

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM GESTÃO E NEGÓCIOS
NÍVEL MESTRADO PROFISSIONAL

JOSÉ INÁCIO SCHNEIDER

SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA (SCPV):
ANÁLISE DOS RESULTADOS EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
INDUSTRIAIS DA REGIÃO METROPOLITANA DA SERRA GAÚCHA

PORTO ALEGRE

2016

José Inácio Schneider

SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA (SCPV):
análise dos resultados em pequenas e médias empresas industriais da região
metropolitana da Serra Gaúcha

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Área de concentração: Estratégia e Competitividade.

Orientador: Prof. Dr. Luís Felipe Maldaner.

Porto Alegre

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

S359s

Schneider, José Inácio.

Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV): análise dos resultados em pequenas e médias empresas industriais da região metropolitana da serra gaúcha / José Inácio Schneider. – 2016.

127 f. : il. color. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios, São Leopoldo, 2016.

Orientador: Prof. Dr. Luís Felipe Maldaner.

1. Gestão de custos. 2. Referencial de rateio. 3. Preço de venda. 4. Sistema de custeio - SCPV. I. Maldaner, Luís Felipe. II. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. III. Título.

CDD 657.4

Bibliotecária responsável
Patrícia Mentz CRB 10/2143

José Inácio Schneider

SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA (SCPV):
análise dos resultados em pequenas e médias empresas industriais da região
metropolitana da Serra Gaúcha

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Gestão e Negócios da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.
Área de concentração: Estratégia e Competitividade.

Aprovado em ____ de _____ de 2016.

Componente da Banca Examinadora

Componente da Banca Examinadora

Componente da Banca Examinadora

AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus, sempre presente em todos os momentos de minha vida.

À esposa Adele e filha Flávia, que me acompanharam, compreenderam e juntaram-se ao objetivo maior desta trajetória de desafios e superação.

Aos familiares, que sempre apoiaram, incentivaram e me encorajaram.

Ao mestre e doutor Luís Felipe Maldaner, professor orientador, que soube, com sabedoria, inteligência e compreensão, sinalizar e orientar, de forma segura e objetiva, as melhores alternativas à realização deste trabalho. E aos professores doutores Francisco Antônio Mesquita Zanini e Marcelo André Machado, pela valiosa contribuição por ocasião do exame de qualificação, que ajudou a qualificar e ampliar as fronteiras desta obra.

Aos colegas do Mestrado Profissional de Gestão e Negócios – MPGN, turma 2014, pelo coleguismo, contribuição mútua e sinergia que nos motivou o tempo todo.

Aos professores e Universidade Unisinos – MPGN, campus Porto Alegre/RS, e Université de Poitiers – Institut D'Administration Des Entreprises – IAE, da França, pelo aprendizado constante e ensino de qualidade empreendido.

Aos empresários, gestores e profissionais de finanças das empresas pesquisadas e que me acompanharam nas entrevistas e no trabalho de campo, disponibilizando tempo, dados e informações para a realização e conclusão deste trabalho.

Enfim, agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para tornar possível esta pesquisa com seus resultados e constatações.

A todos o meu muito obrigado!

RESUMO

O presente estudo apresenta e relaciona diferentes sistemas de custeio observados nas empresas pesquisadas que utilizam o rateio de custos e despesas indiretas de forma linear e, normalmente, sem considerar a realidade de cada produto e do próprio mercado. Nesse contexto, o objetivo geral foi analisar os resultados da aplicação do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV), com o uso de uma matriz de custos que considera a distribuição de custos indiretos e despesas fixas, em sete pequenas e médias empresas industriais, através de um referencial de rateio que parametrize a venda média mensal pelo valor de mercado de cada produto. Objetiva também contextualizar e disponibilizar uma estrutura de custos num formato semelhante ao Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE), tendo como principal fonte de informação os dados contábeis e os controles financeiros da empresa, simplificando a operação e se descolando da realidade burocrática, observada na maioria das empresas, e que dificulta sobremaneira a apuração de custos e o correto estabelecimento do preço de venda. O estudo contempla os resultados da pesquisa-ação aplicada no método dedutivo e exploratório com a coleta de dados bibliográficos e documentais, através da análise quantitativa e qualitativa. A pesquisa foi aplicada em sete pequenas e médias empresas industriais da Região Metropolitana da Serra Gaúcha, com diferentes atividades e localizadas nos três municípios de maior expressão econômica da região pesquisada. Estabeleceram-se três itens de maior representatividade nas receitas operacionais para a apuração de custos e análise de resultados. Os resultados apurados e analisados permitem concluir que os objetivos do presente estudo foram plenamente atingidos. Foi consolidado o sistema de custeio no preço de venda (SCPV) e o referencial de rateio na distribuição de custos e despesas indiretas, através de uma matriz de custos que obedece a lógica e a estrutura do DRE, reforçando a ideia que custos é uma matéria de natureza contábil e financeira e que o preço de venda deve seguir a lógica do mercado.

Palavra-chave: Gestão de custos. Referencial de rateio. Preço de venda. Sistema de custeio - SCPV.

ABSTRACT

This study presents and compares different costing systems observed in the surveyed companies that use the apportionment of indirect costs and indirect expenses in a linear manner and usually without considering the reality of each product and the market itself. In this context, the overall objective was to analyze the results of the implementation of the Costing System in Sales Price (CSSP), using a costs matrix that considers the distribution of indirect costs and fixed expenses in small and medium-sized industrial enterprises through an apportionment reference that parameterizes the average monthly sales at market value of each product. This study also contextualizes and provides a cost structure in a format similar to the Income Statement (IS), using as main source of information the accounting data and financial controls of the companies, simplifying the operation and separating from the bureaucratic reality, which is observed in most companies and complicates the measurement of the costs and the correct establishment of sales price. The study includes the results of active research applied to the deductive and exploratory method with the gathering of bibliographic and documentary data through quantitative and qualitative analysis. This study was developed and based on information from seven small and medium industrial enterprises in the metropolitan region of Serra Gaucha, which are involved with different activities and are located in three municipalities of greater economic importance of the area. Three items considered to be most representative in operating income for the calculation of costs and results analysis were established. The obtained and analyzed results allow us to conclude that the objectives of this study were fully achieved, It was consolidated the Costing System in Sales Price (CSSP) with the reference apportionment for the distribution of indirect costs and expenses, through a cost matrix that follows the logic and structure of the DRE. Reinforcing the idea that cost is a matter of accounting and financial nature and that the sale price should follow the logic of the market.

Keywords: Cost management. Apportionment reference. Sale price. Costing System - CSSP.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Modelo de Gestão.....	28
Figura 2 – Diferenças entre gastos, custos e despesas.....	39
Figura 3 – Evolução dos sistemas de custeio	51
Figura 4 – Alocação de custos	58
Figura 5 – Ponte de Equilíbrio	62
Figura 6 – Componentes do preço.....	72
Figura 7 – Níveis de produto	74
Figura 8 – Cinco forças competitivas de Porter.....	77
Figura 9 - Procedimentos metodológicos	79
Figura 10 – Matriz do SCPV.....	90
Figura 11 – RMSG 2013	97
Figura 12 - Sistema de custeio utilizado pelas empresas	103
Figura 13 - Apuração de custos pela empresa e precificação pelo <i>markup</i>	104
Figura 14 - Estrutura e dados do DRE da empresas.....	105
Figura 15 - DRE das empresas	106
Figura 16 - Apuração de custos pelo DRE	107
Figura 17 - Resumo de custos pelo SCPV	108
Figura 18 - Resumo de custos pelo SCPV	108
Figura 19 - Apuração de custos modelo matriz SCPV de três item por empresa....	110
Figura 20 - Resultados comparativos.....	112

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Processo de Gestão e o SIG	23
Quadro 2 – Diferenças entre gestão financeira e Controladoria.....	25
Quadro 3 – Controle organizacional.....	29
Quadro 4 – Eixos de transformação.....	32
Quadro 5 – Terminologias da Contabilidade	36
Quadro 6 – Classificação e conceitos de custos	41
Quadro 7 – Classificação de custos ocultos.....	47
Quadro 8 – Decisões sobre o sistema de custeio	53
Quadro 9 – Métodos de custeio	55
Quadro 10 – Métodos para formação do preço.....	70
Quadro 11 – Estratégia para formação de preço de venda.....	75
Quadro 12 – Temas e autores.....	82
Quadro 13 – Etapas da pesquisa-ação do estudo	85
Quadro 14 – Critérios de classificação do porte de empresas	99
Quadro 15 - Dados das empresas pesquisadas	100
Quadro 16 - Três produtos e a representatividade de venda	103

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Municípios da RMSG e respectivos dados.....	98
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABCustos	Associação Brasileira de Custos
ABC	Custeio Baseado na Atividade
CDO	Custos e Despesas Ocultos
CE	Custo de estrutura
CID	Custo indireto
CIDI	Custo Indireto Individual
CIDM	Custo Indireto Mensal
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPV	Sistema de Custeio no Peço de Venda
CRA	<i>Construtive Research in Accounting</i>
CT	Custo total
CV	Custo/despesa variável
CVL	Custo-Volume-Lucro
DF	Despesas Fixas
DI	Despesas Indiretas
DIDM	Despesas Indiretas Mensais
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DV	Despesas Variáveis
FEE	Fundação de Economia e Estatística
GGF	Gastos Gerais de Fabricação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IP	Índice Percentual
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IR	Imposto de Renda
M	Margem
MC	Margem de Contribuição
MOD	Mão de Obra Direta
MP	Matéria-Prima
MPLP	Margem Percentual de Lucro ou Prejuízo
MPME	Micro Pequena e Média Empresa

MS	Margem de Segurança
OCDE	Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico
PE	Ponto de Equilíbrio
PF	Ponto de Fechamento
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programas de Integração Social
PMEs	Pequenas e Médias Empresas
PV	Preço de venda
PVA	Preço de Venda Apurado
R	Resultado
RBO	Receita Bruta Operacional
RKW	Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit
RMM	Receita média mensal
RMSG	Região Metropolitana da Serra Gaúcha
RR	Referencial de rateio
RSI	Retorno Sobre o Investimento
SCPV	Sistema de Custeio no Preço de Venda
SDCI	Sistema de Distribuição de Custos Indiretos
SIG	Sistema de Informação Gerencial
TOC	<i>Theory of Constraints</i>
UEP	Unidade de Esforço de Produção
VMM	Venda Média Mensal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 Contextualização do tema	15
1.2 Objetivos	16
1.2.1 Objetivo geral	16
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
1.3 Justificativa	17
2 REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1 A gestão empresarial e as inter-relações com a Controladoria	20
2.1.1 Cenários da gestão empresarial.....	20
2.1.2 Gestão contábil e financeira: conceitos, estruturas e atribuições	24
2.1.3 A Controladoria e o processo de gestão	25
2.2 Gestão de custos	34
2.2.1 Custos: conceitos e classificações	34
2.2.2 Sistemas de custeio	50
2.2.3 Sistema de Distribuição de Custos Indiretos (SDCI)	59
2.2.4 As relações da Análise CVL	59
2.3 Gestão de vendas	69
2.3.1 Preços: formação e componentes.....	69
2.3.2 A formação do preço de vendas.....	73
3 MÉTODO	78
3.1 Procedimentos metodológicos	78
3.2 Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV)	88
3.2.1 Considerações iniciais.....	88
3.2.2 Matriz do SCPV e a lógica do DRE	89
4 RESULTADOS OBTIDOS	97
4.1 Cenário industrial da Região Metropolitana da Serra Gaúcha (RMSG)	97
4.2 Caracterização das empresas participantes do estudo	99
4.3 Aplicação da matriz SCPV	102
4.4 Análise comparativa dos resultados	112
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	116
REFERÊNCIAS	118
APÊNDICE A – CARTA CONVITE	127

APÊNDICE B – MODELO DE DIÁRIO DE CAMPO	128
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO.....	129
APÊNDICE D – MODELO DE FLUXO DE CAIXA	131
APÊNDICE E – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA A.005	132
APÊNDICE F – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA B.001	133
APÊNDICE G – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA C.007.....	134
APÊNDICE H – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA D.006.....	135
APÊNDICE I – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA E.004.....	136
APÊNDICE J – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA F.002.....	137
APÊNDICE K – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA G.003.....	138

1 INTRODUÇÃO

A competitividade entre empresas, produtos e serviços tem oportunizado desafios cada vez maiores às empresas e à gestão de seus negócios. Igualmente, percebe-se que os desafios são permanentes, assim como existem oportunidades que devem ser percebidas e potencialmente aproveitadas, evitando-se riscos a serem absorvidos por esse processo. Assim, as organizações devem se fortalecer pela competitividade e estarem preparadas para esse desafio, que é permanente e decorrente da própria dinâmica do mercado.

Atentos a essa tendência e nesse ambiente econômico, criou-se a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos (BORNIA, 2010), quando as providências a cargo das empresas decorrem de procedimentos internos e externos, considerando o contexto no qual o empreendimento está inserido. E, não raro, os fatores internos decorrem das exigências e demandas externas, numa relação direta de causa e efeito. Ou seja, se a causa for uma questão bem resolvida, também os efeitos refletirão os resultados dessa equação. E nessa relação de interveniência, que fatores externos interferem nos fatores internos do empreendimento e vice-versa, não é suficiente que os custos estejam devidamente ajustados, mas que o preço de venda também represente um valor justo e adequado à entrega que se pretende fazer para que a operação seja bem-sucedida.

Nesse sentido, existe uma relação direta entre custos e preço de venda, que o presente trabalho procurou identificar. Pois, na apuração de custos, segundo Bornia (2010), estes são classificados em diretos e indiretos, de acordo com a finalidade de identificação dos mesmos com um produto, um processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto, ou ainda, considerando a facilidade de alocação. Nesse particular, a facilidade de alocação dos custos indiretos poderá estar relacionada ao valor do produto, se estabelecendo uma das finalidades do presente estudo, que pesquisou e aplicou o Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV).

Além disso, observa-se que o custo direto ou custo variável dos produtos tem sido apurado sem maiores problemas nas empresas, como explicam Souza e Diehl (2009, p.36), que “[...] para os custos diretos, a alocação direta é o caminho natural, uma vez que, por definição, existe clara relação entre o item de custo e o objeto de custo”. E se os custos diretos possuem como característica a apropriação direta aos

produtos, então podem ser quantificados e identificados através de uma medida de consumo, enquanto os custos indiretos requerem um critério de rateio para sua apropriação, pois não oferecem uma condição de uma medida objetiva (BORNIA, 2010; MARTINS, 2010; PERES JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2012).

1.1 Contextualização do tema

Os custos indiretos, pelo fato de não serem facilmente atribuídos às unidades e necessitarem de alocações, trazem a problemática da sua alocação aos produtos e análise dos mesmos, assim originando os métodos de custeio (BORNIA, 2010). Porém, a alocação de custos indiretos e despesas fixas tem dividido opiniões, procedimentos e interpretações quanto a sua apuração e resultados decorrentes de cada sistema de rateio que se adote.

Isso acontece, visto que referidos custos e despesas são indiretamente relacionados a cada produto. Já os critérios normalmente utilizados, por mais justos que sejam, representam uma porção de arbitrariedade. Que, na opinião de MARTINS (2010), existe um grau de subjetivismo e arbitrariedade subjacente a todas as formas de rateio. Pois, entende-se que o rateio não privilegia uma distribuição paritária e justa na dimensão exata de cada produto, com suas características e valor.

Na realidade, o que se tem observado, na prática e pelo trabalho realizado, é que essa dificuldade também é decorrente de certa complexidade e burocracia que se estabeleceu na apuração de custos, exigindo das empresas excesso de registros e controles, que, do ponto de vista do presente estudo, extrapolam as boas práticas de racionalidade, objetividade e praticidade. Além de não atingirem os resultados esperados, tanto na apuração de custos propriamente dito, quanto nos resultados dela decorrente. Esse cenário faz com que muitas empresas deixem de adotar um sistema de custos ou calcular o custo individual de seus produtos, estabelecendo o preço de venda através de *markup* ou similar.

Assim, os resultados poderão representar uma surpresa em termos de efetivos financeiros ou também uma perda de valor e de oportunidade. Desta forma, a empresa carecerá de informações precisas e fundamentais acerca do valor de

seus produtos para posicioná-los melhor e de forma diferenciada junto ao mercado consumidor e estabelecer uma nova performance no seu próprio negócio.

Nessa linha de raciocínio, surgem também as oportunidades de se proceder a inovação de valor. De acordo com Kim e Mauborgne (2005, p.8), “[...] a criação de oceanos azuis consiste em reduzir os custos e, ao mesmo tempo, aumentar o valor para os compradores. Essa é a maneira como se empreende um salto de valor tanto para a empresa quanto para os compradores”. Porém, a condição fundamental para se realizar inovação de valor é conhecer bem os custos e sua própria estrutura, para que seja realmente compatível com a realidade de cada produto e competitivo junto ao mercado no qual está inserido.

Sob esse prisma, o presente estudo questiona e procura estabelecer critérios que possibilitem a alocação justa e adequada de custos indiretos e de despesas fixas, na proporção exata de cada item produzido, de forma segura, transparente e tecnicamente criteriosa na distribuição de valor que relaciona seus custos ao preço de venda.

Neste contexto, a pergunta-problema que se estabelece é qual é o critério que deve dominar a distribuição de custos indiretos e despesas fixas numa estrutura de custos?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

O estudo tem como objetivo geral analisar os resultados da aplicação do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) por um critério justo de alocação de custos indiretos e despesas fixas, em pequenas e médias empresas industriais da Região Metropolitana da Serra Gaúcha (RMSG).

1.2.2 Objetivos específicos

- a) Estabelecer fundamento técnico e criterioso para a implementação de um sistema de alocação de custos indiretos e despesas fixas com base num

referencial de rateio, tendo como parâmetro o valor de mercado de cada produto;

- b) Contextualizar e disponibilizar uma estrutura de custos num formato semelhante ao DRE, tendo como principal fonte de informação os dados e os controles contábeis e financeiros das empresas;
- c) Apresentar indicativos da apuração de custos de um sistema de custeio por produto, desvinculado de controles burocráticos, e que permita verificar, através da aferição de resultados, se o valor recebido pela venda de cada produto representa o retorno do custo e a margem prevista.

O estudo adotou, nos procedimentos metodológicos, a pesquisa-ação com o método dedutivo e a coleta de dados bibliográficos e documentais, com análise quantitativa e qualitativa. Com isso, utilizou-se o rateio dos custos indiretos e despesas fixas na apuração de custos e na formação do preço de venda de produtos e itens produzidos por sete pequenas e médias empresas industriais da região metropolitana da Serra Gaúcha, na região nordeste do Rio Grande do Sul.

1.3 Justificativa

Decorre dessa proposição, o questionamento para saber qual a metodologia mais apropriada de se proceder ao rateio de custos indiretos e despesas fixas na proporção exata que elas representam para cada produto ou item que as empresas produzem e comercializam com a utilização de um referencial de rateio.

As justificativas para o desenvolvimento do presente estudo podem ser descritas com base na dificuldade que pequenas e médias empresas enfrentam para apropriar devidamente seus custos. Lembrando que, de acordo com Antunes Jr., Dresch e Lacerda (2015, p. 105), “[...] compreende-se que o problema real, e conseqüentemente os artefatos que geram soluções satisfatórias para ele, é sempre singular em seu contexto [...]”.

Um sistema de custos não somente tem por objetivo fornecer mensurações de custos para relatórios externos, mas também para a tomada de decisões estratégicas e controles operacionais. Nesse sentido, Horngren, Foster e Datar (2004) afirmam que as alocações de custos são uma fonte principal de descontentamento e confusão para as partes afetadas, pois os gestores devem

iniciar um ataque ao problema de alocação de custos, tentando identificar qual objetivo deve dominar o critério.

Isto porque, o estabelecimento de um critério que melhor contemple a distribuição dos custos indiretos e despesas fixas numa estrutura de custeio, contribuirá de forma significativa para conferir maior credibilidade à chave de rateio e à consistência da metodologia utilizada. Conferindo aos produtos, conseqüentemente, um valor mais justo e com a menor incidência possível de erros, questionamentos e perdas, tanto de valor, quanto de oportunidade.

Há a contribuição também que o histórico profissional e acadêmico do autor adicionou ao presente estudo. Visto que, por muitos anos, atuou, pesquisou, desenvolveu e aplicou, em diferentes empresas e situações, planilhas, modelos com cálculos e simulações de custos. O emprego da metodologia possibilitou a construção e formatação da matriz, que apurou os custos junto às empresas pesquisadas. Isso possibilitou a fundamentação do presente estudo em sintonia com a realidade contábil e financeira de cada empresa.

Assim, as constatações observadas com a utilização da matriz de custos pelo sistema SCPV contribuíram para apontar que o custo apurado a partir do preço de venda, cuja base de distribuição dos custos e despesas indiretas relacionam-se aos dados do DRE, apontaram para uma realidade diferente dos sistemas de custeio, normalmente utilizados pelas empresas. Pois o custo apurado pelo sistema SCPV, objeto do presente estudo, revelou-se levemente superior, se comparado aos demais sistemas.

Também, pela forma que o sistema SCPV foi concebido, que considera os custos e despesas ocultos, assim como a teoria das restrições, na base de cálculo do sistema. Pois, ambos os fatores expressam-se, de forma direta ou indireta, nos dados do DRE.

Gimenez (2010) explica que há dificuldade de diagnóstico de redução dos Custos e Despesas Ocultos (CDO), visto que não estão relacionados aos processos produtivos e sim à estrutura e comportamentos. Já a ideia básica da Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* - TOC), segundo Bornia (1994), é encontrar as restrições que limitam o ganho da empresa e que garantem a maximização do lucro.

Portanto, a base de rateio do SCPV considera uma base mais ampla de dados e valores, que, de alguma forma, representam custos, despesas ou

oportunidades, que devem ser consideradas no cálculo. Pois, de alguma forma, estão relacionadas ao resultado da operação.

