prestação de serviços.

Conforme se verifica no anexo 6, deste total, 35,00% faturam até R\$ 30.000,00, 48,33% faturam de R\$ 30.001,00 até R\$ 150.000,00, e 16,67% faturam de R\$ 150.001,00 até R\$ 200.000,00.

O anexo 7 também mostra a classificação das mesmas, de acordo com o número de funcionários, sendo que 68,33% delas empregam até 20 pessoas, 20% empregam de 21 à 80 pessoas e apenas 11,67% geram de 81 a 99 postos de trabalho.

Verifica-se que 66,67% dos empresários das Micro e Pequenas Empresas pesquisadas possuem formação educacional a partir do nível superior.

Por outro lado, 33,33% deles têm formação educacional até o nível médio, de acordo com o anexo 8.

Comparando a formação educacional com a questão do conhecimento de algum método de custeio, percebeu-se que 45,00% dos pesquisados, os quais possuem nível superior conhecem algum método, mas apenas 28,33% utilizam.

Constatou-se também que do total, 16,67% os quais possuem formação até o ensino Médio, conhecem e 16,66% não conhecem nenhum método de custeio. Os anexos 9, 10, 11 e 12, explicitam o que a pesquisa ainda apontou, que do total dos pesquisados, 45,00% utilizam e 55,00% não utilizam nenhum método de custeio.

Verificou-se também através das respostas obtidas ao ser solicitado mais detalhes sobre o recurso utilizado como método de custeio, que do total das empresas mesmo aquelas que utilizam algum método, 16,67% o fazem através de planilhas de cálculos elaboradas pelos próprios gestores ou seus colaboradores, enquanto que 28,33% utilizam programas elaborados para tal finalidade, podem-se constatar tais dados no anexo 15.

Quanto aos benefícios que o método utilizado trouxe 43,33% dos empresários consideram que o sistema melhorou o controle de custos, auxiliou na definição mais exata do preço de venda dos produtos ou serviços e auxiliou no gerenciamento da empresa, os demais 1,67% apontaram outros benefícios mencionados no anexo 13.

Foram constatados alguns motivos pelos quais, os empresários não utilizam nenhum método de custeio, destes, os mais relevantes apontados pela pesquisa foram: a falta de pessoal capacitado para trabalhar com o método ou sistema de custo, apontado por 26,67% do total das empresas.

Outro argumento considerável apontado para a não utilização é a micro estrutura das empresas, seja ela estrutura de produção ou de prestação de serviços, sendo que 13,33% deles compartilham desta opinião.

Foram apontadas outras justificativas para esta pergunta como resistência às mudanças e desconhecimento total de qualquer método de controle, as quais poder ser visualizadas no anexo 14.

Constatou-se também que proporcionalmente ao porte, as maiores empresas possuem maior nível de formalização dos procedimentos, visto que, 38,33% delas utilizam algum método de custeio, e uma menor parcela de 18,33% não utiliza nenhum recurso.

A tendência inverte-se em relação às empresas menores, já que apenas 11,67% delas utilizam e a maior parte, 31,67% não utiliza nenhum controle formalizado, mesmo que seja através de planilhas de cálculos.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES**

O trabalho de coleta de informações junto às empresas pesquisadas foi importantíssimo para o embasamento deste trabalho.

Ressalta-se que foi possível levantar, de maneira informal, algumas informações adicionais àquelas constantes no questionário já citado na análise dos dados.

### **5.1 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como já foi citado na Análise dos resultados da pesquisa, observa-se que 16,67% das empresas fazem uso de planilhas de cálculos para seus controles. Se somarmos este percentual aos 55,00% das empresas que não utilizam nenhum controle verifica-se que 71,67% delas podem não estar calculando corretamente seus custos, se considerarmos que, grande parte dos gestores que não fazem uso de nenhum recurso técnico possui até o nível médio.

As empresas industriais apresentam melhor organização de informações de custos em comparação com empresas de outros ramos de atuação, portanto, a hipótese 1 foi confirmada.