E, curiosamente, este fato ajuda a esclarecer porque muitas empresas preveem, em sua estrutura de custo, margem de lucro para seus produtos, que, na prática, nem sempre se confirma. Ou, de forma muito diferente do previsto.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, serão examinadas as funcionalidades e o papel a ser desenvolvido por um sistema de custeio em pequenas e médias empresas industriais e suas contribuições à gestão de custos.

Assef (1999) explica que existem vários métodos de custeamento de produtos e serviços utilizados na formação de preços, com resultados e consequências distintas para a análise dos resultados. Importante salientar que o gestor deve optar pelo critério que possa melhor identificar a lucratividade da linha de produtos. Já a apuração, análise e controle de custos, conforme Bornia (2010), geram informações necessárias à tomada de decisões, tais como a precificação, a definição da carteira de produtos e serviços, além da avaliação econômica de novos projetos de investimentos. Portanto, há muita importância na escolha de um adequado sistema de custeio para que se possa, estrategicamente, atender e subsidiar a gestão de custos, bem como a tomada de decisões na busca de soluções e dos resultados, de acordo com o posicionamento da empresa no mercado no qual está inserida.

2.1 A gestão empresarial e as inter-relações com a Controladoria

2.1.1 Cenários da gestão empresarial

Kwasnicka (2004) explica que existem muitas razões para se iniciar um negócio, que pode ser por uma ideia, um projeto social, uma necessidade, alguns desafios, entre outras. E que empresas e/ou organizações, de qualquer natureza ou porte, são compostas de estruturas físicas, organizacionais, operacionais e gerenciais. De acordo com Cheg e Mendes (1989), são vistas como um sistema que possui processos de planejamento, controle e informações, que se inter-relacionam, buscando atingir a eficácia.

De acordo com Lacombe (2009), é preciso entender que a empresa existe para atender a um ou vários segmentos de mercado, e cabe ao gestor obter resultados, por meio do desempenho de suas estruturas. E para alcançá-los, Drucker (2010) estabelece cinco funções, como: fixar objetivos; organizar; motivar e comunicar; mensurar e avaliar; e formar pessoas, inclusive ele mesmo. O autor

explica que cada uma delas pode ser desmembrada, conforme a necessidade de cada empresa e/ou situação.

Já em relação ao modelo de gestão que será adotado, com base em Nascimento e Reginato (2009, p.37):

[...] origina-se das crenças e valores dos proprietários e princípios executivos da empresa. [...] que nascem e se mantêm de acordo com as percepções do mundo em geral e do mercado em particular que possuem, e também a partir de seus objetivos.

Lacombe (2009), nesse contexto, avalia que é necessário que o gestor tenha domínio do que está sendo gerido, de acordo com dados, informação e conhecimento. O autor explica que dados “[...] são registros sobre fatos, passíveis de serem ordenados, analisados e estudados para se alcançar conclusões” (LACOMBE, 2009, p.279); informação “[...] é um conjunto de dados, ordenados e estruturados que possuem relevância e finalidade.” (LACOMBE, 2009, p.279); e, o conhecimento “[...] é uma mistura fluída de experiência estruturada, valores, informações contextuais e discernimento técnico que proporciona uma referência para avaliar e incorporar novas experiências e informações”. (LACOMBE, 2009, p.279).

Martinez (2016) afirma que, com isso estabelecido, pode ser construído o Sistema de Informação Gerencial (SIG), que são sistemas ou processos que fornecem as informações necessárias para gerenciar com eficácia as organizações e que gera produtos de informação que podem ser em forma de relatórios, tais como:

- a) relatórios programados: são uma forma tradicional de fornecimento de informações para os gerentes;
- b) relatório de exceção: são casos excepcionais de relatórios com os quais o gestor pode obter informações específicas;
- c) informes e respostas por solicitação: mostra as informações sempre que o gestor requisitar e possibilita, através de suas estações de trabalho, encontrar e ou obter respostas imediatas;
- d) relatórios em pilhas: as informações são empilhadas na estação de trabalho em rede com o gestor.

A autora explica que todas as funções de gestão, planejamento, organização, direção e controle são necessárias para o bom desempenho organizacional. No Quadro 1, com base em Catelli (2001) e outros autores, apresenta-se o processo de gestão e o sistema de informações.

Quadro 1 – Processo de Gestão e o SIG

Processo de Gestão		Sistemas de Informações
<p>Planejamento Estratégico Fase que “[...] gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo, visando orientar a etapa de Planejamento Operacional.” (2001, p.10)</p>		<p>Sobre Variáveis Ambientais - Macroambiente: econômicas, sociais, culturais, demográficas, políticas, tecnológicas, legais e ecológicas; - Ambiente operacional: composto pelos públicos relevantes externos com os quais a organização mantém vários tipos de relacionamentos; - Ambiente interno: formado pelos públicos relevantes internos e pelos elementos da oferta expandida da organização. (VASCONCELLOS FILHO, 1979)</p>
<p>Planejamento Operacional Fase que “[...] consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação.” (2001, p.10)</p>	<p>Pré-planejamento “[...] se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais.” (2001, p.22)</p>	<p>Sistema de Simulações de Resultados Econômicos. (pré-orçamentário); Sistema de Orçamentos (gerenciais).</p>
<p>Planejamento Tático “[...] é o processo subsequente ao planejamento estratégico e tem como objetivo operacionalizar as estratégias definidas. Seu horizonte temporal caracteriza-se pelo médio e pelo longo prazos.” (PADOVEZE, TARANTO, 2009, p 4)</p>	<p>Planejamento de Longo, Médio e Curto Prazos. “[...] detalhamento da alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros.” (2001, p.22)</p>	
<p>Execução É uma fase na qual “[...] as ações são implementadas e as transações realizadas.” (2001, p.11)</p>		<p>Sistema de Padrões. Sistema de Informações de Resultados Realizados (Integrado ao Sistema de Orçamentos).</p>
<p>Controle É uma fase, “[...] que visa assegurar, por meio de ações corretivas, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados.” (2001, p.12)</p>		<p>Para Avaliação de Desempenhos e de Resultados.</p>

Fonte: Adaptado de Catelli (2001).

Catelli (2001) explica que os sistemas de informações gerenciais são fundamentais para dar suporte a essas funções, especialmente, a de planejamento e controle, nos diversos processos de gestão da empresa. Cabe destacar, de acordo com Hammer e Champy (1994, p.24), que processo empresarial é “um conjunto de atividades com uma ou mais espécies de entrada e que cria uma saída de valor para o cliente”.

Bianchi, Backes e Giongo (2006) complementam que o processo de gestão das organizações é compreendido em planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle e é a plataforma que proporciona a tomada de decisões relevantes para busca da eficácia organizacional.

2.1.2 Gestão contábil e financeira: conceitos, estruturas e atribuições

A gestão contábil é uma ferramenta indispensável para a gestão de negócios. Zanluca (2015) afirma que, de longa data, contadores, administradores e responsáveis pela gestão de empresas se convenceram que a amplitude das informações contábeis vai além do simples cálculo de impostos e atendimento de legislações comerciais, previdenciárias e legais, que em síntese, é a utilização dos registros e controles contábeis, com o objetivo de gerir uma entidade.

Nascimento e Reginato (2009, p.8) reforçam essa ideia ao afirmarem que a contabilidade “[...] é a base de dados para a geração de informações tempestivas, úteis e adequadas, necessárias para suprir e avaliar o processo de gestão e, por isso, torna-se o cerne da área da Controladoria”. Os autores explicam que, por isso, “[...] tem por finalidade a contabilização de eventos econômicos e a evidenciação de todas as informações que permitam a avaliação da situação operacional e patrimonial da empresa.” (NASCIMENTO; REGINATO, 2009, p.8)

A gestão financeira pode ser definida, de acordo com Nunes (2016), como análises, decisões e atuações relacionadas com os meios financeiros necessários à atividade da organização. Dessa forma, a função financeira integra todas as tarefas ligadas à obtenção, utilização e controle de recursos financeiros de forma a garantir, por um lado, a estabilidade das operações da organização e, por outro, a rentabilidade dos recursos nela aplicados. Bruni e Famá (2007, p.21) afirmam que a função financeira:

[...] preocupa-se com as leis e é obrigatória para entidades legalmente estabelecidas. Seu objetivo maior está associado ao passado, e seus atos e práticas são estabelecidos por meio de regras normativas que, muitas vezes, comprometem a tomada de decisão.

As diferenças entre a gestão financeira (tradicional) e a gerencial (Controladoria), de acordo com pesquisa de Sell (2004), podem ser visualizadas no Quadro 2.

Quadro 2 – Diferenças entre gestão financeira e Controladoria

Tópicos	Financeira	Controladoria
Atuação	Transforma dados financeiros e econômicos em registros contábeis, cuja fonte são documentos como notas fiscais, extratos bancários, contratos, etc.	Preocupa-se em como melhor gerenciar as fontes de informações da empresa, envolvendo todos os que participam do processo produtivo.
Objetivo	Preocupa-se com aspectos tributários exigidos pela legislação, pertinentes à cada ramo de atividade.	Auxilia na gestão de recursos da empresa.
Custos	Apura os custos dos serviços ou produtos.	Aloca os custos a fim de compreender a dinâmica dos processos.
Controle	Concilia contas patrimoniais e de resultado como forma de controle.	Em termos de controle, incentiva a performance da empresa.
Relatórios	Elabora as demonstrações financeiras exigidas pela legislação.	Transforma números em informações úteis à administração.
Restrições nas informações	Segue os princípios contábeis geralmente aceitos.	Segue as determinações julgadas importantes pelos administradores.

Fonte: Sell (2004, p.25).

A função contábil, de acordo com Under (2011), é um insumo indispensável à administração financeira e a diferença básica de perspectiva entre a Administração Financeira e a Contabilidade é que, enquanto a primeira enfatiza a tomada de decisão, a segunda tem como objetivo o tratamento dos fundos.

2.1.3 A Controladoria e o processo de gestão

Risso, Garcia e Garcia (2009) afirmam que as mudanças constantes no ambiente empresarial provocam a necessidade de informações cada vez mais rápidas e precisas, bem como a competitividade e a crescente exigência dos consumidores, entre outros, são fatores que afetam as empresas. Muitas vezes, de acordo com os autores, essas não estão preparadas e/ou não dispõem de ferramentas adequadas para a sua gestão.

A Controladoria, nesse cenário, de acordo Borinelli (2006), pode ser vista como uma integração entre três perspectivas, quanto ao ramo do conhecimento,

quanto aos seus aspectos práticos (métodos, técnicas e ferramentas) e quanto a um órgão/departamento organizacional. E a define como “[...] um conjunto de conhecimentos que se constitui com bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.” (BORINELLI, 2006, p.105).

O autor explica que a Controladoria está atrelada aos conceitos e conhecimentos da Contabilidade, da Administração, da Economia, do Direito, da Estatística, da Matemática, da Psicologia e da Sociologia. E a sua ramificação pode ser subdividida “quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à área de eficácia dentro da organização.” (BORINELLI, 2006, p.121)

Na empresa, de acordo com Borges, Parisi e Gil (2005), a Controladoria deve dar suporte à gestão de negócios, de modo a assegurar que atinja seus objetivos, cumprindo, assim, sua missão. Cabe destacar que a contabilidade tradicional, como afirma Monteiro (2010), na maioria das vezes, está focada no atendimento às necessidades fiscais e é baseada em eventos passados. Com isso, o interesse pela Controladoria tem aumentado, pois esta tem escopo mais amplo e também projeta o futuro.

Rosa (2012) afirma que a Controladoria assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle. E, utilizando-se de outros autores, Rosa (2012) explica que possui duas funções básicas, que são:

- a) supervisionar a contabilidade geral, a contabilidade de custos, a auditoria, os impostos, os seguros e as estatísticas;
- b) aplicar a função contábil para a resolução de problemas administrativos futuros.

Assim sendo, ainda com base em suas pesquisas, Rosa (2012) explica que as funções da Controladoria estão interligadas ao conjunto de objetivos e destaca que deve:

- a) ajudar no processo de gestão, dando suporte e apoio para projeções e simulações sobre eventos econômicos que possam afetar as decisões dos gestores;
- b) elaborar a análise de desempenho de todas as áreas, dos gestores, da empresa e da própria área;

- c) elaborar a análise de resultado econômico dos produtos e serviços e monitorar, bem como orientar o processo de estabelecimento de padrões;
- d) realizar a padronização e harmonização das diversas informações econômicas transmitidas aos gestores;
- e) atender aos agentes do mercado, por meio da interação com o meio externo;
- f) mensurar e analisar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa;
- g) apoiar os gestores no atendimento aos diversos agentes do mercado.

E, ainda, de acordo com Rosa (2012), por se tratar de um departamento, tem sua posição no organograma da empresa. O valor dado pela existência da Controladoria na empresa, de acordo com Borges, Parisi e Gil (2005), é percebido na diferença dos resultados que essa obtém. Explicam que, para poder cumprir suas funções, de maneira coerente e satisfatória, deve ter como objetivos:

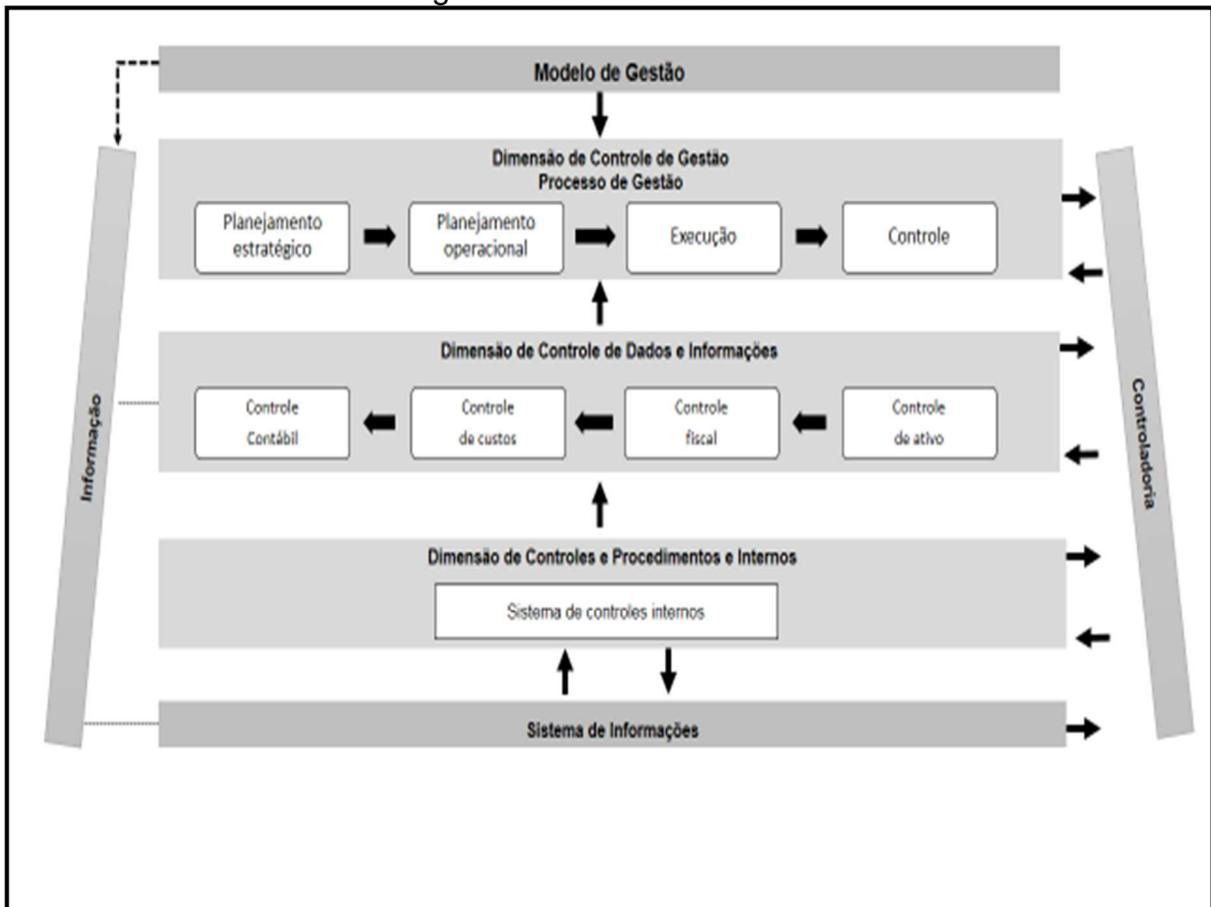
- a) a promoção de eficácia organizacional;
- b) a viabilização de gestão econômica;
- c) a promoção de integração das áreas de responsabilidades da empresa.

Os autores complementam que, para conseguir esses objetivos, a empresa deve obter resultados econômicos, derivados de metas e condições previamente estabelecidas, advindas de tomadas de decisões, provenientes da gestão econômica.

Nascimento e Reginato (2009, p.2) afirmam que a controladoria “[...] consiste em apoiar o processo de decisão, utilizando-se para tanto de um sistema de informações que possibilite e facilite o controle operacional, por meio de monitoramento das atividades da empresa”. Já Bianchi, Backes e Giongo (2006) afirmam que a gestão da Controladoria, de acordo com o responsável pelo acompanhamento do negócio, por meio de análises estatísticas, de mercado ambiental, conjuntural e projeção de cenários, bem como elaboração e acompanhamento de projetos e análise de investimentos.

Nesse cenário, de acordo com Nascimento e Reginato (2009), é possível estabelecer o controle organizacional sob a perspectiva da área da Controladoria. Os autores explicam o modelo de gestão por meio da criação de três dimensões, ou seja, a do controle de gestão; do controle de dados e das informações; e a do controle e procedimentos internos, conforme demonstra a Figura 1.

Figura 1 - Modelo de Gestão



Fonte: Nascimento e Reginato (2009, p.5).

Quadro 3 – Controle organizacional

(continua)

Dimensões	Conceitos	Elementos	Características	Controladoria
Controle de gestão	Representa a sinergia dos meios colocados à disposição dos administradores para: - Contínuo acompanhamento do comportamento da organização frente às mudanças ambientais; - Instrumentalizá-los no processo de ajuste das atividades operacionais às condições observadas. Possibilita a reorientação, quando necessário, visando a preservação dos objetivos traçados.	Planejamento Estratégico	Possibilita: - Avaliar as perspectivas de curto, médio e longo prazos; - Agir sobre o mercado; - Desenvolver diferenciais competitivos; - Antecipar situações potencialmente desfavoráveis; - Manter e/ou captar novos mercados; - Desenvolver serviços e produtos que atendam às demandas do mercado.	- Estabelecer conexões do processo de gestão com as informações requeridas, obtidas a partir do uso de um sistema de informações.
		Planejamento Operacional	Possibilita: - Definir os objetivos operacionais e os meios necessários para a implementação de ações que levem à consecução de tais objetivos; - Simular resultados para a escolha da melhor alternativa de curso da ação; - Traduzir os atributos qualitativos do planejamento estratégico em objetivos quantificados.	
		Execução	Possibilita: - Implementar aquilo que foi planejado.	
		Controle	Possibilita: - Proporcionar o cumprimento de uma alimentação do processo decisório com informações detalhadas sobre as ações e corrigir os eventuais efeitos negativos.	
Controle de dados e informações	Compreende o registro das operações e dos dados decorrentes da atividade da empresa, traduzidos em dados, segmentados nos controles.	Controle Contábil	Consiste: - Em um importante e confiável banco de dados que se mantém atualizado; - Fonte preciosa de informações sobre o negócio da empresa.	- Fornecer informações sustentada por controles internos que garantam o seu adequado uso e a sua manutenção.
		Controle de Custos	Consiste: - Na busca para ampliar o detalhamento das informações relacionadas à aquisição e à utilização dos recursos demandados; - Em fornecer condições para registros adequados ao controle contábil; - Subsidiar a gestão de todos os recursos e variáveis envolvidos no processo produtivo;	

Quadro 4 – Controle organizacional

(conclusão)

Dimensões	Conceitos	Elementos	Características	Controladoria
Controles e procedimentos internos	Compreende o conjunto das normas e procedimentos e de controles internos formais.	Controle Fiscal	- Em escolher técnicas e processos de custeio de produção, que permitam análises flexíveis, em tempo hábil e adequado às necessidades. (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004)	- Monitorar o funcionamento dos elementos que integram a dimensão, visando à qualidade, transparência e segurança da informação.
			Consiste: - Nos aspectos tributários que requerem tratamento constante e análise de condições que permitam vantagens fiscais e redução legítima da carga de tributos, com base no sistema de informações disponível.	
		Controle do Ativo	Consiste: - No controle contábil, tornando-se um instrumento relevante para a gestão ao abranger critérios de: imobilizações, depreciações, amortizações, exaustões e reavaliações do ativo fixo e operações como caixa, recebimentos, estoques e investimentos da empresa; - Em zelar por todos os bens e direitos de propriedade de empresa.	
Possibilita:	- Padronizar o comportamento administrativo, em todos os níveis; - Meios seguros de acompanhamento das ações dos membros da organização; - Rastrear cada transação ocorrida no âmbito da empresa; - Apoiar para assegurar a integridade das informações que compõem o banco de dados, visando o comportamento ético dos envolvidos com a empresa.			

Fonte: Adaptado de Nascimento e Reginato (2009).

A área da Controladoria, de acordo com Nascimento e Reginato (2009), tem a função de se relacionar e monitorar direta e indiretamente, de maneira constante, o processo de decisão da empresa, utilizando-se principalmente dos sistemas de mensuração, informações e de controles internos.

Na estrutura organizacional da Controladoria, de acordo com Martin (2002), houve transformações da contabilidade gerencial. Após traçar um quadro, com base nos fatos históricos e as implicações que estes tiveram na Controladoria, o autor estabeleceu cinco eixos, que estão descritos no Quadro 4.