Conforme já citado na análise dos dados, conclui-se que as maiores empresas possuem maior nível de formalização dos procedimentos, enquanto que se observarmos o anexo 9, notamos que boa parte dos gestores das menores empresas demonstra desconhecer os benefícios do uso de algum método técnico para a gestão dos custos pelos argumentos citados, desta forma, a hipótese 2 confirmou-se.

A hipótese nº 3 não se confirmou, pois os motivos da não utilização de algum método de custeio são diferenciados de empresa para empresa.

Os gestores que demonstram conhecer melhor algum método de custeio são aqueles atuantes em empresas essencialmente de serviços, vindo os das indústrias em segundo lugar e por último os atuantes em empresas comerciais, conclui-se, portanto, que a hipótese 4 não pôde ser confirmada.

## 5.2 RECOMENDAÇÕES

Aconselha-se que as empresas utilizem algum sistema de informação gerencial e critérios técnicos padronizados que lhes permitam conhecer de maneira consistente a formação dos custos dos produtos ou serviços.

A falta de uma política de gestão de custos compromete o desenvolvimento sustentável da empresa.

Quando se define o preço de venda, baseado apenas naqueles praticados pelos concorrentes pode-se comprometer os resultados financeiros desejados.

Numa hipótese em que se pratique um preço acima do aceitável pelo mercado, pode trazer como conseqüência a perda de competitividade provocando a falta de giro dos produtos.

Há também outro viés nesta questão, se a empresa trabalha com um preço abaixo daqueles praticados pelos concorrentes, sem conhecer efetivamente qual é o preço a ser praticado que lhe permita a margem de lucro desejada, isto acarretará queda da rentabilidade, caso em que não compensará vender um volume maior, visto que, apenas aumentarão as perdas.

Estas decisões errôneas tomadas repetidas vezes ao longo do tempo dificultam o crescimento sustentável da empresa podendo provocar a insolvência e em muitos casos a falência.

Conforme citado no item 2.5.1, o critério de custeamento por Ordem de Produção é aquele que oferece maiores recursos para a gestão de custos nas empresas que trabalham com produtos ou serviços sob encomenda, visto que, este critério permite o controle detalhado de todos os gastos absorvidos pelo pedido e de acordo com a necessidade do cliente.

Independente de a empresa necessitar ou não controlar de forma mais rígida o valor dos seus estoques, por não ser tributada pelo Lucro Real, o ideal em termos gerenciais é utilizar o custeio direto ou variável, computando ao custo

de fabricação, apenas os custos variáveis, enquanto que os custos fixos irão diretamente para o resultado do período.

Isto possibilita que a empresa tenha elementos mais consistentes para definir o preço de venda.

Além disso, o uso deste método possibilita à empresa conhecer sua margem bruta e a margem líquida, permitindo assim, administrar melhor tanto as despesas como os custos variáveis e fixos.

Também permite detectar quais os produtos que possuem maior contribuição para pagar os custos estruturais sinalizando quais produtos devem ter sua produção ampliada ou reduzida, além de mostrar a viabilidade ou não de lançamento de um novo produto no mercado.

Ao utilizar o método direto, a empresa terá em mãos informações que permitirão conhecer e gerenciar melhor aquelas atividades que consomem recursos, mas não agregam valor ao produto ou serviço e como conseqüência, à empresa.

Por outro lado, a utilização do Custeio por Absorção ideal, permite ao empresário focar sua análise de custos para a eficiência da área produtiva, como controle de mão de obra, tempo de espera entre processos e até a indisponibilidade de matérias primas, permitindo ao mesmo a análise de adoção de alguma automatização do processo fabril.

Há algumas questões que devem estar bem definidas no momento do mapeamento das condições necessárias à implantação de um sistema de custos.

Para que qualquer sistema seja ele de informações gerenciais, ou mesmo o *software* utilizado para tal, possa produzir informações corretas e atualizadas, é necessário que o usuário alimente-o com dados corretos e atualizados.