Quadro 5 – Eixos de transformação

(continua)

Eixo	Tipo	Conceito	Características	Contribuições da Controladoria
Primeiro	VALOR: As organizações existem para a produção de valor.	Diz respeito à busca de um novo entendimento das organizações empresariais e seus objetivos.	<ul style="list-style-type: none"> - Valor para os clientes/usuários: conjunto de benefícios, atributos e características de desempenho, pelos quais os compradores, após a devida avaliação, estão dispostos a pagar o preço de mercado; - Valor para os investidores/acionistas: dar um retorno financeiro adequado aos recursos que aplicaram na empresa, compensando-os pelos riscos inerentes ao empreendimento. 	
Segundo	ESTRATÉGICA: A Controladoria deve ser Estratégica.	Busca visualizar e modelar os resultados atuais e futuros de cada empresa a partir das forças ambientais.	<ul style="list-style-type: none"> - A estratégia de eficácia de mercado: a empresa oferece produtos que possuem um "pacote" de benefícios ou qualidade maior ou mais amplo, que devem proporcionar um retorno superior porque permite à empresa vendê-los a preços unitários superiores, os quais não só compensariam os custos maiores de proporcionar maior qualidade, como também trariam à empresa uma rentabilidade maior que a dos concorrentes: (Porter, 1989) - A estratégia da eficiência operacional: em que a empresa compete oferecendo produtos que, para um dado padrão de qualidade, têm preços (e demais custos de obtenção e uso) inferiores aos de seus concorrentes. (Porter, 1989) 	Dar à gerência a capacidade de diagnóstico das condições externas que são cruciais para cada negócio.
Terceiro	PROCESSOS: A transformação produtiva se faz através dos processos.	Procura constituir uma representação mais realística da forma pela qual são articulados os recursos na formação do valor e gerados os custos.	<ul style="list-style-type: none"> - São gerados os produtos finais e os produtos intermediários; - São efetivamente consumidos os recursos (recursos humanos, capital, materiais, energia, tecnologia, informações etc.) e gerados os custos e os atributos da qualidade percebida pelos clientes/usuários; - É gasto o tempo para a execução de atividades (através dos tempos de ciclo dos processos); - O valor pode ser destruído, através de ociosidades, desperdícios e desvios de recursos, que são originados, respectivamente, por recursos potencialmente produtivos, mas que não estão sendo utilizados; por recursos que embora empregados produtivamente, são utilizados acima do mínimo necessário; e, finalmente, por recursos desviados, fraudulentamente ou não, de sua finalidade produtiva. 	Dar à gerência a capacidade de reconhecer os pontos-chaves de sua produção interna de valor e de seu vital ajustamento às condições ambientais externas.

Quadro 6 – Eixos de transformação

(conclusão)

Eixo	Tipo	Conceito	Características	Contribuições da Controladoria
Quarto	INSUMOS: Os recursos constituem a base da competitividade.	Volta-se à avaliação da mobilização de recursos feita em cada companhia e busca determinar a sua importância relativa.	Os lucros são, em última instância, o resultado do emprego dos recursos mobilizados por uma empresa, seja por aquisição, seja por qualquer outra forma de contratação ou mobilização. São derivados de duas fontes: a atratividade específica de um determinado setor de negócios no qual a empresa está operando ou pela vantagem competitiva conseguida sobre as demais firmas de seu setor. Pode-se demonstrar, todavia, que essas fontes de lucro têm sua origem primeira nos recursos empresariais (GRANT, 1991; COLLINS; MONTGOMERY, 1995; FOSS, 1997). Para a Controladoria, interessa saber quais dentre os recursos empregados pela empresa são os que efetivamente lhe conferem vantagem competitiva.	
Quinto	MENSURAÇÃO e COMUNICAÇÃO: A avaliação de desempenho deve ser integrada.	Diz respeito à constituição propriamente dita do quadro geral do desempenho empresarial.	Possui três componentes principais: - Diagnósticos estratégicos; - Levantamento dos objetivos/metras, estratégias e projetos atualmente em curso; - Análise de desempenho propriamente dito.	Este deve incorporar e integrar os levantamentos e medidas de diferentes naturezas, financeiras e não-financeiras, que são obtidas com a operação dos outros eixos, e apresentar os resultados através de análises, propostas e relatórios que sejam consistentes com as condições ambientais, o quadro interno de processos e recursos e a natureza das decisões a serem tomadas.

Fonte: adaptado de Martin (2002).

O autor ainda explica que as transformações da contabilidade gerencial que estão ocorrendo no mundo e que procuram colocá-la em sintonia com as transformações recentes no panorama mundial dos negócios têm imensas implicações para o ensino e a formação de *Controllers*.

Figueiredo e Caggiano (2004) afirmam que o *Controller* atua como o gestor encarregado do departamento de Controladoria e a sua responsabilidade é a de zelar pela continuidade da empresa, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação gerencial.

O *Controller*, segundo Oliveira e Lima (2008), tem funções diferenciadas do tesoureiro e pode provar que a gestão da empresa, se bem direcionada e com conhecimento, pode levar à redução dos encargos. Seus conhecimentos vão muito além da contabilidade, finanças e informática, pois colhe e interpreta as informações que podem prever eventuais problemas em todos os departamentos da organização.

Em uma empresa, na questão de hierarquia, de acordo com Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010), a posição e/ou o profissional não possui um consenso. Os autores orientam que se estabeleça uma posição que melhor atenda à necessidade e os objetivos e, visto sua relevância no processo gerencial, consideram que devam estar ligados ao primeiro ou ao segundo nível hierárquico. E, em relação à parte interna da Controladoria, existe uma proposta pelos citados autores de que seja composta de acordo com a característica de cada organização, podendo ser centralizada ou em unidades descentralizadas de funcionamento, como seções, obras, filiais, entre outras.

Nesse cenário, Viana (2015) afirma que a flexibilidade e a capacidade de adaptação da empresa ao seu ambiente são refletidas diretamente em seu resultado econômico, que espelha e determina suas condições de continuidade num ambiente dinâmico.

2.2 Gestão de custos

2.2.1 Custos: conceitos e classificações

O papel a ser desenvolvido por um sistema de custos em uma pequena empresa não difere muito em relação ao desempenhado nas grandes organizações. Isto é responsabilidade de um sistema de informação de apoio à decisão, de forma a

auxiliar a empresa na busca pela melhor utilização de recursos, para o alcance da eficácia empresarial.

É importante destacar que ainda existem algumas aplicações do conceito de custos que não trazem a sua real clareza. Nesse segmento, buscou-se estabelecer o conceito de custos e suas referências, que servirá de base para o desenvolvimento do presente estudo.

Bornia (2010, p.11) explica que “a contabilidade de custos surgiu com o aparecimento das empresas industriais (Revolução Industrial), com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados”. E que, antes disso, a contabilidade financeira era utilizada para “avaliação do patrimônio e apuração do resultado do período”. (BORNIA, 2010, p.11). Hoje ainda, de acordo com o autor, o esquema básico do Demonstrativo do Resultado do Exercício (DRE) é o seguinte:

Vendas
(-) Custo dos produtos vendidos
Lucro bruto
(-) Despesas administrativas
(-) Despesas comerciais
(-) Despesas financeiras
Lucro líquido

O autor explica que, com o crescimento das empresas, bem como com a complexidade das informações, a contabilidade de custos passou a desempenhar papel com um sistema de informações, que balizam as tomadas de decisões dos gestores. O Quadro 5 foi criado, visto que é possível acrescentar às terminologias os seus conceitos e as suas diferenças entre as mais utilizadas na contabilidade, visando a clareza conceitual.

Quadro 7 – Terminologias da Contabilidade

(continua)

Termo	Conceito	Referência
Custo	Gastos efetuados para fabricar produtos ou prestar serviços.	Wernke (2005)
	Valor monetário despendido pelo consumo de recursos.	Souza e Diehl (2009)
	Gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de um outro bem ou serviço.	Martins (2010); Bruni (2012)
	O consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.	Leone (2012)
	É a expressão monetária do consumo, da utilização ou da transformação de bens ou serviços no processo de produção de outros bens e serviços.	Martins e Rocha (2015)
Depreciação	Custo ou despesa que visa constituir um fundo de reserva, cujo objetivo é a reposição do capital permanente.	Souza e Diehl (2009)
Desembolso	É a saída de numerário do caixa da empresa.	Souza e Diehl (2009)
	Pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço.	Martins (2010)
	Ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto.	Bornia (2010)
Despesa	Valor despedido voluntariamente com bens ou serviços utilizados para obter receitas, seja de forma direta ou indireta.	Wernke (2005)
	Na contabilidade geral, é custo do período, ou seja, só é agregada ao custo da empresa, no momento da venda do produto.	Souza e Diehl (2009)
	É o valor dos insumos consumidos para o funcionamento da empresa e não identificados com a fabricação.	Bornia (2010)
	Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. São consumos temporais e não estão associados à produção de um produto ou serviço.	Martins (2010); Bruni (2012)
	O gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar renda teórica.	Leone (2012)
	É a expressão monetária do consumo ou da utilização de bens ou serviços no processo de administração geral da organização e da transferência de produtos, mercadorias e serviços aos clientes, no processo de geração de receita.	Martins e Rocha (2015)
Desperdício	Gastos relacionados com atividades que não agregam valor, do ponto de vista do cliente, que implicam dispêndio de tempo e dinheiro.	Wernke (2005)
	É o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa e nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo.	Bornia (2010)
Gasto	Ocorrência na qual a empresa despende recursos ou contrai dívida perante terceiros (bancos, fornecedores, etc.) para obter algum bem ou serviço.	Wernke (2005)
	É o valor usado pela empresa na aquisição de outros bens e serviços.	Souza e Diehl (2009)
	É o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizados ou não.	Bornia (2010)
	Compra de um produto ou serviço qualquer que gera desembolso, representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro).	Martins (2010)

Quadro 8 – Terminologias da Contabilidade

(conclusão)

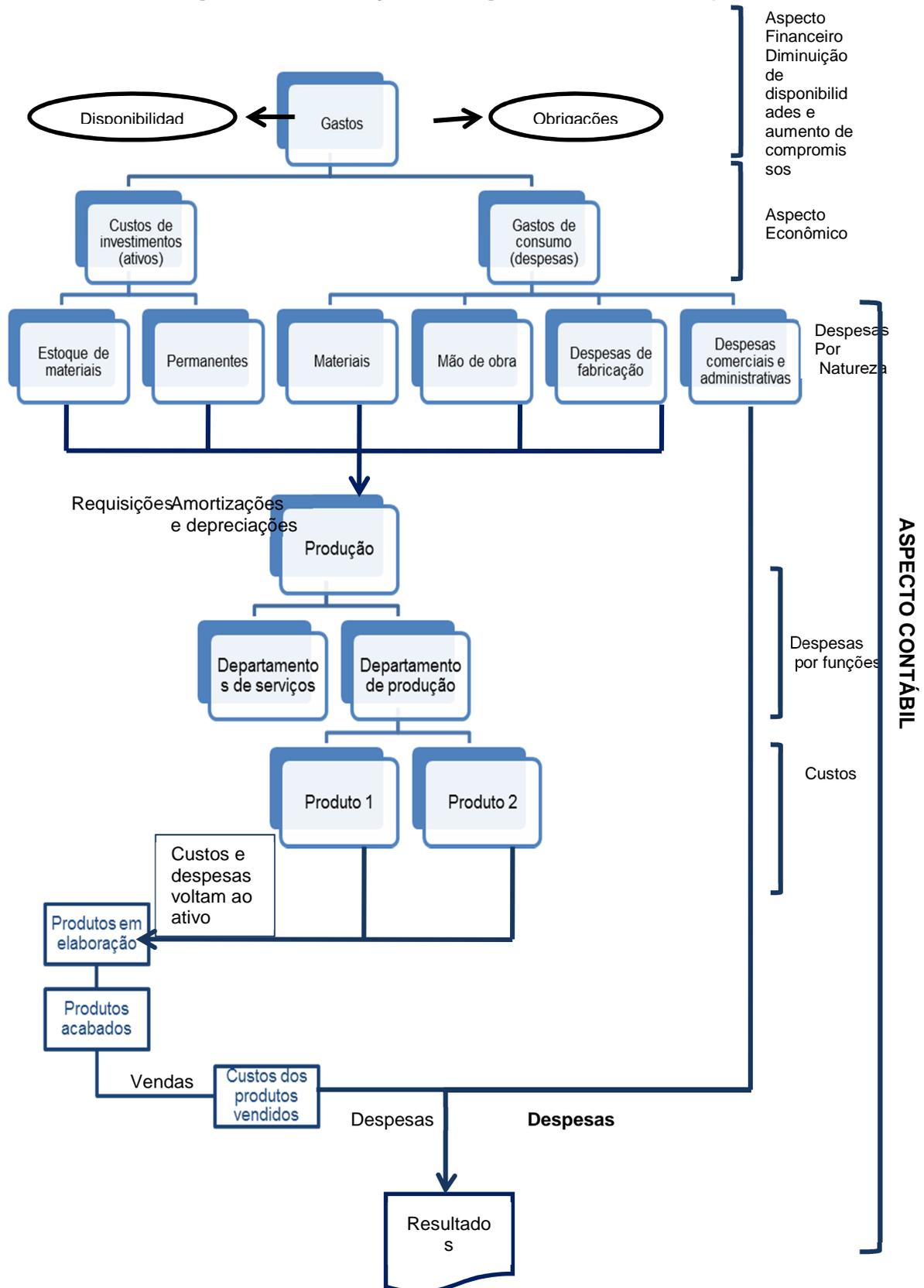
Termo	Conceito	Referência
	Compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, o que sempre resultará em uma variação patrimonial, seja apenas qualitativa no início e certamente quantitativa em seguida.	Leone (2012)
	Consiste no sacrifício financeiro com o qual a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer.	Bruni (2012)
	É a compra de bens ou serviços.	Martins e Rocha (2015)
Investimento	Gasto com a aquisição de ativos com a perspectiva de gerar benefícios econômicos em períodos futuros.	Wernke (2005)
	É um esforço financeiro feito pela organização, com vistas a retornos em momentos futuros.	Souza e Diehl (2009)
	É o valor dos insumos adquiridos pela empresa não utilizados no período, os quais poderão ser empregados em períodos futuros.	Bornia (2010)
Perda	Ocorrências fortuitas, ocasionais, indesejadas ou involuntárias no ambiente de operações da empresa.	Wernke (2005)
	Consumo de recursos acima do que é necessário para a efetivação do produto.	Souza e Diehl (2009)
	Na literatura contábil é o valor dos insumos consumidos de forma anormal. São separadas dos custos, não sendo incorporadas no estoque.	Bornia (2010)
	Bem e/ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária.	Martins (2010)

Fonte: Adaptado dos autores.

O quadro conceitual permite afirmar que custo e despesa não são sinônimos: têm sentido próprio, assim como investimento, gasto e perda. Leone (2000) aponta as diferenças entre custos e despesas, conforme demonstra a Figura 2.

O autor identifica o gasto como sendo o dispêndio realizado na forma de custos de investimentos provenientes da aquisição de ativos em estoques e ativo permanente, cujos bens destinam-se à produção; e gastos de consumo representados pelas despesas, que podem ser de materiais, mão de obra, administrativo, etc., e complementares à produção. Cujos gastos, representados pelos custos e despesas, contribuem para a formação dos resultados da atividade industrial, consoante sequência dos fatos, representados pela Figura 2.

Figura 2 – Diferenças entre gastos, custos e despesas



Fonte: Adaptado de Leone (2000, p.47).

A atualização de uma terminologia homogênea simplifica o entendimento e a comunicação (MARTINS, 2010). O autor complementa que, via de regra, custo refere-se a sacrifício de produção, despesas de administração, vendas e finanças. Para conceituar custos, despesas e perdas, pode-se considerar que:

- a) custos representam aquela porção do preço de aquisição de produtos, bens de serviços, que foi diferida, ou seja, que ainda não foi utilizada para a realização de rendas. Ex.: apropriação da mão de obra direta;
- b) despesas são gastos que foram aplicados contra renda de um determinado período. Ex.: gasto com aluguel do escritório de vendas;
- c) perdas são reduções ao valor patrimonial para as quais não foi recebido nenhum valor compensatório. Ex.: perda por incêndio.

Zanluca (2015) coloca, por fim, que, de acordo com NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999, custo é

[...] a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma. (1999, p.1)

Assim sendo, Sá (1971) afirma que os tipos de custos que existem são muitos e, de acordo com as necessidades gerenciais, o *Controller* é quem estabelece e prepara tipos de custos diferentes que vão atender às diferentes finalidades da Administração. Leone (2012), por meio de suas pesquisas, explica que, para as classificações de custos, existem várias relações, tipos e conceitos que são utilizados para diferenciarem-se entre si. E diz que, diante das informações gerenciais e das necessidades de ordem didática, adotou a classificação como apresenta-se no Quadro 6. Destaca-se que, no presente estudo, há inserções com o objetivo de oportunizar informações, com suas devidas referências, as quais são compatíveis com o objetivo proposto.

Quadro 9 – Classificação e conceitos de custos

(continua)

Classificação	Tipos	Geral
Quanto ao objeto que está sendo estudado	Diretos	É identificado naturalmente ao objeto do custeio. Ex.: aço para fabricar chapas.
		São aqueles que facilmente podem ser atribuídos a um produto ou objeto de custo. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		São aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos. Ex.: em relação ao produto, são a matéria-prima e a mão de obra direta. (BORNIA, 2010)
		Estão associados diretamente à produção, sendo aqueles incluídos de forma objetiva no cálculo dos produtos ou serviços comercializados. Ex.: fabricação do produto e mão de obra direta. (BRUNI, 2010)
		Todos os recursos utilizados exclusivamente para conceber, projetar, desenvolver e produzir um único produto. Sendo identificáveis e mensuráveis, em relação a cada entidade objeto de custeio, de maneira clara, direta, precisa, objetiva e economicamente viável. Ex.: matéria-prima, material secundário, salários, etc. (MARTINS; ROCHA, 2015)
	Indiretos	Necessita de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto de custeio. Ex.: são debitados indiretamente por meio de taxas de rateio ou critérios de alocação.
		São aqueles cuja relação com o produto é de difícil identificação. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		Não podem ser facilmente atribuídos às unidades, necessitando de alocações para isso. Ex.: a problemática da alocação e análise dá origem aos métodos de custeio. (BORNIA, 2010)
		Que não podem ser economicamente identificados com as unidades que estão sendo produzidas. Ex.: aluguel de fábrica, mão de obra indireta, etc.. (BRUNI, 2010)
		São aqueles locados a cada entidade objeto de custeio por meio de estimativas e aproximações. Rastreáveis: são aqueles que podem ser alocados a determinada entidade objeto de custeio. Não Rastreáveis: são aqueles que podem ser alocados a determinada entidade objeto de custeio, por falta de evidência de relação causal de qualquer variável com o comportamento do custo sob análise. (MARTINS; ROCHA, 2015)
	Imputados	São assumidos decorrentes da medida do valor do uso de um recurso, não envolvem desembolso de caixa. Ex.: custo do capital social aplicado às operações.
	Próprios	São os analisados e caracterizados os custos diretos e indiretos.
	Rateados	São sempre custos indiretos, pois o rateio é realizado mediante emprego de critérios e taxas que resultam na divisão proporcional de um montante global e comum.
Comuns	São os custos do processo de fabricação de dois ou mais produtos que são comuns a esses e que devem ser rateados, divididos e alocados mediante a aplicação de um dos critérios disponíveis.	
Quando ao controle das operações	Controláveis	São os custos previstos, autorizados, realizados, comparados com os seus montantes reais com os previstos e, em seguida, analisados os desvios resultantes.
		Podem ser controlados por uma pessoa, dentro de uma escala hierárquica predefinida. (BRUNI, 201)

Quadro 10 – Classificação e conceitos de custos

(continuação)

Classificação	Tipos	Geral
	Não controláveis	São os custos que independem da vontade ou gerência do administrador. Ex.: depreciação, aluguel, impostos, encargos. Fogem ao controle do responsável pelo departamento. Ex.: rateio de aluguel. (BRUNI, 201)
	Funcionais	São os custos identificados com diversas funções da empresa.
	Estimados	São os predeterminados e se destinam a resolver certos problemas de controle e planejamento em situações especiais. Ex.: constantes nos projetos de viabilidade econômica. Custos previstos para o futuro. (BRUNI, 2010)
	Padrão	São predeterminados, calculados com base nos parâmetros operacionais. Ex.: fábricas de produção em série. Custos estimados presumindo-se maior eficiência técnica e financeira. (BRUNI, 2010)
Quanto ao período de aplicação	Inventariáveis	São os debitados aos produtos que estão sendo fabricados e, por isso, enquanto seguem as etapas de fabricação até a venda, permanecem no ativo realizável, nos estoques (produtos em processo e acabados).
	Não Inventariáveis	São os que não têm condições de serem debitados aos produtos, porque ou são poucos significativos ou não se relacionam à atividade fabril. Somente se dá pelo emprego de taxas de rateio, de critérios de alocação, sempre arbitrários.
	Periódicos	São os relacionados ao período de tempo, repetitivos e são chamados de não aplicados, não guardam nenhuma relação de variabilidade com o parâmetro operacional de referência.
	Históricos	São os registrados contabilmente, realmente incorridos, objetivos, pois não sofrem nenhuma influência de julgamentos subjetivos.
		Custos em valores originais da época em que ocorreram a compra, de acordo com a nota Fiscal. (BRUNI, 2010)
	Históricos corrigidos	Custos históricos acrescidos de correção monetária, trazidos para o valor monetário atual. (BRUNI, 2010)
Correntes	Custo necessário para repor um item no total. (BRUNI, 2010)	
Quanto à determinação da rentabilidade e a avaliação do patrimônio	Primário	É a soma do material direto e da mão de obra direta.
	Por natureza	Todo elenco de contas dispõe, na sua primeira fase de elaboração, de contas, representativas dos custos por natureza. É preocupação o controle de custos de salários, materiais, etc., passando por todos os itens relevantes, classificados por natureza.
	Fabril	É a soma dos custos de material direto, da mão de obra direta e das despesas indiretas de fabricação debitados à produção durante determinado período.