Na falta destes cuidados, o sistema não alcançará seu objetivo que é auxiliar os gestores de forma mais rápida e com a excelência necessária para que a empresa possa ser ágil na tomada de decisões, visto que, isto é um pré-requisito e fator determinante no ambiente de competitividade em que vivemos atualmente.

A pequena empresa na maioria dos casos possui poucos funcionários os quais muitas vezes não possuem formação educacional adequada e pouca experiência administrativa e gerencial, e em muitas delas a administração é

familiar em que há uma grande concentração do poder decisório, o que possui um viés negativo, como falta de delegação de autoridade e cobrança de resultados de forma não estruturada.

Isto posto, um sistema de custos adequado a uma pequena ou média empresa, deve ser prático e simples, porém, sem deixar de produzir as informações necessárias às tomadas de decisões, mesmo que de forma simples, mas compatível com a estrutura da empresa.

Muitas empresas iniciam a implantação de um sistema de custos, sem estabelecer e tornar conhecida a estratégia desejada, e até mesmo sem o comprometimento prático dos administradores.

Através da vivência profissional, percebe-se que muitas vezes os envolvidos na implantação de um sistema de custos não se comprometem e até acabam bloqueando a divulgação de informações, devido à insegurança sobre o que se pretende com a implantação de novo sistema ou até mesmo nem sabem qual é a responsabilidade deles nesta nova fase.

Isto provoca atrasos na implantação, e percebe-se que está se construindo algo que não servirá como ferramenta gerencial, ou por ser muito burocrático, ou por não atender as necessidades dos usuários e às vezes com excessos de formulários e limites de responsabilidade desnecessários.

Portanto, cabe ao consultor e ao empresário, comunicar aos envolvidos, o que se pretende com tais mudanças, procurando conquistá-los e fazer com que colaborem para que o resultado obtido venha de encontro com o planejado.

E finalizando, para que o micro ou pequeno empresário possa gerir melhor a área de custos de sua empresa, além de possuir controles gerenciais consistentes em sua empresa, também se faz necessário que o mesmo saiba interpretar o balanço patrimonial, pois dele se pode extrair grande parte dos dados necessários para uma boa gestão.

Também é necessário que o mesmo possa contar com o auxílio de um profissional capacitado e até mesmo buscar aperfeiçoamento através de cursos oferecidos.

## 6 Referências

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal: **Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>, acessado em 02/12/2009.

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal: **Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Livro II – Tributação das Pessoas Jurídicas**. disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/Ant2001/1999/Dec300099.htm>>, acessado em 03/12/2009.

CEZARINO, L. O.; CAMPOMAR, M. C.: **Micro empresas: Características Estruturais e Gerenciais** – Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo - FEA/USP, São Paulo, 2006, disponível em: <[http://www.fafibe.br/revistaonline/arquivos/lucianacezarino\\_microepequenase\\_mpresas.pdf](http://www.fafibe.br/revistaonline/arquivos/lucianacezarino_microepequenase_mpresas.pdf)>, acessado em 04/12/2009.

CHIAVENATTO, Idalberto: **Administração nos Novos Tempos**. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 2000.

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos: **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Brasília: 2008.

GANTZEL, G.; ALLORA, V.: **Revolução nos Custos**: Salvador: Ed. Casa da Qualidade, 1996.

LEONE, George S. G.: **Custos: Planejamento, Implantação e Controle**: 3ª ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2000.

MARTINS, Eliseu: **Contabilidade de Custos** – 3ª ed., São Paulo Ed. Atlas, 1987.

MORAES, João Vicente de: **Sistemas de Custos para Pequenas Empresas Industriais** – Florianópolis: 2002, disponível em: <http://ube-167.pop.com.br/repositorio/3851/meusite/dissertacao.pdf>, acessado em 10/03/2010.

PEQUENAS EMPRESAS & GRANDES NEGÓCIOS: **Como construir um negócio lucrativo**: nº 249, São Paulo: Ed. Globo, Out./2009.