Quadro 11 – Classificação e conceitos de custos

(continuação)

Classificação	Tipos	Geral
		Representa a soma de três elementos do custo: material e mão de obra diretos e custos indiretos de fabricação. (BRUNI, 2010)
	De fabricação	É o custo das mercadorias fabricadas, em determinado período.
	Transformação ou de conversão	É a soma da mão de obra direta e das despesas indiretas de fabricação, pois representa em unidades monetárias.
		São a soma dos custos de mão de obra direta com os custos indiretos de fabricação. (BORNIA, 2010) Equivalem à soma da mão de obra direta mais os indiretos da fabricação. (BRUNI, 2010)
	Mercadorias Fabricadas	Igual ao custo de fabricação.
	Mercadorias vendidas	É a soma dos itens vendidos pela entidade em determinados períodos, extraídos da conta de Estoque de Mercadorias.
		Representa a saída dos estoques das entidades para os comprados. (BRUNI, 2010)
	Unitários	É o custo referente a uma unidade de produto. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		É um indicador representando por uma fração, no qual o denominador será a quantidade dos produtos fabricados em determinado período ou num processo produtivo.
	Totais	É o custo para produzir um conjunto de unidades do produto. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		É a soma de todos os custos da empresa, diretos e indiretos.
	Integrais, plenos	Correspondem à soma de todos os valores consumidos pela empresa para a elaboração de um produto ou prestação de um serviço, incluído custos e despesas. (BRUNI, 2010)
Quanto ao comportamento	Fixos	São aqueles que, dentro de uma faixa produtiva, não apresentam variação em função da quantidade produzida. Ex.: aluguéis imobiliários, tributos fixos (SOUZA; DIEHL, 2009)
		É constante no total, na faixa de volume relevante da atividade esperada que está sendo considerada. (LEONE, 2012) Semifixo. Ex.: manutenção, etc. (HOLANDA, 1979) Efetivos, reais ou desembolsáveis. Representam um efetivo fluxo monetário para fora da empresa. (HOLANDA, 1979) Imputados, não desembolsáveis. Representam apenas uma estimativa fictícia. (HOLANDA, 1979) Elimináveis: podem ser eliminados em curto prazo. Ex.: salários, aluguéis, etc.. (BORNIA, 2010) Não elimináveis: não são passíveis de serem eliminados em curto prazo. Ex.: depreciação, impostos, etc.. (BORNIA, 2010)
	Variáveis	São aqueles que, dentro de uma larga faixa produtiva, apresentam variação diretamente proporcional à quantidade produzida. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		São aqueles que se alteram dentro de condições determinadas quando o volume do parâmetro (pertinente ao objeto de custeio) se modifica.

Quadro 12 – Classificação e conceitos de custos

(conclusão)

Classificação	Tipos	Geral
		Proporcional decrescente: Ex.: consumo de energia em kWh, cujo preço unitário se reduz quando aumenta a capacidade consumida. Proporcional constante. Proporcional crescente. Ex.: horas extraordinárias de mão de obra pagas em dobro. (HOLANDA, 1979)
	Semivariáveis	São aqueles que dispõem de uma parcela fixa e de uma variável. Ex.: manutenção
	Por degraus	Custos fixos que se apresentam de forma constantes até um certo ponto do volume da atividade, que podem subir para uma plataforma onde permanecem constantes até chegar a um outro ponto crítico do volume de atividade. Ex.: salários de mestres e supervisores.
Quanto à tomada de decisões	Incrementais	Constituem um valor da diferença entre os custos totais da alternativa escolhida e os custos totais da alternativa não escolhida. São sempre custos futuros e se alteram com o resultado da aplicação da alternativa escolhida. (DEARDEN, 1971) Custos incorridos adicionalmente em função de uma decisão tomada. (BRUNI, 201)
	De oportunidade	É o valor do benefício que se deixa de ganhar quando, no processo decisório, se toma um caminho em detrimento de outro.
		É aquele que se deixa de ganhar dinheiro em um investimento por tê-lo aplicado em outro. (SOUZA; DIEHL, 2009)
		São os custos que não representam o consumo dos insumos da empresa, mas o quanto se deixa de ganhar pelo fato de ter optado por um investimento ao invés de outro. (BORNIA, 2010)
		Benefício relegado em decorrência da escolha de outra alternativa. (BRUNI, 2012)
	Evitáveis	Que poderão ser eliminados ao se deixar de realizar uma determinada atividade.
	Não evitáveis	São aqueles que não serão eliminados.
	Inevitáveis	Independentemente da decisão a ser tomada, os custos continuarão existindo. (BRUNI, 2010)
	Relevantes	São os comparados com outros custos de outras alternativas, como um dos passos para se escolher uma delas.
		São aqueles que se alteram dependendo da decisão tomada. (BORNIA, 2010)
	Irrelevantes	São os que permanecem os mesmos, quando uma alternativa é escolhida em lugar de outra.
São os que independem da decisão tomada. (BORNIA, 2010)		
Empatados	É sempre um custo histórico.	
Outras	Marginais	É aquele que decorre do custo para produzir uma unidade adicional de produto. (SOUZA; DIEHL, 2009)
	Desembolsados	São pagamentos efetuados no presente. Ex.: salários, energia, etc. (BORNIA, 2010) Explícitos: Exigem desembolso monetário. (SOUZA; DIEHL, 2009)

Quadro 13 – Classificação e conceitos de custos

(conclusão)

Desembolsados	Implícitos: Que não exigem desembolso monetário. Ex.: em ONGS, trabalho voluntário. (SOUZA; DIEHL, 2009)
Não desembolsados	Custos que não implicam em desembolso no período. Ex.: depreciação. (BORNIA, 2010)
Objetivo ou meta.	<i>Target cost.</i> Representam metas de valores a serem obtidos em negociações ou no futuro. (BRUNI, 2010)
Irrecuperáveis ou afundados	Custos sem recuperação possível. Ex.: gastos com pesquisa de mercado. (BRUNI, 2010)
Produção conjunta	São aqueles que ocorrem quando para a produção de determinado produto há obrigatoriamente a produção de outro. (SOUZA; DIEHL, 2009)
Tangíveis e intangíveis	A parcela de sacrifício financeiro absorvida na formação e/ou manutenção de um fator intangível. (DIEHL, 1977) (SOUZA; DIEHL, 2009)
Enterrados	<i>Sunk costs</i> (custos perdidos) são aqueles realizados sem previsão de recuperação. (SOUZA; DIEHL, 2009)
Ambientais	São sacrifícios financeiros realizados para atender demandas ambientais. Adequação: são custos realizados para evitar dano ambiental, através de tecnologias limpas. (SOUZA; DIEHL, 2009) Falha de adequação: custos para corrigir danos ambientais por falha de adequação. (SOUZA; DIEHL, 2009) Externalidades: custos gerados normalmente não incorporados aos custos dos produtos. (SOUZA; DIEHL, 2009)
Elimináveis	Principalmente fixos, que podem ser eliminados em curto prazo. (SOUZA; DIEHL, 2009)
Não elimináveis	Custos que não podem ser eliminados. Ex.: IPTU, ITR, etc. (SOUZA; DIEHL, 2009)

Fonte: Adaptado de Leone (2012) e diversos autores

Nesse contexto, de acordo com Silva e Severiano Filho (2011), além dos custos já conhecidos, surgem os custos ocultos como parte integrante da cadeia produtiva e/ou da prestação dos serviços. E a sua mensuração e contabilização ainda não fazem parte das rotinas empresarias, mas estudos e teorias estão sendo formulados em diversas academias, visando o alcance do objetivo da verificação, reconhecimento e da mensuração dos custos ocultos do processo produtivo.

Os autores explicam que os custos ocultos são compostos por quatro principais componentes, sendo os três primeiros formados pelo dispêndio que a empresa poderia evitar, ao menos parcialmente, se seu nível de disfunção fosse menos elevado, sendo:

- a) sobressalários (ou salários de indenizações) pagos sem contrapartida em trabalho;
- b) remuneração dos tempos de regulação (dedicados a corrigir disfunções);
- c) sobreconsumo (consumo de materiais que seria inferior caso a empresa não tivesse que corrigir disfunções).

E o quarto componente dos custos ocultos é de natureza particular, pois não constitui propriamente uma carga, mas, sobretudo, um não produto ou uma perda de receitas de produção. Trata-se das ocasiões perdidas com relação a realizar e vender um produto ou serviço (custos de oportunidade).

Freitas et al. (2007) relacionam a origem dos custos ocultos com as disfunções ocorridas na relação entre a estrutura (empresa) e o comportamento das pessoas, e também Lima (1991) contribui para a classificação dos custos ocultos, conforme o Quadro 7.

Quadro 14 – Classificação de custos ocultos

Elemento	Classificação
Absenteísmo	Tempo passado pelos supervisores, pela liberação da produção. Tempo passados pelos operários na realocação das tarefas.
Acidentes de trabalho	Custos diretos. Salários de ausente substituído. Tempo passado pelos supervisores na regulação da perturbação. Não produção (parada de máquinas). Perturbação do ambiente de trabalho. Primeiros socorros.
Espera	Ocasionado por procedimentos e métodos não integrados às dimensões das demandas do processo produtivo.
Estoque	Fruto do armazenamento do produto acabado sem necessidade, gerando gastos adicionais com manutenção e acondicionamento.
Ligados à produtividade direta	Sobreconsumo de matérias-primas e de material secundário, não produção representada por uma diferença a ganhar, ligada seja às paradas de máquinas, seja a uma menor produtividade do trabalho humano (habilidade, rapidez), seja a problemas de aprovisionamento e de ritmo entre postos de trabalho.
Má gestão	Ausência de planejamento, gerando perda de oportunidade ou sacrifício pelo abandono de uma ação. São gastos decorrentes de decisões baseadas em análises superficiais, utilização de sistemas e processos obsoletos, existência de liderança omissa e ausente.
Mau controle	Custos decorrentes do excesso de informações e dados que não agregam valor. São gastos gerados pela desconfiança e criação de controles em excesso, inexistência ou falta de controles.
Não qualidade	Custo comercial da devolução e da troca do lote defeituoso: custo do tempo passado a resolver o litígio em lugar de realizar uma nova venda - tempo de regulação, mais tempo de não produção.
	Custo de produção dos retoques, das reciclagens, de disposição de refugos: custo do tempo passado efetuando os retoques, consumo de material e energia nesse sentido, perda de produção durante o tempo que se passa resolvendo esses litígios ao invés de produzir um novo lote faturável - tempo de regulação mais sobreconsumo mais não produção;
Obsolescência	Resulta do uso de máquinas e equipamentos que tiveram o tempo de vida expirado, exigindo manutenção corretiva adicional.
Ociosidade	Refere-se ao não funcionamento no tempo certo ou da capacidade disponível de determinado processo.
Rotação de pessoal	Complemento da amortização do investimento em recursos humanos realizado sobre operários que partem. Custo de recrutamento. Custo de formação. Procedimentos de partida. Perturbações da atividade. Investimento em recursos humanos efetuados sobre o substituinte.
Set up	Custo do <i>set up</i> relacionado às falhas e ao mau uso do tempo de preparação do processo produtivo.

Fonte: adaptado de Lima (1991) e Freitas et al. (2007).

Gimenez (2010) explica que, apesar da dificuldade de diagnóstico de redução dos Custos e Despesas Ocultos (CDO), visto que não estão relacionados aos processos produtivos e sim à estrutura e comportamentos, os administradores/gestores devem dedicar-se a essa atividade. Pois, para reduzir os CDO, de acordo com o autor, é necessário entender e envolver a equipe como um todo, bem como atuar sobre os motivos das disfunções que afetam processos, procedimento, atividades e tarefas.

Em função das características e extensão dos CDO, o autor orienta que não é recomendável a proposição de um modelo porque não atenderia a todas as organizações, incorrendo no risco da adoção de medidas sem resultado aparente, conduzindo às frustrações quanto à eficácia da gestão. E afirma ainda que, para a redução dos CDO, é necessário que haja o envolvimento dos colaboradores em todas as fases: identificação do custo oculto e sua origem, diagnóstico e ação corretiva. O questionamento permanente da possibilidade de existência dos CDO é um caminho para iniciar esse ciclo.

Bornia (2010) corrobora com essa situação ao afirmar que a crescente competitividade e a necessidade de redução de custos fazem com que os gestores tenham que ter a melhor informação e, com isso, estabelecer o melhor sistema de custos para suas organizações.

Nesse contexto, também acha-se inserida a Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* - TOC), que, de acordo com Guerreiro (1996), foi desenvolvida na segunda metade dos anos de 1980, nos Estados Unidos da América, por Eliyahu M. Goldratt no campo da Administração de Produção, apresentando uma base de princípios, conceitos e procedimentos para a gestão de produção. Ao mesmo tempo, o referido autor propôs um conjunto de medidas financeiras para substituir as informações geradas pela contabilidade de custos tradicional. Bornia explica que:

Apesar de toda a acidez no ataque à contabilidade e custos, a TOC claramente utiliza-se da filosofia do custeio variável. O ganho do produto nada mais é do que a margem de contribuição, com a retirada dos custos de MOD da classe dos custos variáveis, e a despesa operacional corresponde aos custos e despesas fixos. (BORNIA, 1994, p.376).

Guerreiro (1996) afirma que a ênfase fundamental das ideias do Goldratt é o alcance da meta da organização e que, para atingi-la, a empresa apresenta sempre uma ou mais restrições. Se assim não fosse, a empresa teria lucro infinito. E explica

que a restrição é “[...] definida como qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema, como o elo mais fraco de uma corrente ou, ainda, alguma coisa que a empresa não tem o suficiente” (GUERREIRO, 1996, p.1).

Wernke (2009) explica que a TOC envolve três indicadores de desempenho que permitem avaliar se o conjunto das operações está se movendo em direção aos objetivos (lucro):

- a) rentabilidade: é a taxa pela qual a empresa constrói seu lucro através da comercialização de seus produtos;
- b) despesas operacionais: todo o dinheiro gasto pela empresa na conversão de seus estoques em margem de contribuição;
- c) estoques: todo o dinheiro imobilizado pela empresa em coisas que podem ou poderiam ser comercializadas.

O autor explica ainda que há outros quatro indicadores de desempenho que podem ser calculados a partir da rentabilidade, das despesas operacionais e dos estoques: Margem Líquida = rentabilidade - despesas operacionais; Retorno Sobre o Investimento (RSI) = (rentabilidade - despesas operacionais) / estoque; Produtividade = rentabilidade / despesas operacionais; Giro = rentabilidade / estoques.

Deve ser observada a ligeira diferença desses indicadores, especificamente o Giro e o RSI, quando feita a transposição dos princípios da contabilidade financeira para a gerencial. Por exemplo, na contabilidade financeira, o Giro é definido como vendas/estoques.

A teoria das restrições, segundo Horngren, Datar e Foster (2009), enfatiza a gestão das operações com gargalo, como sendo a chave para melhorar o desempenho das operações como um todo, focando a melhoria ao eliminar as atividades que não adicionam valor e ao reduzir os custos das atividades que adicionam valor. Também melhora o fluxo de atividades da empresa, que vai da produção à venda, fortalece de forma direta a cadeia de valor do empreendimento, que considera tudo ao menor custo possível, eliminando desperdícios e melhorando o desempenho em relação às metas. De acordo com Bornia (1994), a ideia básica da TOC é encontrar as restrições que limitam o ganho da empresa e que garantem a maximização do lucro.

2.2.2 Sistemas de custeio

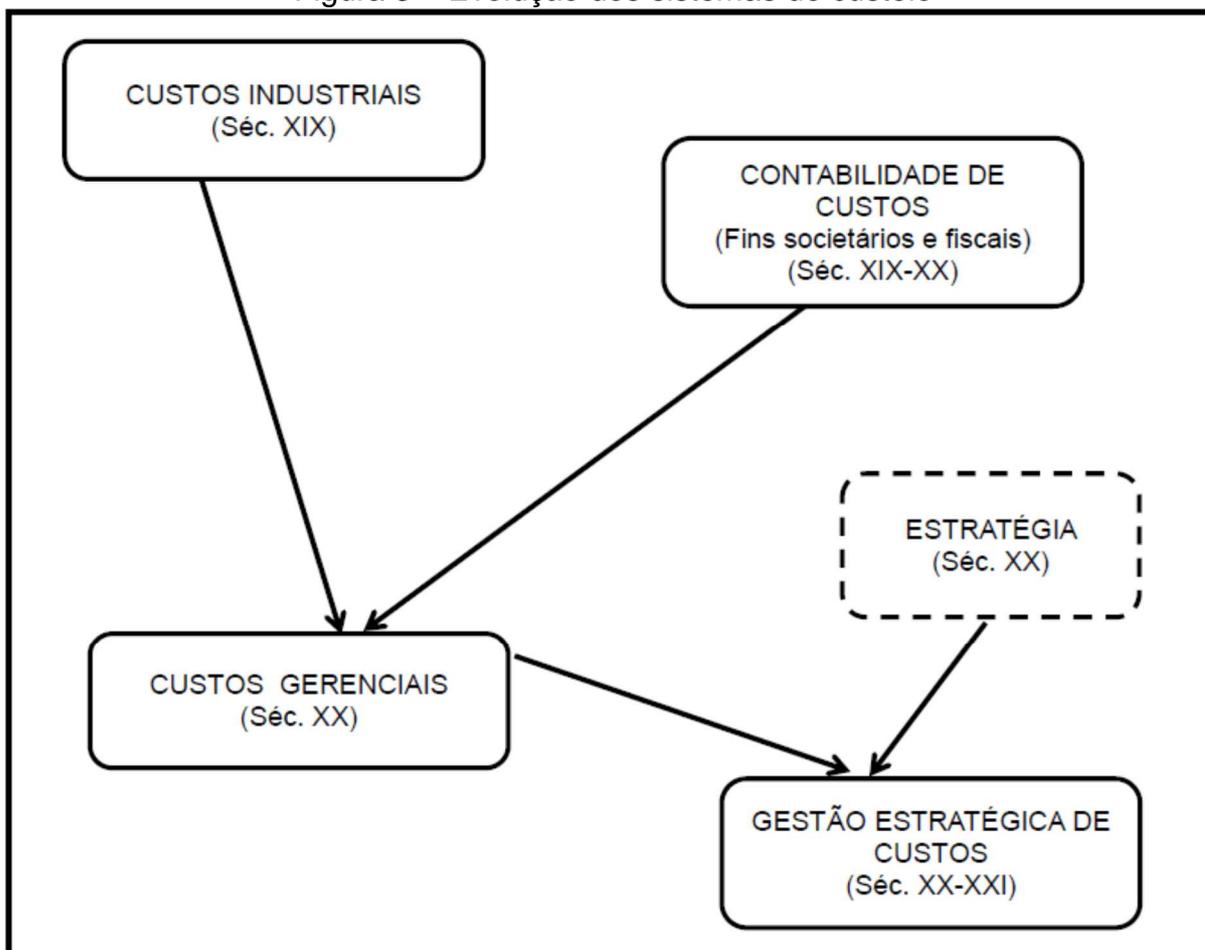
A gestão de custos, de acordo com Souza e Diehl (2009, p. 31), “[...] é uma preocupação organizacional que, concretamente, transcende fronteiras departamentais, e não está restrita a funções e áreas em particular.” Com isso o gestor, “[...] preocupado com a temática de custos precisa compreender as diferentes linguagens, ter visão sistêmica da organização e atuar proativamente.” (SOUZA; DIEHL, 2009, p.31). O que poderá, de acordo com os autores “[...] fornecer subsídios para decisão em diferentes contextos e ao mesmo tempo agir preventivamente, em termo de gestão de custos”. (SOUZA; DIEHL, 2009, p.31).

É possível afirmar, com base em Wernke (2005), que o controle de custos, de forma real e confiável, constitui-se num dos principais objetivos gerenciais, tanto para atividades rotineiras e periódicas, quanto, principalmente, para as decisões de médio e longo prazos.

Existem diferentes Sistemas de Custos e cada empresa apropria o sistema que mais se adéqua às atividades e à realidade de sua estrutura. Martins diz que um sistema é “[...] um conduto que recolhe dados em diversos pontos, processa-os e emite, com base neles, relatórios na outra extremidade”. (MARTINS, 2010, p.357). E, de acordo com Souza e Diehl, sistema de custos é “[...] um conjunto estruturado de princípios, métodos com o fim de informar o custo do objeto”. (SOUZA; DIEHL, 2009, 2009, p.34).

Os autores explicam que o controle de custos, para chegar aos dias atuais, passou por um processo evolutivo, como demonstra a Figura 3.

Figura 3 – Evolução dos sistemas de custeio



Fonte: Souza e Diehl (2009, p.33)

De forma resumida, os autores explicam a evolução dos sistemas de custos:

- a) custos industriais (séc. XIX): eram usados como ferramentas de controle de capatazes, gerentes e proprietários, consistiam em instrumentos simples, visando verificar o lucro, deduzindo-se das vendas o gasto efetivo;
- b) contabilidade de custos (séc. XIX-XX): foram estabelecidos princípios, convenções e regulamentos contábeis rígidos, que visavam informar o público externo sobre o desempenho da organização (objetivo societário) e apurar impostos (objetivo tributário);
- c) custos gerenciais (séc. XX): em um primeiro momento, dois sistemas - controle interno e público externo (investidores e fisco). As mudanças fizeram com que as empresas operassem com maior complexidade;
- d) gestão estratégica de custos (séc. XX-XXI): com a exigência pela informação, cada vez mais complexa, criaram-se os sistemas Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Estratégica de Custos (GEC).