PEREIRA JUNIOR, P.J.C.; GONÇALVES, Paulo R.S.: **A empresa Enxuta**: Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1995

POMPERMAYER, Cleonice B.: **Sistema de Gestão de Custos – Dificuldades na Implantação**. Curitiba: Revista FAE nº 3, Dezembro/1999.

SANTOS, Joel J. dos: **Formação do Preço e do Lucro**, 4ª ed., São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

SANTOS, J. L. dos.; SCHMIDT, P.; PINHEIRO, P. R.: **Fundamentos da Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.

SHANK, J. K.; GOVINDARAJAN, V.: **A revolução dos custos: Como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1997.

SEBRAE: **Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência e mortalidade das Micro e Pequenas Empresas no Brasil 2003-2005**. Brasília: 2007. disponível em: [http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/Biblioteca on line](http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/Biblioteca%20on%20line), acessado em 28/01/2010.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A.: **Gestão de Custos: Aplicações Operacionais e Estratégicas**, São Paulo: Ed. Atlas, 2007.

## ANEXOS

Anexo 1-Cálculo do custo unitário da produção planejada.....	39
Anexo 2-Cálculo do custo unitário da produção realizada.....	39
Anexo 3-D.R.E.1 pelo método de custeio por absorção integral.....	39
Anexo 4-D.R.E.2 pelo método de custeio direto.....	40
Anexo 5-Classificação das empresas por ramo de negócio.....	40
Anexo 6-Classificação das empresas por faturamento mensal.....	41
Anexo 7-Classificação das empresas por número de funcionários.....	41
Anexo 8-Formação Educacional dos gestores das MPEs.....	42
Anexo 9-Conhecimento dos métodos de custeio.....	42
Anexo 10-Utilização dos métodos de custeio.....	43
Anexo 11-Escolaridade x conhecimento dos métodos de custeio.....	43
Anexo 12-Escolaridade x utilização dos métodos de custeio.....	43
Anexo 13-Benefícios obtidos pela utilização dos métodos de custeio.....	44
Anexo 14-Motivos da não utilização de métodos de custeio.....	44
Anexo 15-Recursos utilizados para cálculos dos custos.....	44

<b>Cálculo do custo unitário da (produção planejada)</b>		
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
C.F. + (C. V. Unit. x Prod. Planejada) /	12.000,00 + (25,00 x 2.000) /	12.000,00 + (25,00 x 2.000) /
Prod. Planejada	2.000	2.000
<b>=</b>	<b>R\$ 31,00</b>	<b>R\$ 31,00</b>

**Anexo 1**

Fonte: Souza e Clemente (2007)

<b>Cálculo do custo unitário da (produção realizada)</b>		
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
C.F. + (C. V. Unit. x Prod. realizada) /	12.000,00 + (25,00 x 1.500)	12.000,00 + (25,00 x 1.200)
Prod. realizada	1.500	1.200
	<b>R\$ 33,00</b>	<b>R\$ 35,00</b>

**Anexo:2**

Fonte: Souza e Clemente (2007)

<b>D.R.E.1(pelo método Absorção Integral tradicional)</b>		
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Receitas de vendas	90.000,00	72.000,00
Custo dos Produtos Vendidos	(49.500,00)	(42.000,00)
<b>Lucro Bruto:</b>	<b>R\$ 40.500,00</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>

**Anexo 3**

Fonte: Souza e Clemente (2007)

<b>D.R.E.2 (pelo método Absorção Ideal)</b>		
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>
Receitas de vendas	90.000,00	72.000,00
C.P.V. Planejado	(46.500,00)	(37.200,00)
Lucro Esperado:	43.500,00	34.800,00
(-)Ineficiência (2)	(1.500,00)	(2.700,00)
(-)Ociosidade(3)	(1.500,00)	(2.100,00)
<b>Lucro Operacional:</b>	<b>R\$ 40.500,00</b>	<b>R\$ 30.000,00</b>

Onde:

**(2)-Ineficiência**=(Horas trabalhadas x prod. horária)-produção realizada x Custo fixo Unitário

**(3)-Ociosidade**= (Horas não trabalhadas x produção horária) x Custo fixo Unitário

**Anexo 4**

Fonte: Souza e Clemente (2007)

<b>CLASSIFICAÇÃO DAS EMPRESAS POR RAMO DE NEGÓCIO</b>	
<b>Ramo</b>	<b>Participação</b>
Indústrias	21,67%
Comércio	16,67%
Serviços	23,33%
Indústria e Comércio	11,67%
Indústria e Serviços	13,32%
Comércio e Serviços	6,67%
Indústria, Comércio e Serviços	6,67%
<b>Total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 5**

Fonte:Questionário (2010)

<b>CLASSIFICAÇÃO POR FATURAMENTO MENSAL (em R\$)</b>	
até 30.000,00	35,00%
de 30.001,00 à 70.000,00	18,33%
de 70.001,00 à 100.000,00	13,33%
de 100.001,00 à 150.000,00	16,67%
de 150.001,00 à 200.000,00	16,67%
<b>Total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 6**

Fonte: Questionário (2010)

<b>CLASSIFICAÇÃO POR Nº DE FUNCIONÁRIOS</b>	
<b>Funcionários</b>	<b>Participação</b>
de 1 à 20	68,33%
de 21 à 30	5,00%
de 31 à 50	5,00%
de 51 à 70	5,00%
de 71 à 80	5,00%
de 81 à 99	11,67%
<b>Total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 7**

Fonte: Questionário (2010)

<b>FORMAÇÃO EDUCACIONAL DOS GESTORES DAS M.P.Es.</b>	
<b>Formação</b>	<b>Participação</b>
Ensino Fundamental	3,33%
Ensino Médio	30,00%
Ensino Superior	46,67%
Pós-Graduação	20,00%
<b>total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 8**

Fonte: Questionário (2010)

<b>CONHECIMENTO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO</b>	
Conhecem	61,67%
Não conhecem	38,33%
<b>Total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 9**

Fonte: Questionário (2010)

<b>UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO</b>	
Utilizam	45,00%
Não utilizam	55,00%
<b>Total:</b>	<b>100,00%</b>

**Anexo 10**

Fonte: Questionário (2010)

<b>ESCOLARIDADE x CONHECIMENTO</b>	<b>DOS MÉTODOS</b>	<b>DE CUSTEIO</b>
<b>Formação Educacional</b>	<b>Conhecem</b>	<b>Não Conhecem</b>
Ensino Fundamental e Médio	16,67%	16,66%
Ensino Superior e Pós-Graduação	45,00%	21,67%
<b>Totais:</b>	<b>45,00%</b>	<b>55,00%</b>

**Anexo 11**

Fonte: Questionário (2010)

<b>ESCOLARIDADE x UTILIZAÇÃO</b>	<b>DOS MÉTODOS</b>	<b>DE CUSTEIO</b>
<b>Formação Educacional</b>	<b>Utilizam</b>	<b>Não Utilizam</b>
Ensino Fundamental e Médio	16,67%	16,66%
Ensino Superior e Pós-Graduação	28,33%	38,34%
<b>Totais:</b>	<b>45,00%</b>	<b>55,00%</b>

**Anexo 12**

Fonte: Questionário (2010)

<b>BENEFÍCIOS OBTIDOS PELA UTILIZAÇÃO DE DETERMINADO MÉTODO DE CUSTEIO</b>	
<b>Motivo</b>	<b>Participação</b>
Melhorou o controle de custos	5,00%
Auxiliou no cálculo do preço venda	3,33%
Auxiliou no gerenciamento da empresa	18,33%
Melhorou o controle, auxiliou no cálculo do preço venda e na gestão	16,67%
Outros benefícios	1,67%
<b>Total:</b>	<b>45,00%</b>

**Anexo 13**

Fonte: Questionário (2010)