No Brasil, de acordo com os autores, existem duas visões sobre a contabilidade de custos:

- a) contabilidade de custos: está mais ligada aos profissionais de Ciências Contábeis, influenciada principalmente por aspectos tributários e societários. A contabilidade geral faz uso dessas informações para produzir o Balanço Patrimonial (BP), Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos (DOAR) e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Tem maior preocupação com aspectos legais e usa as informações para atender usuários externos e com avaliação de desempenho de gestores;
- b) gestão de custos: está mais ligada aos profissionais próximos da Engenharia, notadamente a de Produção, tem viés voltado principalmente aos aspectos gerenciais de eficiência, mormente custeio de produtos e as decisões de comprar/fazer, retirada de produtos de linha, substituição de equipamentos, redução de custos e outras decisões de nível tático.

Martins e Rocha (2015) acrescentam que, além de fatores contingenciais e institucionais inerentes às organizações, devem ser consideradas as seguintes variáveis:

- a) as disposições legais e regulatórias às quais as empresas estão sujeitas;
- b) o objetivo da mensuração do custo, que está relacionado à situação-problema que se pretende solucionar;
- c) o modelo de decisão estabelecido para a situação-problema.

Dessa forma, Bornia (2010) explica que o sistema de custos deve estar em sintonia com o da gestão, adaptar-se às necessidades da organização e acompanhar a evolução dos processos internos e externos da mesma. Em relação aos objetivos, ainda de acordo com o autor, deve responder aos princípios de custeio, que estão intimamente ligados aos próprios objetivos do sistema de custos, que, por sua vez, estão relacionados aos da contabilidade de custos, ou seja, à avaliação de estoques, o auxílio ao controle e à tomada de decisões.

Neste estudo, adota-se o conceito de Leone (2012, p.234), que diz que sistema de custos é

[...] para definir o conjunto de componentes administrativos, de registros, de fluxos, de procedimentos e de critérios que agem e interagem de modo coordenado para atingir determinado objetivo, que, no caso, é o custeio da produção e do produto.

Souza e Diehl (2009) apresentam uma estrutura de decisões que devem ser analisadas e tomadas visando estabelecer o sistema de custos, conforme Quadro 8. Essa estrutura foi montada tomando como base o 5W2H¹.

Quadro 15 – Decisões sobre o sistema de custeio

Categoria de decisão	Pergunta (5W2h)	Elementos a considerar
Objetivo do sistema e de instrumentos	<i>Why</i> – por que será feito (justificativa)	Precificação, controle e avaliação de desempenho, melhoria de processos, demonstrações contábeis.
Forma de custos	<i>What</i> – o que será feito (etapas)	Custo corrente, padrão, estimado, etc.
Responsáveis	<i>Who</i> – por quem será feito (responsabilidade)	Contadores técnicos, administradores, etc.
Filosofia de custeio	<i>How much</i> – quanto custará fazer (custo)	Fixo/variável, custos/despesas, etc.
Método de acumulação	<i>How</i> – como será feito (método)	Por processo/sob encomenda.
Método de custeio		Absorção, Custeio Variável, ABC, UEP, Custeio Direto
Localização das informações	<i>Where</i> – onde será feito (local)	Centralizado na Controladoria, na contabilidade. Disponível sob demanda ou no sistema. Autônomo por área. Restrições de acesso e modificação. Centralizado ou descentralizado.
Período de análise e geração de informação.	<i>When</i> – quando será feito (tempo)	Mensal, trimestral, anual, por demanda, etc.

Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009).

Em relação à análise de um sistema de custos, Bornia (2010) afirma que pode ser efetuada sob dois pontos de vista:

- a) princípio de custeio: deve-se ver se a informação gerada é adequada às necessidades da empresa e quais seriam as informações importantes que deveriam ser fornecidas;
- b) método de custeio: diz respeito à parte operacional do sistema, ou seja, como os dados são processados para a obtenção das informações.

Martins e Rocha (2015, p.44) explicam que método de custeio diz respeito “à composição do valor de custo de um evento, atividade, portanto atributo, etc., ou seja, em uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”. E que sistema de acumulação de custos

¹É um *checklist* de determinadas atividades que precisam ser desenvolvidas com o máximo de clareza possível por parte dos colaboradores da empresa. Ele funciona como um mapeamento destas atividades e todos os motivos pelos quais estas atividades devem ser feitas. Em um segundo momento, deverá figurar como será feita esta atividade e quanto custará aos cofres da empresa tal processo. (PERIARD, 2009).

[...] é a definição da entidade que a empresa considera relevante custear antes de chegar aos custos dos produtos e das unidades produzidas, tendo em vista as características do seu sistema de produção, suas práticas de vendas e seu modelo de gestão. (MARTINS; ROCHA, 2005, p. 46).

Leone (2012) afirma que existem dois sistemas de custeamento, ou seja, o de produção e o de processos. O sistema de produção está dividido em dois tipos:

- a) produção por encomenda: os produtos são diferenciados e fabricados de acordo com as especificações do cliente; a Contabilidade de Custos estabeleceu o Sistema Custeamento por Ordem de Produção; a preocupação é a obtenção do custo total de produção ou de determinado componente do produto; exige maior soma de recursos administrativos; os custos reais são determinados por tipo de produto;
- b) produção em série: os produtos são fabricados de modo contínuo, padronizados e os clientes não especificam quando compram; a Contabilidade de Custos estabeleceu o Sistema Custeamento por Processo.

Martins e Rocha (2015), em relação ao sistema de custeio por processo, reforçam que, nesse sistema, as principais entidades objetos de custeio são as etapas do processo produtivo, por um período de tempo e o custo unitário, tornando-se isso a principal informação gerencial. Em relação aos critérios de avaliação, de acordo com os autores, diz respeito “[...] à definição de como avaliar o custos dos fatores utilizados na produção de bens ou serviços, no que se refere ao tempo sobre o qual a empresa considera relevante custear as unidades produzidas”. (MARTINS; ROCHA, 2015, p.48).

Nesse contexto, o método, o sistema e os critérios a serem definidos e utilizados pela organização, de acordo com Wernke (2005), apontam o caminho para se chegar aos objetivos de cada organização. O Quadro 9 apresenta os conceitos e variações dos métodos de custeio existentes.

Quadro 16 – Métodos de custeio

(continua)

Método	Conceito	Benefícios	Limitações
Absorção	<p>Designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período.</p> <p>Integral ou Total: A totalidade dos custos (fixos e variáveis) é atribuída aos produtos. (BORNIA, 2010)</p> <p>Parcial: quando apenas uma parcela ideal dos custos fixos é atribuída aos produtos. (SOUZA; DIEHL, 2009) As despesas são debitadas diretamente ao resultado do período em que estão incorridos, segundo o princípio da competência. (MARTINS; ROCHA, 2015)</p> <p>Parcial modificado: atribui aos produtos, os custos variáveis e fixos operacionais. (MARTINS; ROCHA, 2015)</p>	<p>É bastante usado na valoração dos estoques, pois é o único aceito pela legislação. Todos os valores consolidados neste sistema são integrados à contabilidade (SILVA, 2015).</p> <p>Garante a apropriação de todos os custos [...], garantindo a obtenção do lucro desejado. É ideal para uma visão de longo prazo, pois, tecnicamente, todos os custos em longo prazo são variáveis. Permite a apuração dos custos por centros de custos (ATZ, 2010).</p>	<p>Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos.</p> <p>Não evidencia a capacidade ociosa da entidade. Apresenta pouca quantidade de informações para fins gerenciais.</p> <p>Custos e despesas fixos, normalmente, são do período e não do produto, portanto, para apropriá-los são necessários bases de rateio – os critérios de rateio são sempre arbitrários, portanto, nem sempre justos.</p> <p>Rateios normalmente são realizados com base em volume físico, podendo não ser um critério adequado para relação de causa e efeito de custo [...] (ATZ, 2010).</p>
Custo Padrão ou Standard	<p>Estabelece medidas de comparação (padrões) concernentes à eficiência da utilização dos meios de produção e seus custos associados (MP, MOD, GGF). Método de origem americana e serve mais para controlar e acompanhar a produção e como instrumento de apoio gerencial do que propriamente para medir seus custos (SILVA, 2015)</p> <p>Possui três tipos: Custo-padrão ideal – seria uma meta da empresa em longo prazo, e não fixada para o próximo período ou para determinado mês; corrente – valor que a empresa fixa como meta para o próximo período para um determinado o produto, mas leva em conta as deficiências do produto; e o estimado – é o custo que deverá ser. (MARTINS, 2010).</p>	<p>Serve de referência para análise dos custos e determina o custo realmente incorrido; fornece suporte para o controle de custos da empresa; e como objetivo principal de procedimento o custo padrão permite a comparação com o custo real para analisar a variação entre ambos e auxiliar a procura pelas causas (motivos) que levaram aos desvios. (BORNIA, 2010).</p> <p>De fácil aplicação em fábricas que realizam a produção em série, padronizadas pela sua própria natureza. (LEONE, 2012).</p>	<p>O controle só é concretizado quando há ação gerencial para se corrigirem as distorções e evitar que um eventual problema se repita. (BORNIA, 2010)</p> <p>Aplicada apenas para os custos de matéria-prima, mão de obra direta ou para os insumos mais relevantes. (BORNIA, 2010)</p> <p>Padrões de custos pré-determinados, cuidadosamente apurados, que deveriam ser atingidos dentro de condições operacionais eficientes. (ZALUNCA, 2015)</p> <p>Demais custos definidos como indiretos e fixos, não serão considerados para compor o sistema de Custos-Padrão. (LEONE, 2012)</p>
Custeio Baseado na Atividade	<p>O ABC responde quanto, como, para quem e o porquê dos custos. Os direcionadores dos custos podem ser de diversas naturezas e, ao identificar a atividade e sua relação com objeto</p>	<p>Identifica as atividades que agregam valor (ou não) e a pertinência dos recursos consumidos por elas.</p>	<p>A utilização de direcionadores de recursos não elimina totalmente a arbitrariedade atribuída aos rateios efetuados no Custeio por Absorção.</p>

Quadro 9 – Métodos de custeio

(continuação)

Método	Conceito	Benefícios	Limitações
(ABC)	<p>de custo, permite melhor atribuição dos custos indiretos. (SOUZA; DIEHL, 2009)</p> <p>Caracteriza-se pela tentativa de identificação dos gastos das diversas atividades desempenhadas por uma empresa, independentemente de que sejam executadas dentro ou fora dos limites físicos da organização, em um determinado período. (WERNKE, 2005)</p> <p>Visão funcional: Há um agrupamento das funções semelhantes em um mesmo órgão na empresa e seus subsidiários. (SOUZA; DIEHL, 2009)</p> <p>Visão por processos: Os recursos são agrupados em vista de sua participação em determinado processo. (SOUZA; DIEHL, 2009)</p> <p>Por atividades e tarefas: um processo pode englobar várias atividades e, para cada uma, diversas tarefas.</p>	<p>Melhora a atribuição dos custos aos produtos pela eliminação das distorções propiciadas pelo custeio tradicional (Absorção), atribuídos a elas os custos efetivamente incorridos.</p> <p>Permite uma melhor gestão da rentabilidade individual de cada produto (ou cliente) e sua contribuição para o negócio.</p>	<p>Os custos indiretos, em sua maioria, são de natureza fixa. Ao apurar o custo por unidade, o ABC modifica o comportamento do elemento de custo.</p> <p>Dificuldade de implementação de forma detalhada ao quando a empresa utilizar muitas atividades no processo.</p>
Unidades de Esforço de Produção (UEP)	<p>É uma unidade de medida do trabalho e dos recursos empregados na produção de vários produtos de uma organização. (MARTINS; ROCHA, 2015)</p> <p>Os custos unitários dos produtos são formados pelos custos das matérias-primas consumidas e pelos custos de transformação.</p>	<p>Precificar produtos. Benchmarking de processos. Conhecer a capacidade de produção da fábrica. Custeio de produção. Determinar a necessidade de máquinas e de pessoal. Comparar a produção conseguida em períodos distintos. Viabilidade econômica de novos equipamentos. Possibilita o acompanhamento da produção por meio das unidades de medidas físicas de desempenho: eficiência, eficácia e produtividade.</p>	<p>Aplicável somente no ambiente industrial. Utilização recomendada para a fabricação de produtos seriados. Necessidade de adequação à medida que o processo produto seja modificado.</p>
Custeio Direto ou Variável (Marginal)	<p>Esse método assume que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização devem ser considerados no custeamento da produção. Também conhecido como Custeio Marginal, uma vez que a forma de apurar os valores que cabem a cada produto conduz ao</p>	<p>Vantagens e desvantagens:</p> <p>Os gastos fixos não têm ligação específica com a fabricação de qualquer unidade adicional. Para que o montante dos gastos fixos seja alocado aos produtos há a necessidade de se recorrer a critérios de rateio.</p> <p>Pela característica de manter o mesmo valor, independentemente do volume fabricado no período, caso seja rateado aos produtos, o valor do gasto fixo por unidade estará vinculado</p>	

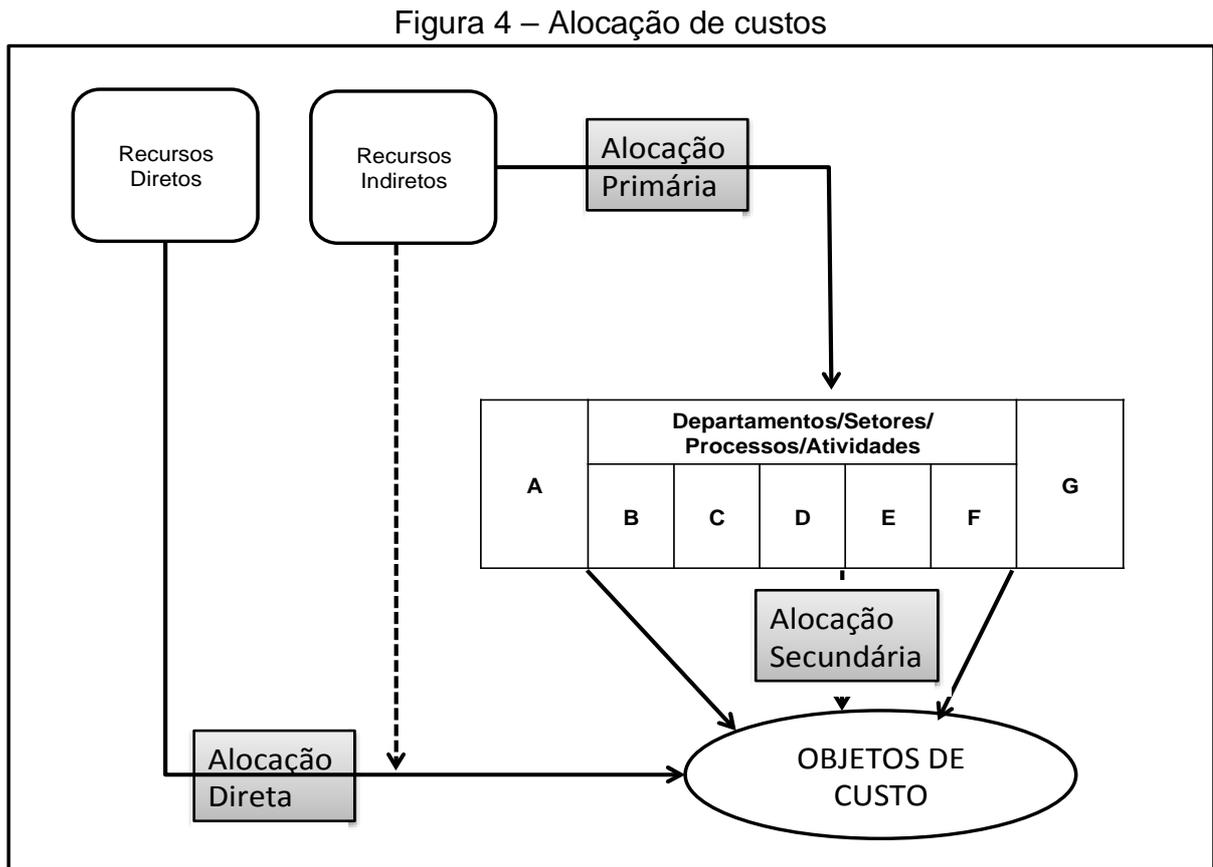
Quadro 9 – Métodos de custeio

(conclusão)

Método	Conceito	Benefícios	Limitações
	cálculo da Margem de Contribuição.	menor ou maior produção. Não é aceito pela legislação tributária para fins de avaliação de estoques. Não envolve rateios e critérios de distribuição de gastos, facilitando o cálculo. Exige uma estrutura de classificação rigorosa entre os gastos de natureza fixa e variável. Os gastos não diretamente relacionados à produção individualmente não são considerados, podendo prejudicar a análise de desempenho.	
RKW	Consiste no rateio não só dos custos de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos (MARTINS, 2003) Trata-se de um Método de Custeio Pleno também conhecido no Brasil pela sigla RKW (abreviatura de Reichskuratorium für Wirtschaftlichtleit), cuja sigla significa “Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica”. Uma espécie de CIP – Conselho Interministerial de Preços. Esta técnica foi originalmente disseminada na Alemanha, por volta de 1900. Considera o custo de oportunidade, referindo-se à remuneração do capital próprio. O referido autor destaca a utilidade do método em considerar o rateio dos custos e despesas totais, expressando que, dessa forma, é possível chegar ao valor de “produzir e vender”, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final. Considera também custos ocultos.	Considera-se como vantagem do método de custeio por centros de custos ou RKW o fato de serem utilizados todos os gastos ocorridos na organização, sem exceções. Com isto, obtém-se uma informação de custos completa e conservadora, no sentido de prudente. Também o preço praticado para cada produto permitiria a cobertura e recuperação plena de todos os gastos com a denominação de “custeio pleno” se comparado ao custo calculado pelos demais métodos. E a obtenção de uma margem planejada de lucros é especialmente importante na fixação dos preços no longo prazo. (MARTINS, 2003).	De outro lado, as limitações se estabelecem quando os preços são muito mais decorrentes dos mecanismos e das forças da oferta e procura e o grande responsável pela fixação dos preços é o mercado, e não os custos de obtenção dos produtos. Portanto, um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente será realista para a maioria dos negócios. E é mais certo que uma empresa analise seus custos e suas despesas para ter a certeza de que é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas. (MARTINS, 2001).
Overhead	Esse método consiste em ratear os custos indiretos de fabricação, de acordo com uma base de rateio pré-determinada. Pode ser a mão de obra direta, nos casos em que ela é de uso intensivo, ou podem ser horas/máquina ou o tempo de processamento, para os casos de ambientes altamente automatizados.	A vantagem consiste em priorizar o rateio dos custos indiretos se utilizando de uma base forte de referência e que represente significativamente o custo de operação. A exemplo da mão de obra, máquinas, etc. Utilizado, também, em empresas que operam sob encomenda. Ou seja, diferentes custos para prioridades diferentes. Atualmente, com os recursos tecnológicos disponíveis, referido método deixou de ter o seu grau de importância que teve no passado que, no início de 1900, a alocação de despesas gerais de fabricação era com base nas horas de trabalho direto ou pelo custo de mão de obra.	

Fonte: Adaptado de Wernke (2005) e outros autores.

Nesse sentido, Diehl e Souza (2009) explicam que uma das principais atribuições dos sistemas de custos é a determinação dos custos dos objetos. E explicam que existem duas formas de alocação de custos, ou seja, a alocação direta e indireta, usando duas etapas, a primária e a secundária, conforme demonstra Figura 4.



Fonte: Diehl e Souza (2009, p.36)

A Figura 4 sintetiza a existência dos recursos diretos e indiretos na formação do custo dos objetos ou dos produtos, que se processam quando se alocam os custos diretamente ao produto e que representam o custo direto de matéria-prima, materiais, insumos, etc. E os recursos indiretos, que acontecem em duas etapas distintas de alocação, a primária e a secundária. A primária é quando os custos indiretos relacionam-se diretamente ao produto e estão diretamente relacionados à manufatura dos mesmos, tais como, mão de obra direta, gastos gerais de fabricação, depreciação, etc. E de outro lado, tem-se a alocação secundária ao objeto, que considera as despesas indiretas ou despesas fixas não diretamente relacionadas ao produto, mas necessárias e indispensáveis à operação e que, por

essa razão, entende-se que devam ser distribuídas de alguma forma ao objeto ou ao produto.

2.2.3 Sistema de Distribuição de Custos Indiretos (SDCI)

Dutra (1994) afirma que rateio é uma divisão proporcional por uma base que tenha dados conhecidos em cada uma das funções em que se deseja apurar custos, que deve se constituir de dados que guardem estreita correlação com o custo, ou seja, o custo ocorre em condições semelhantes aos dados da base. O autor utiliza-se de três formas de rateio e distribuição dos custos, sendo:

- a) rateio convencional: em que são alocadas as parcelas dos custos indiretos aos diversos centros de custos, tanto os de apoio, quanto os produtivos;
- b) apropriação direta: os custos acumulados, tanto por apropriação direta, quanto por rateio convencional nos centros de apoio à produção, são distribuídos para os centros produtivos por taxas estabelecidas por consenso dos gerentes dos centros. No que se refere à parcela variável dos custos, essas taxas são automaticamente reajustadas em função do nível de ocupação do centro, sempre que a variação da produção ultrapasse a 10%;
- c) rateios por ordens de produção: os custos acumulados nos centros produtivos que, após a apropriação e a distribuição dos custos dos seus centros de apoio, são rateados para as ordens de produção (fabricação e embalagem) com base nas horas de mão de obra apropriadas.

O autor explica que os sistemas de rateios são feitos de acordo com o que se enquadra no departamento de serviço. Não há um tipo único de rateio, pois, para cada departamento, se analisa um fato, ou seja, são diversos critérios de rateios para que se possam dividir os custos da maneira mais racional possível.

2.2.4 As relações da Análise CVL

A relação Custo-Volume-Lucro (CVL) é uma importante ferramenta de gestão. Faz parte das informações do sistema de custos que são vistas, de acordo com Souza e Diehl (2009), como instrumentos de gestão, visto que servem para demonstrar e avaliar o desempenho da empresa no mercado no qual está inserida e

deve estar alinhado à estratégia geral da mesma. Além disso, os autores orientam que devem ser coerentes com o contexto, bem como com a cultura organizacional.