<b>MOTIVOS DA NÃO UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO</b>	
<b>Motivo</b>	<b>Participação</b>
A estrutura da empresa é simples, não havendo necessidade	13,33%
Desconhece qualquer método ou sistema de custeio	3,33%
O custo de implantação é muito alto	5,00%
Não possui pessoal capacitado para operá-lo	26,67%
Há resistência quanto às mudanças	3,33%
Outros Motivos	3,34%
<b>Total:</b>	<b>55,00%</b>

**Anexo 14**

Fonte: Questionário (2010)

<b>RECURSOS UTILIZADOS PARA CÁLCULOS DOS CUSTOS</b>	
<b>Resposta</b>	<b>Participação</b>
Programas	28,33%
Planilhas de cálculos	16,67%
<b>Total:</b>	<b>45,00%</b>

**Anexo 15**

Fonte: Questionário (2010)

## APÊNDICES

Apêndice 1-Controle dos estoques-método de custeio por absorção.....	46
Apêndice 2-Controle dos estoques-método de custeio direto.....	46
Apêndice 3-D.R.E.3 pelo método de custeio por absorção integral.....	47
Apêndice 4-D.R.E.4 pelo método de custeio direto .....	48
Apêndice 5-D.R.E.5 pelo método de custeio por absorção integral.....	49
Apêndice 6-D.R.E.6 pelo método de custeio direto.....	49
Apêndice 7-D.R.E.7 pelo método de custeio por absorção.integral.....	50
Apêndice 8-D.R.E.8 pelo método de custeio direto.....	50
Apêndice 9-Questionário.....	51

CONTROLE DOS ESTOQUES - MÉTODO DE				CUSTEIO	ABSORÇÃO
Período	Produção	Vendas	Saldo (Unid.)	Saldo(R\$)	Custo unitário
1	68.000	40.000	28.000	(2)1.792.000,00	(1) 64,00
2	50.000	60.000	18.000	1.378.800,00	76,60
3	70.000	50.000	38.000	2.394.000,00	63,00
4	40.000	64.000	14.000	R\$1.239.000,00	R\$ 88,50

**Apêndice 1**

Onde:

(1) R\$ 29,00 + R\$ 2.380.000,00 / 68.000):(C.V.U. + C.F.T ./ Quant. Produzidas)

(2) 28.000 x R\$ 64,00

CONTROLE DOS ESTOQUES - MÉTODO DE				CUSTEIO	DIRETO
Período	Produção	Vendas	Saldo (Unid.)	Saldo (R\$)	Custo unitário
1	68.000	40.000	28.000	812.000,00	29,00
2	50.000	60.000	18.000	522.000,00	29,00
3	70.000	50.000	38.000	1.102.000,00	29,00
4	40.000	64.000	14.000	R\$ 406.000,00	R\$ 29,00

**Apêndice 2**

<b>D.R.E. (3)</b>	<b>PELO</b>	<b>MÉTODO DE</b>	<b>CUSTEIO</b>	<b>ABSORÇÃO</b>	<b>INTEGRAL-R\$</b>
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
RECEITAS	3.280.000,00	4.920.000,00	4.100.000,00	5.248.000,00	
CPV(Fixo+Variável)	2.560.000,00	4.243.200,00	3.394.800,00	4.695.000,00	
Lucro Bruto:	720.000,00	676.800,00	705.200,00	553.000,00	
Despesas (fixas+var.)	355.000,00	425.000,00	390.000,00	439.000,00	
<b>Resultado Bruto do Período:</b>	<b>365.000,00</b>	<b>251.800,00</b>	<b>315.200,00</b>	<b>114.000,00</b>	
Lucro / Prejuízo Acumulado	365.000,00	616.800,00	932.000,00	1.046.000,00	
<b>Provisão IRPJ (15%)</b>	<b>(54.750,00)</b>	<b>(37.770,00)</b>	<b>(47.280,00)</b>	<b>(17.100,00)</b>	
Lucro / Prejuízo Líquido:	310.250,00	214.030,00	267.920,00	96.900,00	
<b>Valor total do IRPJ</b>					<b>(156.900,00)</b>

## Apêndice 3

<b>D.R.E. (4) PELO</b>	<b>MÉTODO</b>	<b>DE CUSTEIO</b>	<b>DIRETO</b>	<b>(R\$)</b>
<b>Período</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
RECEITAS	3.280.000,00	4.920.000,00	4.100.000,00	5.248.000,00
Custo Var. Prod.Vendido	1.160.000,00	1.740.000,00	1.450.000,00	1.856.000,00
Margem Bruta	2.120.000,00	3.180.000,00	2.650.000,00	3.392.000,00
(-)Desp. Variáveis	140.000,00	210.000,00	175.000,00	224.000,00
<b>Margem Líquida</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>2.970.000,00</b>	<b>2.475.000,00</b>	<b>3.168.000,00</b>
(-)Custos Fixos	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00
(-)Desp. Fixas	215.000,00	215.000,00	215.000,00	215.000,00
<b>Resultado Bruto/Período:</b>	<b>(615.000,00)</b>	<b>375.000,00</b>	<b>(120.000,00)</b>	<b>573.000,00</b>
Lucro / Prejuízo Acumulado	(615.000,00)	(240.000,00)	(360.000,00)	213.000,00
<b>Provisão IRPJ (15%)</b>				<b>(31.950,00)</b>
Lucro / Prejuízo Líquido:	-	-	-	541.050,00
<b>Valor total do IRPJ</b>				<b>(31.950,00)</b>

#### Apêndice 4

D.R.E.(5) P/ MÉTODO DE CUSTEIO ABSORÇÃO INTEGRAL				- R\$
Período	1	2	3	4
RECEITAS	3.280.000,00	4.920.000,00	4.100.000,00	5.740.000,00
CPV (fixo+variável)	2.560.000,00	3.840.000,00	3.200.000,00	4.480.000,00
Lucro Bruto:	720.000,00	1.080.000,00	900.000,00	1.260.000,00
Despesas(fixas+var.)	355.000,00	425.000,00	390.000,00	460.000,00
<b>Resultados:</b>	365.000,00	655.000,00	510.000,00	800.000,00
<b>Variação/Resultados:</b>	0,00	290.000,00	(145.000,00)	290.000,00
<b>Variação %:</b>	-	<b>79,45%</b>	<b>-22,14%</b>	<b>56,86%</b>

## Apêndice 5

D.R.E.(6) PELO MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO				- R\$
Período	1	2	3	4
RECEITAS	3.280.000,00	4.920.000,00	4.100.000,00	5.740.000,00
Custo Var.Prod.Vend.	1.160.000,00	1.740.000,00	1.450.000,00	2.030.000,00
Margem Bruta	2.120.000,00	3.180.000,00	2.650.000,00	3.710.000,00
(-)Desp. Variáveis	140.000,00	210.000,00	175.000,00	245.000,00
Margem Líquida	1.980.000,00	2.970.000,00	2.475.000,00	3.465.000,00
(-)Custos Fixos	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00
(-)Desp. Fixas	215.000,00	215.000,00	215.000,00	215.000,00
<b>Resultados:</b>	<b>(615.000,00)</b>	375.000,00	<b>(120.000,00)</b>	870.000,00
<b>Variação/Resultados:</b>	0,00	990.000,00	(495.000,00)	990.000,00
<b>Variação %:</b>		<b>160,98%</b>	<b>-132,00%</b>	<b>825,00%</b>

## Apêndice 6

D.R.E. (7) PELO	MÉTODO DE CUSTEIO ABSORÇÃO INTEGRAL/R\$			
	1	2	3	4
RECEITAS	3.280.000,00	3.280.000,00	3.280.000,00	3.280.000,00
CPV(Fixo+Var.)	2.560.000,00	3.064.000,00	2.520.000,00	3.540.000,00
Lucro Bruto:	720.000,00	216.000,00	760.000,00	(260.000,00)
Despesas(fixas+var.)	355.000,00	355.000,00	355.000,00	355.000,00
<b>Resultados:</b>	<b>365.000,00</b>	<b>(139.000,00)</b>	<b>405.000,00</b>	<b>(615.000,00)</b>
<b>Varição/Resultados:</b>		(504.000,00)	544.000,00	(1.020.000,00)
<b>Varição %:</b>		<b>-138,08%</b>	<b>391,37%</b>	<b>-251,85%</b>