As relações da Análise CVL, afirma Wernke (2005, p.98) é “[...] um modelo que possibilita prever o impacto, no lucro do período ou no resultado projetado, de alterações ocorridas, no volume vendido, nos preços de vendas vigentes, nos valores de custos e despesas”. O autor explica ainda que a Análise CVL permite averiguar quais os valores que devem ser praticados quanto aos PV, qual o custo de fabricação máximo dos produtos e quantas unidades devem ser vendidas.

Souza e Diehl afirmam (2009, p.158) que a “lucratividade de uma organização está associada, entre outras, a três importantes variáveis interrelacionadas: volume produtivo, receitas e custos”. E explicam que a receita total da empresa depende do preço cobrado e do volume vendido. O custo depende em parte do volume (custos variáveis) e em parte não (custos fixos). Padoveze (1996) diz que as variáveis são margem de contribuição, ponto de equilíbrio e alavancagem operacional; e Wernke (2005) diz que são margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

Porém, Souza e Diehl (2009, p.259) esclarecem que a “compreensão das relações CVL e o uso de técnicas associadas apoiam os gestores em suas decisões”. Com base nos autores, é possível apresentar as aplicações da Análise CVL, que são:

a) Margem de Contribuição (MC)

MC é a diferença entre o Preço de venda (PV) e o Custo/despesa variável (CV) de cada produto. Bornia (2010) apresenta a fórmula para o cálculo, ou seja, $MC = PV - CV$.

Martins (2010) diz que a MC é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe será imputado sem erro. Cogan (2013) afirma que a MC mostra um caminho a ser seguido para a obtenção dos lucros finais para cada produto. Souto (2014) explica, com base em suas pesquisas e de forma resumida, que as vantagens de conhecer a MC de cada produto ou linha de produtos podem ser:

- a) ajudar a empresa a decidir que mercadorias merecem maior esforço de vendas e qual será o preço mínimo para promoções;

- b) auxiliar de maneira essencial na decisão pela manutenção ou não de determinados produtos e/ou de determinada filial;
- c) permitir a avaliação das alternativas de redução de preços e aumento no volume de vendas;
- d) ajudar a determinar o ponto de equilíbrio da empresa.

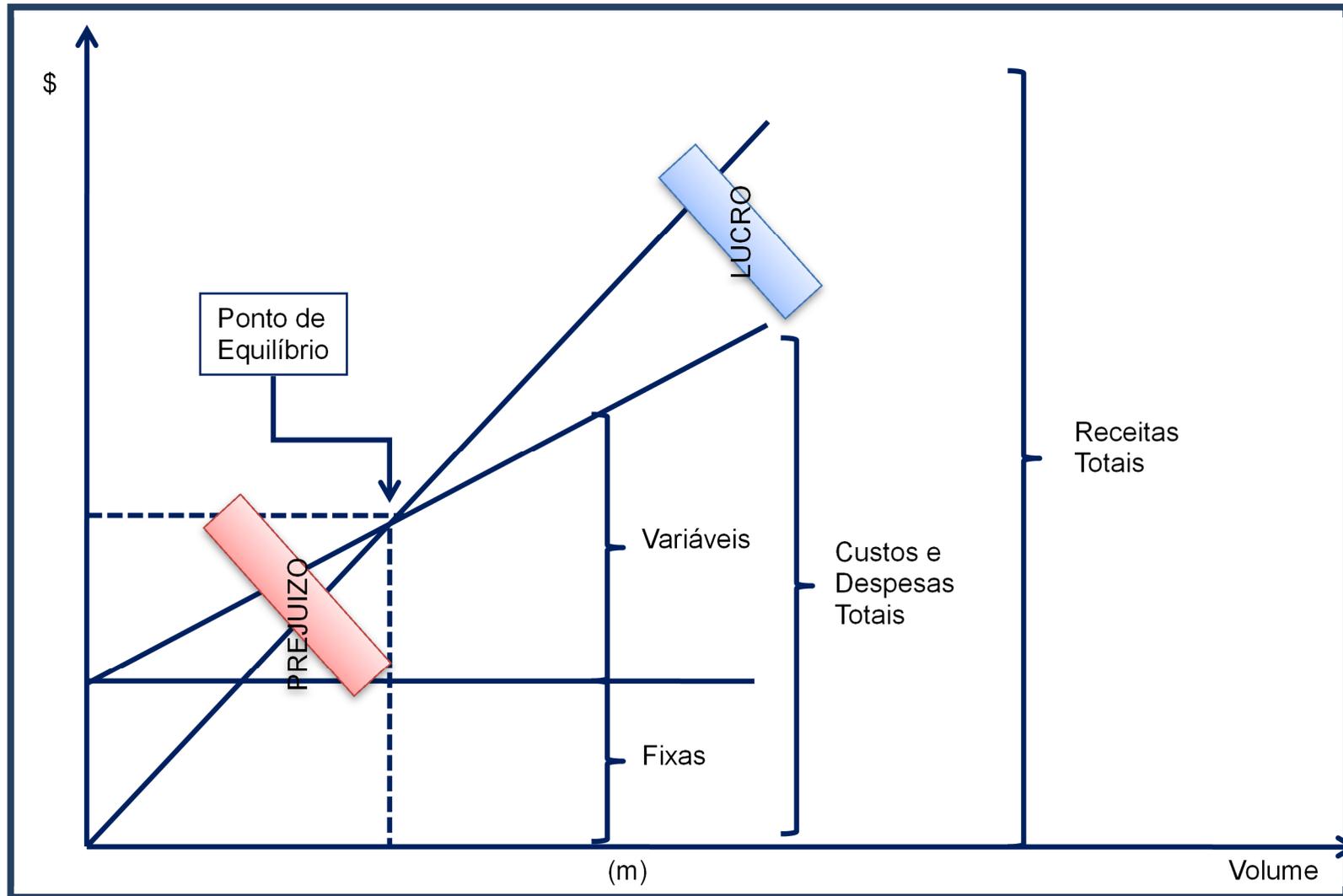
A autora explica ainda que MC ajuda os gerentes das empresas de quatro diferentes formas, ou seja, a decidir sobre se deve diminuir ou expandir uma linha de produção, a avaliar alternativas provenientes da produção, de propagandas especiais, etc., a decidir sobre estratégias de preço e a avaliar o desempenho da produção.

Folletto et al. (2013) explicam ainda que, quando existir um fator que restringe a produção, como, por exemplo, escassez de tempo, ausência de matéria-prima, etc., a análise deverá ser realizada em vista desse elemento limitante.

b) Ponto de Equilíbrio (PE)

O PE, de acordo com Martins (2010, p.257), “[...] nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”. Padoveze (1996, p.243) explica que o PE “[...] evidencia qual o volume que a empresa precisa produzir ou vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem que necessariamente incorrer para fabricar/vender o produto”. E Martins (2010) afirma que o PE tem uma representação gráfica, que pode ser melhor visualizada na Figura 5.

Figura 5 – Ponte de Equilíbrio



Fonte: Adaptado de Martins (2010, p.258).

Para Souza e Diehl (2009), o PE possui várias aplicações que podem ser: determinar em que nível mínimo de atividades a empresa deve trabalhar para não ter prejuízo; calcular qual o custo fixo e variável admissível para a determinação de receita e volume; potencial de lucro por produto, viabilidade econômica de linhas e produtos; determinação do preço para determinado custo; e volume, além de diversas variações para essas determinações, como alterações de custos, entre outras.

Werneke (2005) explica que existem diversas modalidades de PE e que são adaptadas ao contexto da informação requerida, ou seja, retirada de alguns fatores da fórmula de cálculo, introdução do valor do lucro que se pretende atingir e inserção de pagamentos a serem efetuados no período analisado. E as modalidades são:

- a) Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC): são levados em conta os custos e despesas fixos contábeis relacionados com o funcionamento da empresa, ou seja, $PEC = (CF + DF) / MC$, onde MC = Margem de Contribuição; CF = Custos Fixos; DF = Despesas Fixas;
- b) Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE): adicionam-se aos custos e despesas fixos todos os custos de oportunidade, diferente do ponto de equilíbrio contábil, o PEE visa à obtenção de lucro que pode ser estipulado. $PEE = (CF + DF + CO) / MC$, onde: Mc = Margem de Contribuição; CF = Custos Fixos; DF = Despesas Fixas; CO = Custos de Oportunidade;
- c) Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF): pode ser verificado financeiramente e/ou em quantidade de vendas ou prestação de serviços. $PEF = (CF + DF - C_{nf}) / MC$.

O cálculo do PE, de acordo com Wernke (2005), possui fatores benéficos e limitantes para o sistema de informações na tomada de decisão do gestor, como:

- a) benefícios: alteração do mix de venda, tendo em vista o comportamento do mercado; definição do mix de produtos, do nível de produção e do preço do produto; simulação de cenários que respondam aos objetivos da empresa;
- b) limitações: a MC e o PE devem ter valores estáveis; o comportamento dos custos pode apresentar alterações quando considerados os diversos níveis de ocupações da capacidade instalada; alterações nos componentes envolvidos podem ter implicações mediatas ou imediatas, entre outros fatores.

Nessa sequência, de acordo com o autor, cabe ao gestor ou o analista de custos considerarem os prós e contras em cada caso, com base nos objetivos da empresa, bem como do mercado no qual está inserida.

c) Margem de Segurança (MS)

A MS, de acordo com Folletto et al. (2013), é o excedente da receita da empresa sobre a receita no PE, ou seja, $MS (\%) = (V - PE) / V$, onde MS (%) = Margem de Segurança em percentual; V = Total das Vendas; PE = Ponto de Equilíbrio. Wernke (2005, p. 135) explica que a MS “[...] representa quanto as vendas podem cair sem que a empresa passe a operar com prejuízo”. O autor diz que a MS pode ser expressa de forma quantitativa em unidades físicas ou monetárias, ou em forma percentual e, ainda, podem ser utilizadas as seguintes fórmulas:

a) $MS (\$) = VT \text{ ou } VP (\$) - VT \text{ no PE } (\$)$

b) $MS (u) = VT \text{ ou } VP (u) - VT (u) \text{ no PE}$

c) $MS (\%) = MS (\$) / VT (\$)$

Meneguelli e Oliveira (2012) complementam que a MS é utilizada nas empresas como uma ferramenta na qual é possível medir o nível exato em que a organização deve operar após o ponto de equilíbrio para que não haja prejuízo operacional. E que deve ser utilizada junto ao PE, pois é possível quantificar o total que o excede, tornando-se muito útil em análise de decisões que impactam no lucro da organização.

Assim sendo, Souza e Diehl (2009) esclarecem que, na determinação da MS, o percentual admissível de redução dependerá da receita atual, ou seja, se houver alteração na receita, essa se refletirá no percentual.

d) Contabilidade de Custo Integrada

Moreira (2012) explica que a correta avaliação dos estoques é de fundamental importância para a quantificação dos resultados contábeis das empresas, afetando diretamente a carga tributária. E que a legislação do Imposto de Renda (IR) estabelece que o custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques

ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período-base, conforme explicita o Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977². É ainda importante lembrar, de acordo com Moreira (2012), que para a apuração do custo deverão ser computados os valores dos tributos devidos na aquisição, assim como o transporte e o seguro até o estabelecimento da empresa.

O autor explica ainda que a contabilidade de custo integrada com o restante da escrituração é fator determinante para se evitar as distorções na apuração do lucro real, possibilitando a redução da carga tributária através de resultados que efetivamente refletem a realidade. E que a sua implantação, entretanto, envolve a criação de infraestrutura administrativa adequada, capaz de fornecer diariamente aos responsáveis pela contabilidade dados básicos essenciais para o acompanhamento e registro da evolução dos custos.

E, ainda, para a apuração do lucro líquido, que, após os ajustes determinados pela lei, resulta na base de cálculo para a cobrança do IR e da contribuição social sobre o lucro, determina a legislação própria que a empresa que não mantenha contabilidade de custos integrada com o restante da escrituração, deverá avaliar os estoques das mercadorias e matérias-primas segundo o valor de aquisição mais recente. Assim como os estoques dos produtos industrializados em valor equivalente a 70% do maior preço de venda praticado no período, reduzindo-se em 20% o valor para estoques de produtos em elaboração.

²Art. 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação. § 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente: a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo; b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção ;d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção. § 2º - A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda de 5% do custo total dos produtos vendidos no exercício social anterior, poderá ser registrada diretamente como custo. § 3º O disposto nas alíneas "c", "d" e "e" do § 1º não alcança os encargos de depreciação, amortização e exaustão gerados por bem objeto de arrendamento mercantil, na pessoa jurídica arrendatária. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) § 4º No caso de que trata o § 3º, a pessoa jurídica deverá proceder ao ajuste no lucro líquido para fins de apuração do lucro real, no período de apuração em que o encargo de depreciação, amortização ou exaustão for apropriado como custo de produção. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) . **Determinação do Custo dos Bens**
Art. 14 - O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período. § 1º - O contribuinte que mantiver sistema de contabilidade de custo integrado e coordenado com o restante da escrituração poderá utilizar os custos apurados para avaliação dos estoques de produtos em fabricação e acabados. (Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>).

O autor destaca a importância da adequação da contabilidade das empresas às exigências de controle de custos, pois poderá ocorrer na constatação de lucros nos estoques em razão de sua sobrevalorização, aumentando substancialmente a carga tributária do contribuinte. Caso a empresa não considere o custo de estoques como determina a legislação de regência, ficará sujeita a sérias consequências.

Na conclusão de seu artigo, o autor coloca que os gestores não podem deixar de fazer a apuração correta por meio da contabilidade de custos integrada com o restante da escrituração. Isso possibilitará efetuar o planejamento das atividades mediante a correta fixação de preços, aumentando a competitividade no mercado e ainda cumprindo o principal da contabilidade que é o de medir o nível de eficiência e eficácia da empresa, com a correta utilização das informações gerenciais.

e) Markup

Markup é um método de precificação com base no custo e muito utilizado pela praticidade que representa. É composto por um índice que engloba custos diretos, despesas fixas, despesas variáveis e a margem de lucro estimado. Serve tanto para estabelecer o preço de venda, como para adequar o índice multiplicador de acordo com a negociação que se pretende realizar. Alterando, inclusive, a margem de lucro estimada de acordo com as perspectivas de negócio.

Markup, de acordo com Alves (2012), é um índice aplicado sobre o custo de um produto ou serviço para a formação do preço de venda, baseado na ideia de *cost plus pricing* ou preço margem; que consiste basicamente em somar-se ao custo unitário do produto ou serviço uma margem de lucro para obter-se o preço de venda, que deve ser suficiente para cobrir todos os custos, despesas e impostos e, no final, gerar um lucro na venda para manter a empresa ativa. O autor explica que, dessa forma, simplifica-se a estrutura do *markup*, na qual o preço é igual à somatória de todos os elementos, inclusive o lucro desejado, sendo:

$$a) \text{ Markup} = 100 / (100\% - (\%DF + \%DV + \%L)) / 100\%; e$$

$$b) \text{ PV} = \text{CD} \times \text{Mark up}$$

Onde,

100 : Representa o preço unitário de venda;

DF : Despesas Fixas (comercial, administrativa, financeira, etc.);

DV : Despesas Variáveis (Imposto sobre venda, comissões, etc.);

L : Lucro estimado; e

CD : Custo Direto ou Custo da Mercadoria Vendida (CMV)

Portanto, o índice *Markup* é multiplicado pelo valor do Custo Direto (CD) ou Custo da Mercadoria Vendida (CMV) para se obter o Preço de Venda (PV). Como, por exemplo, se a empresa tem um produto que o custo direto é R\$ 100,00 e a soma percentual das despesas fixas, despesas variáveis com impostos e a margem de lucro é 60%, significa que o custo direto ou custo da mercadoria vendida representa os outros 40%.

Simplificando, o índice *markup* poderá ser obtido dividindo o valor do produto que representa 100% pelo Custo Direto que representa 40% do valor, resultando um índice *markup* de 2,50, sendo: índice *markup* = 100% / 40%. Ou seja, o índice *markup* é 2,50, que multiplicado pelo Custo Direto de R\$ 100,00 se obtém o Preço de Venda de R\$ 250,00, ou $PV = 100,00 \times 2,50 = 250,00$.

De um modo geral, as empresas têm utilizado um único índice *markup* para todos os produtos, quando se recomenda que cada produto tenha o seu índice *markup* para que a venda não seja inviabilizada, principalmente se a empresa trabalha com produtos e segmentos variados.

f) Alavancagem

Peres Junior, Oliveira e Costa (2012) explicam que a alavanca é uma ferramenta que multiplica a força empregada numa das extremidades, provocando uma força maior na outra. Por exemplo, ocorre quando o crescimento percentual nos lucros é maior que o crescimento percentual das vendas. A fórmula apresentada pelos autores é:

$$\text{GA} = \text{Grau de Alavancagem} = \frac{\% \text{ de acréscimo de lucro}}{\% \text{ de acréscimo de vendas}}$$

Os autores explicam que o grau de alavancagem está diretamente relacionado com a MC e com gastos fixos. E pode ser calculado em qualquer ponto em que haja lucro.

g) Ponto de Fechamento (PF)

O PF, de acordo com Bornia (2010, p. 65), é “aquele ponto acima do qual não é vantajoso para a empresa o encerramento temporário de suas atividades [...] a margem de contribuição iguala os custos fixos elimináveis”. Folletto et al. (2012) explicam que, se a margem estiver superior aos custos fixos não elimináveis, este denota que ela também abonará parte dos “custos fixos não elimináveis”. Porém, se estiver menor, será mais benéfico que a empresa encerre as atividades, pois sua MC não paga nem os “custos fixos elimináveis”. A fórmula, de acordo com Bornia (2010), é a seguinte: $Q_f = CFE / Mc$, ou seja, Q_f = ponto de fechamento em unidades físicas; CFE = custos fixos elimináveis; Mc = margem de contribuição unitária.

Dalmonech et al. (2003) afirmam que, embora se reconheça que a análise de CVL seja uma ferramenta útil no processo de planejamento e controle estratégico, o modelo foi estruturado a partir de hipóteses simplificadoras que limitam a sua aplicabilidade. Bonacim et al. (2006) explicam que a utilização da CVL tradicional é em função de sua simplicidade e praticidade. Dalmonech et al. (2003) comentam que não se deve transformar uma ferramenta caracterizada pela sua simplicidade em uma ferramenta complexa, na qual as informações poderiam ser distorcidas e acrescentadas de pouco ou nenhum valor às informações.

Lembrando que o PF temporário em unidades físicas não está relacionado diretamente ao fechamento definitivo, cujo referencial seria o ponto de equilíbrio econômico, de acordo com Bornia (2010). Porém, a equação que trata do PF em unidades físicas também pode estar relacionada ao produto comercializado a preços inferiores ao seu próprio custo, fenômeno que vem ocorrendo com certa frequência no cotidiano das empresas, que se sujeitam a vender seus produtos com prejuízo a fim de atender suas necessidades mais urgentes de fluxo de caixa.

E isso ocorre, segundo Bornia (2010), quando a margem de contribuição estiver abaixo dos custos fixos elimináveis, ou seja, a empresa aposta que o *mix* de produtos de valor agregado seja suficientemente capaz de alavancar financeiramente o empreendimento. Suprindo, assim, o déficit gerado pelos produtos que geram prejuízo, sendo capaz de viabilizá-lo. Caso contrário, estará se estabelecendo as condições para o fechamento definitivo das atividades.

2.3 Gestão de vendas

2.3.1 Preços: formação e componentes

A competitividade do mercado sempre fez com que gestores estivessem atentos a todas as interferências em suas organizações. Essas podem ser das mais diversas esferas, com destaque à queda nas vendas, por meio da dificuldade de estabelecer o preço de venda dos produtos ou serviços da organização. Wernke (2005, p.147) diz que essa pode ser uma estratégia crucial. E afirma que “a adequada determinação dos preços de venda cada vez mais é questão fundamental para sobrevivência e crescimento das empresas, independentemente do porte ou da área de atuação”.

Zanluca (2015) diz que a formação do preço de venda pode ser simplificada pela equação $\text{Custo} + \text{Lucro} + \text{Despesas Variáveis} = \text{Preço de Venda}$. E que a apuração dos custos se faz pelos próprios elementos da contabilidade, com auxílio de informações extracontábeis, como controles de estoques, rateios de custos indiretos, horas de produção, etc.

Bruni (2012) explica que o preço de venda, sob a ótica da empresa, deve ser superior a todos os custos envolvidos no produto ou serviço e, sob a ótica do mercado, o preço praticado deve ser inferior ao valor percebido por quem compra o produto ou serviço. O autor reforça que existem dois caminhos para a formação do preço, ou seja, em um processo “da frente para trás”, a partir dos custos, e a determinação dos custos máximos “de trás para frente”, a partir do valor percebido pelo mercado.

E informa que os dois processos interagem, fornecendo informações para a melhor definição das estratégias e dos métodos que existem para a formação do preço. Esses métodos estão apresentados no Quadro 10.

Quadro 17 – Métodos para formação do preço

Método	Características
Com base nos custos	Os argumentos são: simplicidade - não é necessário ajuste em função da demanda; segurança – vendedores mais seguros sobre os custos e o mercado; justiça – preço acima dos custos é mais <i>Just</i> para os consumidores e vendedores. As políticas de alocação de custos não são sempre razoáveis. Os registros de depreciação não são compatíveis com a atual deterioração dos ativos por se tratar de um processo irregular. Não medem aspectos relacionados aos clientes. O objetivo é alcançar o custo-padrão e a melhora do processo. O inventário é ativo. O objetivo da contabilidade é conhecer o custo, mas as alterações na demanda trazem mudanças no custo devido à média dos custos fixos.
Valor percebido pelo mercado	As empresas empregam a percepção que o consumidor tem do produto ou serviço e não os custos do vendedor. A empresa utiliza o fato que os clientes estão desejosos de pagar, baseados nos benefícios que o produto irá lhe oferecer. A empresa precisa conhecer bem o cliente. Observar a existência de leis de mercado que não podem ser omitidas.
Análise da concorrência	As empresas prestam pouca atenção a seus custos e/ou demanda, mas focam na concorrência. Os preços podem ser de oferta, quando a empresa cobra mais ou menos que seus concorrentes; ou de proposta, quando a empresa determina o seu preço segundo o seu julgamento sobre como os concorrentes irão fixar os preços deles.
Custo mais lucro	Considera o custo de produzir o produto ou serviço e adiciona uma quantia necessária para a obtenção do lucro. Ignora a imagem e posição no mercado, os custos ocultos são facilmente esquecidos e, em consequência, o lucro por venda é muitas vezes inferior.
Da Margem (markup)	Consiste basicamente em adicionar a margem de lucro pretendida sobre a venda aos custos unitários dos produtos ou serviços. Sob o custo variável: É usar o custo variável como custo unitário e embutir na margem a ser usada. Para o comércio: não são necessários estabelecer critérios muito complexos. Para serviços: Podem-se estabelecer os preços a partir dos custos variáveis e dos custos fixo por hora trabalhada.
Retorno-alvo	Visa estabelecer o preço considerando o retorno esperado para o investimento realizado.
Preço-alvo	A empresa parte do preço que o comprador está disposto a pagar, por meio e dos volumes a serem produzidos, determina o custo máximo, custo-alvo (<i>target cost</i>)
Preço de valor	É mais uma política de preços. Baseia-se na oferta de um produto de qualidade com um preço baixo ou médio.
Preço de licitação	Disputas de contratos, muitos públicos, nas quais quanto maior o preço, maior margem de lucro, menor a chance de vitória, o inverso também é verdade. O preço pode ser determinado pelos métodos tradicionais, visando o equilíbrio entre diversas propostas.
Com base na ABC	Possibilita a alocação mais racional de custos com o objetivo de determinar o preço de venda, bastando para isso adicionar o lucro desejado por unidade. Porém, existem critérios ou direcionadores de custos com doses de subjetivismo.
Com base no custeio variável	Deve-se utilizar a margem de contribuição para auxiliar na tomada de decisão relativo à fixação de preços.

Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009); Martins (2010); Bruni (2012); Cogan (2013).

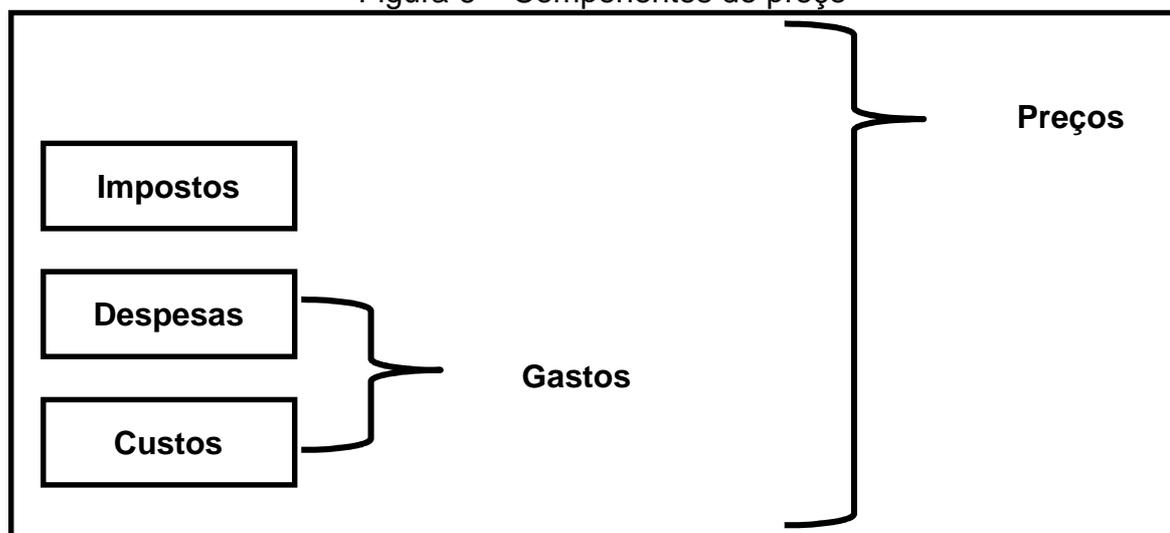
O quadro apresentado permite afirmar, de acordo com Bruni (2012), que os métodos ou técnicas buscam construir o melhor preço com base nos custos incorridos, que podem ser mensurados e analisados sob diversas óticas e conforme a situação da própria organização. Porém, o autor adverte que “todo e qualquer preço de qualquer produto estará limitado pelo mercado [...] pelo valor atribuído pelos clientes”. (BRUNI, 2012, p.247).

Nesse ínterim, Souza e Diehl (2009) explicam que é necessário que haja táticas de flexibilização de preços e de financiamento. Em relação à flexibilização, destacam a utilização dos aspectos subjetivos do produto; a comparação de um produto com maior qualidade similar de uma marca concorrente com preço menor; os descontos por quantidade; o lançamento de marcas secundárias, chamadas de combate; e a utilização de novos canais de vendas. Em relação ao financiamento, pode ser empregada para influenciar a percepção do comprador sobre o produto e aumentar sua propensão para comprar.

Os autores destacam também os erros comuns na formação do preço de vendas, que podem ser a orientação excessiva pelo custo; desatualização frente ao mercado; independência em relação ao posicionamento no mercado; pouca variação de preço e equívocos no planejamento tributário ou a falta desse.

O preço, segundo Bruni (2012), estará limitado entre o custo e o valor, visto que a empresa não oferecerá preços inferiores ao custo por tempo indeterminado. E, ainda, os clientes pagarão somente o preço de um produto se o valor percebido for maior. Da diferença entre o preço e o custo sairá o lucro para as empresas e, da diferença entre valor percebido e o preço, sairão os benefícios extras, desejados pelos clientes. Em relação aos componentes do preço, estes podem ser visualizados na Figura 6.

Figura 6 – Componentes do preço



Fonte: Bruni (2012, p.249).

O autor explica que:

custos: correspondem aos gastos produtivos ou incorporados ao produto. Nas relações comerciais, os custos são formados incluindo o fornecedor e a logística;

- a) despesas: correspondem aos custos não incorporados aos estoques dos produtos, representando gastos comerciais ou de vendas, administrativos ou financeiros. As principais despesas são as de manutenção do ponto de venda ou do empreendimento;
- b) impostos: diversos são os tributos incidentes sobre o preço, o IPI³, ICMS⁴, PIS⁵, COFINS⁶ e o lucro, este representa a remuneração do empresário. São registrados como valores a recuperar.

Nesse cenário, Cogan (2013) afirma que as organizações nem sempre podem utilizar o custo como base para a sua precificação, devido a sua própria complexidade. Mesmo em função de que o cliente, cada vez mais, está comprando

³ O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros. Suas disposições estão regulamentadas pelo Decreto 7.212/2010 (RIPI/2010). (Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/ipi.html>>)

⁴ A base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor. Sobre a respectiva base de cálculo se aplicará a alíquota do ICMS respectiva. (Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/icms_bc_ipi.html>)

⁵ Programas de Integração Social - PIS. É apurado sobre o valor do faturamento mensal de empresas, com alíquota variando entre 0,65% e 1,65%, dependendo da forma de tributação das empresas.

⁶ Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. É um tributo que incide sobre o faturamento mensal das empresas, com alíquota de 3% a 7,6%. São contribuintes da COFINS todas as empresas de direito privado, públicas, de economia mista e as instituições financeiras. A apuração da COFINS deverá ser realizada mensalmente.

pelo preço que deseja pagar. Assim, cabe aos gestores encontrarem os métodos, técnicas e estratégias que melhor respondem a essa nova constituição do mercado.

2.3.2 A formação do preço de vendas

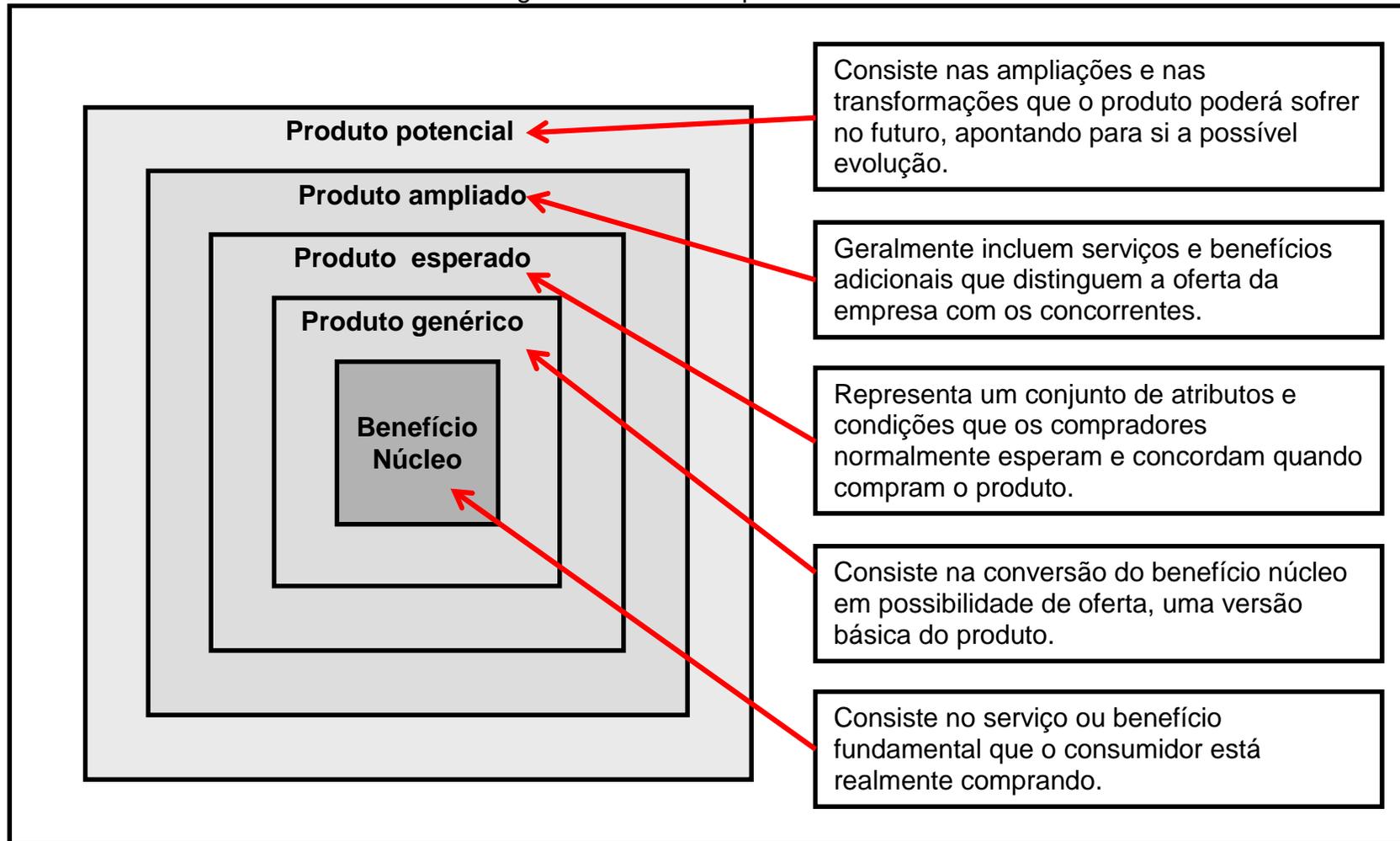
Os preços dos produtos e serviços a serem praticados dependem, conforme afirma Bruni (2012), de dois aspectos: o da oferta de um produto sem grande diferenciação, com isso a necessidade de custos menores; e o da oferta de um valor com preço percebido e diferenciado, tendo a possibilidade de ter custos e preços maiores. Afirma o autor que nenhuma empresa toma uma decisão primária sobre o preço que pretende praticar sem antes estabelecer as estratégias de produção e comercialização.

Em relação ao produto, de acordo com Bruni (2012, p.293), “[...] para permitir a cobrança de preços superiores aos custos, é preciso criar valores ainda mais elevados. O processo de criação de valor passa, necessariamente, pela ampliação do conceito de produto”. E Kotler (1998, p.383) afirma que o produto é

[...] algo que pode ser oferecido a um mercado para satisfazer a um desejo ou necessidade [...] ao planejar sua oferta no mercado, a empresa precisa considerar cinco níveis de produto. Cada nível acrescenta mais valor ao consumidor e, os cinco constituem uma hierarquia de valor para o consumidor.

A Figura 7 representa cinco níveis possíveis de atribuição de valor ao produto, descritos pelo autor.

Figura 7 – Níveis de produto



Fonte: Adaptado de Kotler (1998).

Bruni (2012) afirma que os produtos que mais conseguem agregar valor e ter preços mais elevados são aqueles que conseguem ampliar o seu conceito. E, com isso, os gestores conseguem definir as estratégias necessárias, de acordo com o perfil organizacional da instituição, para fixação dos preços de vendas. O Quadro 11 apresenta as estratégias que podem ser utilizadas.

Quadro 18 – Estratégia para formação de preço de venda

Estratégia	Conceito	Características
De preços distintos	É aquela na qual diferentes preços são aplicados a diferentes compradores para o mesmo produto.	<p>Desconto em um segundo mercado: preço para um mercado principal e outro para o mercado secundário.</p> <p>Desnatação: envolve a fixação de um preço relativamente alto, muitas vezes, no início da vida do produto.</p> <p>Desconto periódico: os descontos são oferecidos sistematicamente e de forma previsível.</p> <p>Desconto randômico: os descontos são oferecidos sistematicamente e de forma não previsível.</p>
De preços competitivos		<p>Igualando a estratégia da competição: é definida por meio de preços iguais aos de seus competidores.</p> <p>Cotar por baixo do preço da competição: a organização estabelece preços em níveis inferiores a de seus competidores.</p> <p>Líderes de preços e seguidores: organizações com grandes fatias de mercado e de capacidade de produção determinam o nível do preço.</p> <p>De preços de penetração: é feito introduzindo um baixo preço inicial com a intenção de estabelecer rapidamente o produto no mercado.</p> <p>Preço predatório: são estabelecidos por tradição, tendem a ser imutáveis por um longo período.</p> <p>Preço inflacionário: ocorrem quando as taxas de inflação são elevadas.</p>
Precificação por linhas de produtos	Objetivam maximizar os lucros para o total dos produtos da linha, e não propriamente para obter o maior lucro possível de uma linha de produto.	<p>Preço cativo: um produto básico é precificado para baixo, mas os lucros dos produtos associados compensam a falta de lucro.</p> <p>Preço isca e preço do líder: é o método de atração de clientes pelo oferecimento de produtos com preço mais baixo.</p> <p>Preço isca e mudança: é usada quando os comerciantes não têm interesse de vender os produtos isca.</p> <p>Preço pacote: o preço de um conjunto de produtos é menor eu o total de cada preço individual.</p> <p>Múltiplas unidades: vende mais que uma unidade de um produto. É estabelecido um preço menor que a soma de cada unidade individual.</p>
De preços de imagem e psicológica		<p>Preço referência: o preço moderado é colocado para uma versão do produto que será mostrado próximo a um modelo de alto preço da mesma marca, ou próximo a uma marca competitiva.</p> <p>Preços ocasionais: tornaram-se tradicionais (1,99). A lógica é que o consumidor pode perceber o preço significativamente menor.</p> <p>Preço de prestígio: ocorre quando um alto preço é percebido como sinônimo de alta qualidade.</p>

Fonte: adaptado de Cogan (2013).

Nesse ponto, Bruni (2012) explica que as estratégias devem estar baseadas na vantagem competitiva, visando o sucesso e a rentabilidade da empresa. Essa vantagem deve ser definida pelos gestores da empresa com base no seu sistema de informações, bem como seu posicionamento no mercado.

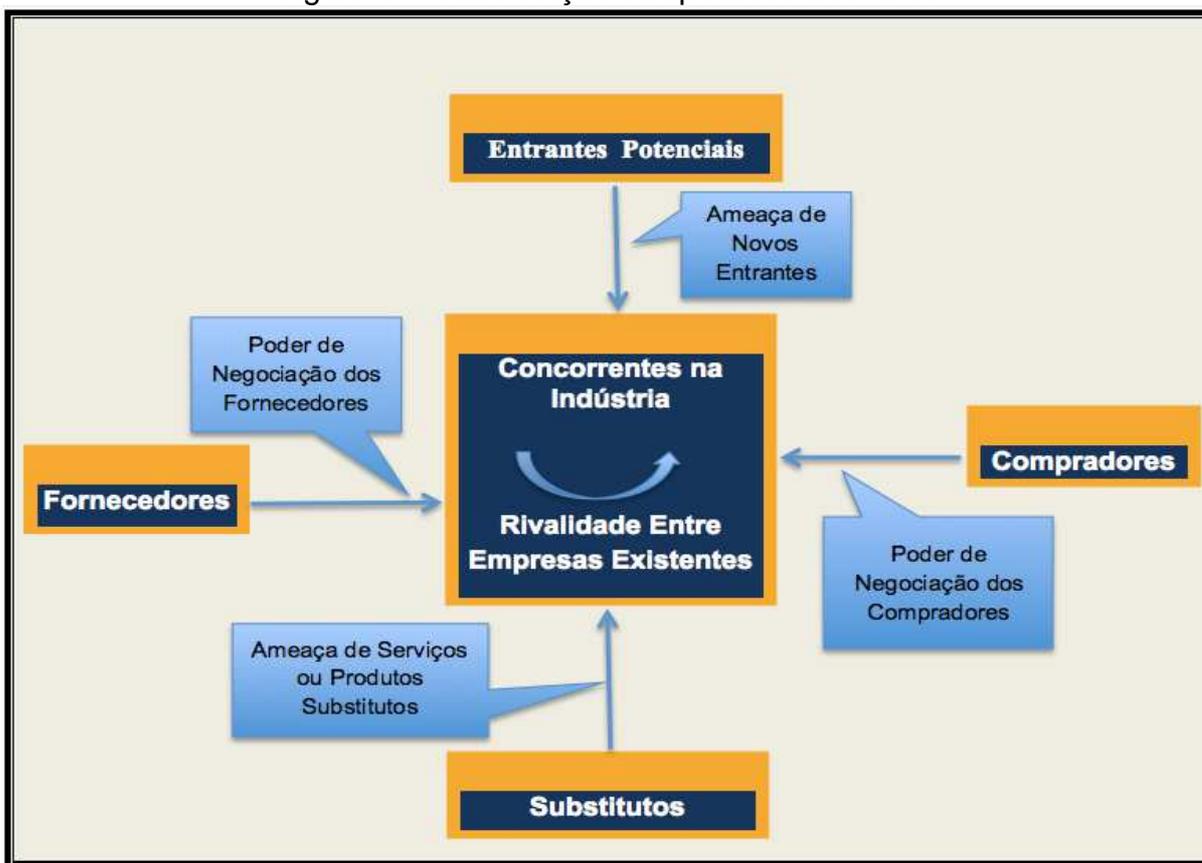
O autor explica as cinco forças competitivas, notando que quanto mais intensas forem essas forças, maiores serão os custos e menores os preços a serem praticados no mercado, no qual a organização está inserida ou pretende atingir. Por essa razão, deve-se estabelecer o equilíbrio entre elas. De tal modo que o autor afirma que será proporcional ao número de concorrentes em relação à intensidade da rivalidade, à lentidão do crescimento do mercado, à ausência de diferenciação dos produtos e aos serviços ofertados, entre outros.

Em relação às estratégias competitivas, o autor diz que podem ser de escopo amplo - de liderança em custos e a diferenciação de produtos – ou de escopo restrito - focalização ou enfoque:

- a) liderança em custos: quando a empresa propõe-se a ser o fabricante ou o prestador de serviços de menor custo do seu setor. A compra, nesse caso, deve ser a de menor valor;
- b) diferenciação de produtos: quando a empresa oferece produtos com diferenciais e que permite a cobrança por isso. Pode ser traduzir em uma marca e na imagem que a empresa possui no mercado;
- c) focalização ou enfoque: a competição da empresa restringe-se a um segmento específico de mercado.

Segundo Porter (1985), em qualquer indústria, seja ela doméstica ou internacional, que produza um produto ou um serviço, as regras da concorrência estão englobadas em cinco forças competitivas: a entrada de novos concorrentes, a ameaça de substitutos, o poder de negociação dos compradores, o poder de negociação dos fornecedores e a rivalidade entre os concorrentes existentes, como demonstra a Figura 8.

Figura 8 – Cinco forças competitivas de Porter



Fonte: Porter (1998)

Também reforça que o vigor coletivo destas cinco forças competitivas determina a habilidade de empresas em uma indústria para obter, em média, taxas de retorno sobre investimento superiores ao custo de capital.

Portanto, as cinco forças determinam a rentabilidade da indústria porque influenciam os preços, os custos e o investimento necessário das empresas em uma indústria – os elementos do retorno sobre o investimento. O poder do comprador influencia os preços que as empresas podem cobrar, por exemplo, da mesma forma que a ameaça de substituição. O poder dos compradores também pode influenciar o custo e o investimento, porque compradores também podem influenciar o custo e o investimento, porque compradores poderosos exigem serviços mais onerosos (dispendiosos). O poder de negociação dos fornecedores determina os custos das matérias-primas e de outros insumos.

O autor complementa que a intensidade da rivalidade influencia os preços, assim como os custos da concorrência em áreas como a fábrica, desenvolvimento de produto, publicidade e força de vendas. A ameaça de entrada coloca um limite nos preços e modula o investimento exigido para deter entrantes.