## Apêndice 7

D.R.E. (8) PELO	MÉTODO DE CUSTEIO DIRETO (R\$)			
	1	2	3	4
RECEITAS	3.280.000,00	3.280.000,00	3.280.000,00	3.280.000,00
Custo Var.Prod.Vend.	1.160.000,00	1.160.000,00	1.160.000,00	1.160.000,00
Margem Bruta	2.120.000,00	2.120.000,00	2.120.000,00	2.120.000,00
(-)Desp. Variáveis	140.000,00	140.000,00	140.000,00	140.000,00
<b>Margem Líquida</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>1.980.000,00</b>	<b>1.980.000,00</b>
(-)Custos Fixos	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00	2.380.000,00
(-)Desp. Fixas	215.000,00	215.000,00	215.000,00	215.000,00
<b>Resultados:</b>	<b>(615.000,00)</b>	<b>(615.000,00)</b>	<b>(615.000,00)</b>	<b>(615.000,00)</b>
<b>Varição/Resultados:</b>	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Varição %:</b>		<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>	<b>0,00%</b>

## Apêndice 8

---

## QUESTIONÁRIO

Nome: \_\_\_\_\_

Empresa: \_\_\_\_\_

Cargo: \_\_\_\_\_ Data: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

1)- Qual o ramo de negócio de sua empresa?

Indústria;       Comércio;       Serviços.

2)- Qual o valor do **faturamento (Vendas) Médio Mensal** de sua empresa?

até R\$ 30.000,00       de R\$ 30.001,00 até R\$ 70.000,00  
 de R\$ 70.001,00 até R\$ 100.000       de R\$ 100.001,00 até R\$ 150.000,00  
 de R\$ 150.001,00 até R\$ 200.000,00

3)- Quantos funcionários sua empresa possui?

0       de 1 à 20       de 21 à 30       de 31 à 50       de 50 à 70  
 de 71 à 80       de 81 à 99.

4)- Qual é sua formação educacional?

Ensino fundamental (antigo 1º grau);       Ensino Médio (antigo 2º grau);  
 Superior;       Pós Graduação ou Outros.

5)- Você conhece algum sistema de custeio?

Sim. Qual? \_\_\_\_\_  
 Não.

6)- Sua empresa utiliza algum método ou sistema de custeio?

Sim: Qual? / É desenvolvido "sob encomenda" =(1) ou  
é "pronto" =(2)? \_\_\_\_\_  
 Não.

7)- Se a resposta da questão 6 foi "Sim": Qual(is) benefício(s) este sistema de custeio traz/trouxe para sua empresa?

melhorou o controle dos custos de produção;  
 auxiliou na definição mais exata do preço de venda;  
 auxiliou no gerenciamento da empresa como um todo;  
 )outro(s) benefício(s). Mencione qual(is):  
\_\_\_\_\_

8)- Se a resposta da questão 6, foi "Não", por quais motivos sua empresa não utiliza?

alto custo de implantação/manutenção;  
 falta de pessoal capacitado para operá-lo/atualizá-lo.  
 )outro(s) motivo(s): Mencione qual(is):  
\_\_\_\_\_

---

**9)- Qual é a questão mais difícil de se resolver (ou que merece maior atenção) em termos de custos na rotina de sua empresa?**

( ) as informações são incompletas, ou são incorretas;

( ) o custo de se obter informações corretas e confiáveis é muito alto;

( ) a empresa não possui sistema gerencial integrado, dificultando a apuração dos dados;

( \_\_\_\_\_ ) outros motivos: Cite-os: \_\_\_\_\_

**10)- Você utilizaria um sistema de custos que auxiliasse sua empresa na determinação mais exata do preço de venda e conhecimento do lucro?**

( ) Sim.

( ) Não. Comente o(s) motivo(s):

---

**Apêndice 9**