3 MÉTODO

3.1 Procedimentos metodológicos

Neste capítulo, é descrito o processo metodológico utilizado para a efetivação deste estudo, que passa, invariavelmente, por uma pesquisa, que conforme Cervo, Bervian e Silva (2007, p.57) é “[...] uma atividade voltada para a investigação de problemas teóricos ou práticos por meio do emprego de processos científicos”. Antunes Jr., Dresch e Lacerda (2015, p.15) afirmam que a pesquisa pode ser de ordem teórica ou prática.

A pesquisa com um caráter mais teórico costuma ser chamada de pesquisa básica ou pesquisa pura com objetivo de garantir o progresso científico e é mais de cunho acadêmico. A pesquisa de ordem prática é também chamada de pesquisa aplicada, e seu principal interesse é que os resultados auxiliem os profissionais na solução de problemas [...].

Nesse contexto, de acordo com Marconi e Lakatos (2010), a metodologia abrange o maior número de itens, visando responder às questões como, com que, onde e quanto. Para Minayo (2007, p.14), a metodologia

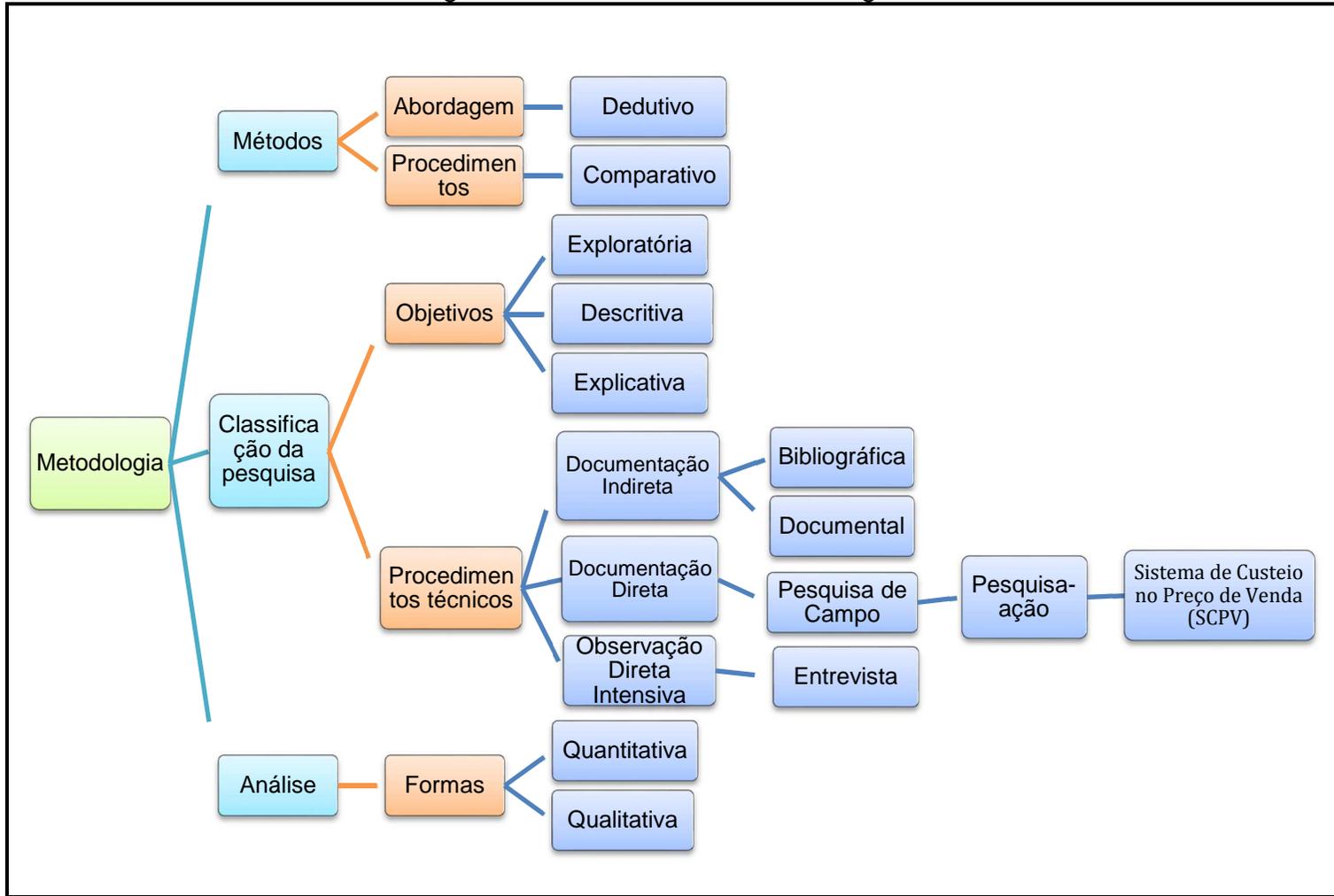
[...] inclui simultaneamente a teoria da abordagem (método), os instrumentos de operacionalização do conhecimento (técnicas) e a criatividade do pesquisador (sua experiência, sua capacidade pessoal e sua sensibilidade)”. E a autora alerta que “a definição da metodologia requer dedicação e cuidado do pesquisador.

O presente estudo, por meio da Figura 9, apresenta esse movimento, bem como seus componentes, que foi construído com base em diversos autores. Inicia-se pelo método de abordagem – dedutivo; método de procedimento – comparativo; e em relação à classificação da pesquisa, utilizou-se de duas formas:

- a) quanto aos objetivos: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa;
- b) quanto aos procedimentos técnicos: bibliográfica, documental e a pesquisa-ação.

A análise de dados utilizou o Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) de forma quantitativa e qualitativa.

Figura 9 - Procedimentos metodológicos



Fonte: Autor (2016).

A figura permite visualizar e estabelecer as definições utilizadas no presente estudo. O **método de abordagem**, de acordo Marconi e Lakatos (2010), caracteriza-se por uma abordagem mais ampla dos fenômenos da natureza e da sociedade. O método define-se como sendo indutivo, dedutivo e hipotético-dedutivo e todos eles com características próprias. O utilizado neste estudo é o método dedutivo, sob a explicação de Santos (2012, p.202), que diz que esse tem suas “proposições enfocadas na situação geral para explicar as particularidades e chegar à conclusão da afirmativa”.

E, de acordo com Antunes Jr., Dresch e Lacerda (2015), esse método caracteriza-se pelo uso da lógica para a construção do conhecimento e complementa citando que uma diferença significativa entre o método indutivo e dedutivo é que, para desenvolver o primeiro, deve-se obrigatoriamente partir da observação de fenômenos, ou seja, ter uma base empírica. Já o segundo parte da proposição das leis e teorias que abrangem determinado fenômeno e o conhecimento é construído a partir da definição de premissas e análises da relação entre elas.

Em relação ao **método de procedimento**, de acordo com Marconi e Lakatos (2010), é uma das etapas mais concretas da pesquisa, que busca a explicação geral dos fenômenos menos abstratos. Possui uma atitude concreta em relação ao fenômeno e está direcionado ao domínio particular e, de acordo com Santos (2012), são histórico, comparativo, estatístico, funcionalista, estruturalista e monográfico ou estudo de caso. No presente estudo, utiliza-se do método comparativo.

O método, de acordo Marconi e Lakatos (2010, p.89), realiza comparações com a finalidade de verificar semelhanças e explicar divergências. É “[...] usado tanto para comparações de grupos no presente, no passado, ou entre os existentes e os do passado, quanto entre sociedades de iguais ou de diferentes estágios de desenvolvimento”. Permite ainda analisar um dado concreto, deduzindo-se elementos constantes, abstratos e gerais. É empregado em estudos de longo alcance, em setores concretos, qualitativos e quantitativos.

Em relação à **classificação da pesquisa**, Santos (2012) explica que é dividida quanto aos objetivos: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; e quanto aos procedimentos técnicos: bibliográfica, documental, experimental, *ex post facto*, levantamento, estudo de caso e pesquisa-ação e pesquisa participante. Marconi e Lakatos (2010), nesse aspecto, trabalham como técnica de pesquisa,

sendo que a documentação indireta é a bibliográfica, documental; documentação direta: pesquisa de campo e de laboratório e a observação direta intensiva como observação e entrevista.

No presente estudo, a pesquisa, em relação aos objetivos, é classificada como exploratória, descritiva e explicativa. Exploratória, pois, de acordo com Ciribelli (2003, p.54)

proporciona maiores informações sobre o tema que o pesquisador pretende abordar; auxilia-o a delimitá-lo; ajuda-o a definir seus objetivos e a formular suas hipóteses de trabalho e também a descobrir uma forma original de desenvolver seu assunto.

Minayo (2007) esclarece que a fase exploratória da pesquisa é composta pela definição do objeto de pesquisa, construção do marco teórico, demarcação dos objetivos, seleção dos instrumentos de coleta de dados, escolha do espaço e do grupo de pesquisa, criação de critério para a inclusão do sujeito no estudo e no estabelecimento de estratégias para entrada no campo.

É também pesquisa descritiva, pois, de acordo com Gil (2011), essa tem como objetivo descrever as características de determinadas populações ou fenômenos ou estabelecer as relações entre as variáveis. E é pesquisa explicativa, pois o autor afirma que essas

[...] têm como preocupação central identificar os fatores que determinam ou eu contribuem para a ocorrência dos fenômenos [...] é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas. (GIL, 2011, p. 28).

Definiu-se, no presente estudo, a pesquisa em relação aos procedimentos técnicos ou técnica de pesquisa, sendo:

- a) documentação indireta: bibliográfica, documental;
- b) documentação direta: pesquisa de campo, pesquisa-ação; e
- c) observação direta intensiva como entrevista.

Em relação à documentação indireta, Marconi e Lakatos (2010, p.157) explicam que “implica o levantamento de dados de variadas fontes, quaisquer que sejam os métodos ou técnicas empregadas”. Nesse caso, a documental é descrita por elas como “[...] a fonte de coleta de dados que está restrita a documentos, escritos ou não, construindo o que se denomina de fontes primárias” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p.157).

No estudo, foram utilizados modelos e planilhas considerando sempre os requisitos e princípios básicos, relacionando-se à legislação e às normas que se relacionam especificamente à gestão de custos, contabilidade e finanças, com suporte na Associação Brasileira de Custos (ABCustos) e no Conselho Regional de Contabilidade. Também, o contato com profissionais de contabilidade e custos, além da consulta ao Vade-Mécum do Profissional de Contabilidade (2015), de publicações relacionadas à matéria.

Procurou o pesquisador, também, inteirar-se de todos os recursos e meios disponíveis que as empresas pesquisadas se utilizam para a gestão de seus negócios e de custos, especificamente. Procurando, acima de tudo, entender a cultura da empresa, de seus gestores e colaboradores. Isto deu-se através de visitas agendadas, que não contaram apenas com a entrevista semiestruturada e o levantamento de dados das empresas e de seus controles, mas também de suas instalações, meios de produção e manufatura. A pesquisa foi realizada no período de junho de 2015 a março de 2016, com o Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, como modelo de carta convite (APÊNDICE A).

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Severino (2007), é a que se utiliza de registros de pesquisas anteriores em relação ao tema de estudo, em documentos impresso como livros, artigos e teses, etc. O Quadro 12 apresenta os autores e os temas utilizados no desenvolvimento do presente estudo.

Quadro 19 – Temas e autores

(continua)

Item	Autores
A gestão empresarial e as inter-relações com a Controladoria	Assef (1999); Bornia (2010); Kwasnicka (2004); Chang e Mendes (1989); Lacombe (2009); Drucker (2010); Nascimento e Reginato (2009); Martinez (2016); Catelli (2001); Vasconcellos Filho (1979); Padoveze e Taranto (2009); Hammer e Champy (194); Bianchi, Backes e Giongo (2006); Zanluca (2015); Nunes (2016); Bruni e famá (2007); Sell (2004); Under (2011); Risso, Garcia e Garcia (2009); Borinelli (2006); Borges, Parisi e Gil (2005); Monteiro (2010); Rosa (2012); Martin (2002); Figueiredo e Caggiano (2004); Oliveira e Lima (2008); Lukes, Gasparetto e Schnnrrenberger (2009); Viana (2015).
Gestão de custos	Bornia (2010); Wernke (2005); Souza e Diehl (2009); Martins (2010); Bruni (2012); Leone (2012); Martins e Rocha (2015); Zanluca (2016); IBRACON (1999); Sá (1971); Holanda (1979); (DEARDEN, 1971); Leone (2000); Silva e Severino Filho (2011); Freitas, et al. (2007); Lima (1991); Gimenez (2010); Guerreiro (1996); Bornia (1994); Horngren, Datar e Foster (2009); Periard (2009); ATZ (2010); Martins (2003); Dutra (1994); Padoveze (1996); Cogan (2013); Souto (2014); Folletto, et al (2013); Meneguelli e Oliveira (2012); Moreira (2012); Alves (2012); Peres Junior, Oliveira e Costa (2012); Dalmonech, et al (2003); Bonacim, et al (2006).

Quadro 20 – Temas e autores

(continuação)

Item	Autores
Gestão de vendas	Wernke (2005); Zanluca (2016); Bruni (2012); Souza e Diehl (2009); Martins (2010); Cogan (2013); Kotler (1998).
Metodologia	Cervo, Bervian e da Silva (2007); Antunes Jr., Dresch e Lacerda (2015); Marconi e Lakatos (2010); Minayo (2007); Santos (2012); Ciribelli (2003); Gil (2011); Severino (2007); Thiollent (2009); Tripp (2005); Severino (2011); Santos (2012); Novaes e Gil (2009); Brenner e Jesus (2008); Gomes (2007); Vade Mécum (2015).

Fonte: Autor (2016).

Em relação à documentação direta, que, de acordo com Marconi e Lakatos (2010, p.169) “[...] constitui-se, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem”, é a pesquisa de campo. Elas explicam que “[...] é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta.” (MARCONI; LAKATOS, 2010, p.169), que nesse caso utiliza-se da pesquisa-ação.

Essa é definida por Thiollent (2011, p.16) como uma pesquisa com base empírica, “[...] que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os participantes representativos da situação ou do problema estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo”.

Em relação à origem e ao conceito da pesquisa-ação, Tripp (2005, p.445) diz que existem diversas abordagens e, após a pesquisa, publicou que “[...] é pouco provável que algum dia venha, a saber, quando ou onde teve origem esse método, simplesmente porque as pessoas sempre investigaram a própria prática com a finalidade de melhorá-la”. Severino (2011, p.120) diz que pesquisa-ação é

[...] aquela que vai além de compreender, visa interferir na situação com vistas a modificá-la. [...] Assim, ao mesmo tempo em que realiza um diagnóstico e análise de uma determinada situação, [...] propõem ao conjunto de sujeitos envolvidos mudanças que levem a um aprimoramento das práticas analisadas.

Santos (2012) adverte que é uma pesquisa controversa e que exige do pesquisador estreito relacionamento com a realidade, pessoas e objetos da pesquisa. Tripp (2005) estabelece que existem cinco modalidades de pesquisa-ação, que são:

- a) pesquisa-ação técnica: constitui uma abordagem pontual na qual o pesquisador toma uma prática existente de algum outro lugar e a implementa em sua própria esfera de prática para realizar uma melhoria;

- b) pesquisa-ação prática: o pesquisador escolhe ou projeta as mudanças feitas;
- c) pesquisa-ação política: refere-se à mudança da cultura institucional e/ou de suas limitações. Quando se começa a tentar mudar ou analisar as limitações dessa cultura sobre a ação, é preciso engajar-se na política, porque isso significa trabalhar com ou contra outros para mudar “o sistema”;
- d) pesquisa-ação socialmente crítica: é uma modalidade particular de pesquisa-ação política e ambas se sobrepõem porque, quando se trabalha para mudar ou para contornar as limitações, isso comumente é resultado de uma mudança no modo de pensar a respeito do valor último e da política das limitações;
- e) pesquisa-ação emancipatória: essa é outra variação da pesquisa-ação política, que tem como meta explícita mudar o *status quo* não só para si mesmo e para seus companheiros mais próximos, mas de mudá-lo numa escala mais ampla, do grupo social como um todo.

Novaes e Gil (2009) explicam que a pesquisa possui alguns conjuntos de ações, não necessariamente ordenados pelo tempo, que são: fase exploratória, formação do problema, construção de hipóteses, realização do seminário, seleção da amostra, coleta de dados, análise e interpretação dos dados, elaboração do plano de ação e divulgação dos resultados. No Quadro 13 são apresentadas as etapas da pesquisa-ação e sua aplicação no presente estudo.

Quadro 21 – Etapas da pesquisa-ação do estudo

(continua)

Etapas	Conceitos/Características	No estudo	
		Aplicações	Operacionalização
Fase exploratória	Objetiva determinar o campo de investigação, as expectativas dos interessados, bem como o tipo de auxílio que estes poderão oferecer ao longo do processo de pesquisa.	A Serra Gaúcha concentra um setor industrial importante para o Estado e para o País. Com uma diversidade grande de empresas industriais e com diferentes atividades.	Seleção de sete empresas e de atividades diferentes, com sede em municípios de maior expressão econômica da região. Enquadradas como pequenas e médias empresas.
Formação do problema	Procura-se garantir que o problema seja formulado com a maior precisão.	Aplicação de uma matriz com distribuição de custos pelo preço de venda.	Utilização de uma matriz de custo com dados do produto e do DRE da empresa.
Construção de hipóteses	A construção de hipóteses deve ser feita de forma clara, concisa, sem ambiguidade gramatical e que possibilite a verificação empírica.	Se o preço de venda de cada produto for insuficiente frente aos custos levantados, possibilitar ou sugerir mudanças no produto, mercado ou estrutura da empresa.	A matriz de custos identifica, item por item, quais são os valores que compõem o preço de venda, permitindo ao gestor a opção em reduzi-los, naquilo que for possível, ou a alternativa que viabilize o preço de venda
Realização do seminário	Reúne os principais membros da equipe e dos interessados na pesquisa. Da sua discussão e aprovação é que são elaboradas as diretrizes de pesquisa e ação.	Reunião preliminar quando a proposição foi apresentada e definidos os procedimentos necessários para a obtenção dos dados e entendimento dos sistemas que a empresa utiliza.	A pesquisa se operacionalizou de forma semelhante em todas as empresas. Com dados do questionário e com os demonstrativos financeiros e informações e dados dos produtos comercializados por empresa.
Seleção da amostra	Quando o universo é reduzido, faz-se o censo. Quando é amplo, faz-se uma amostra.	A amostra selecionada foi de sete empresas de pequeno e médio porte da Região Metropolitana da Serra Gaúcha, de diferentes ramos de atividade e diferentes municípios.	A seleção priorizou empresas de segmentos diferentes, mas que estavam dispostas e interessadas em conhecer melhor o custo de seus produtos e que pudesse simplificar seus processos, neste quesito.
Coleta de dados	Entre as diversas técnicas adotadas, destacam-se a entrevista e o questionário, diário de campo (APÊNDICE B), entre outras. (Observação Direta Intensiva)	Entrevistou-se os gestores das empresas e procedeu-se a coleta e verificação de dados mantendo-se o sigilo. O instrumento utilizado para a coleta de dados foi o questionário, composto de perguntas fechadas acompanhado de formulário modelo para o cálculo de	Assim foram selecionadas sete empresas industriais, de pequeno e médio porte, com forte predominância em manufatura e em diferentes ramos de atividade, cuja pesquisa e dados coletados se referem ao exercício de 2015, no período de janeiro a dezembro. Optou-se em considerar os dados da pesquisa e o período

Quadro 22 – Etapas da pesquisa-ação do estudo

(conclusão)

Etapas	Conceitos/Características	No estudo	
		Aplicações	Operacionalização
Coleta de dados		custos usando metodologia e critérios próprios, independente da forma que a empresa esteja calculando seus custos.	correspondente ao DRE do exercício fiscal encerrado em 31.12.2015, para melhor contemplar os dados, considerando os fatores de sazonalidade e os ciclos de produção que caracterizam e predominam em alguns dos segmentos pesquisados.
Análise e interpretação dos dados	Nessa fase, as análises podem ser de forma clássica, ou seja, categorização, codificação, tabulação, análise estatística e generalização, ou ainda interpretação e discussão dos dados obtidos. (Análise quantitativa e qualitativa)	Será de forma mista, codificando-se os dados relacionados à empresa e tabulação dos valores apurados de cada produto. Permitindo a comparação dos valores apurados em cada sistema, empresa e pesquisa, com análise comparativa com o DRE de cada empresa.	Os resultados apurados constam de uma grade com o código da empresa. Foram listados os três principais produtos, em volume de venda e valor, por empresa, constando o preço de venda, custos, despesas e o resultado de cada item, apurados pela empresa e pela pesquisa e comparados com o DRE.
Elaboração do plano de ação	Planejamento de ação destinado a enfrentar o problema que foi objeto de investigação.	Relatório que individualize o resultado da operação, por produto, com as constatações e indicação de solução.	Apresentação do resultado apurado em cada metodologia utilizada e sua relação com os demonstrativos financeiros da empresa.
Divulgação dos resultados	Pode ser divulgada por meio de reunião, seminários, palestra, etc.	Apresentação colegiada com os participantes da entrevista e os que forneceram os dados e elementos necessários à realização do trabalho.	Entrega de relatório com os resultados e principais técnicas utilizadas para realização do trabalho e apuração dos resultados e conclusões.

Fonte: Adaptado de Gil, 2011.

Em relação à observação direta intensiva, utiliza-se a entrevista, que, de acordo com Marconi e Lakatos (2010), serve para coleta de informações visando ajudar na busca de soluções de determinado problema, tendo como objetivos a averiguação dos fatos, de terminação das opiniões e sentimentos sobre os fatos, descobertas de planos de ação, conduta atual ou do passado e os motivos conscientes para opiniões, sentimento, sistema ou condutas.

A abordagem inicial às empresas selecionadas ocorreu por meio de contato direto com o Contador e/ou *Controller* da empresa e, posteriormente, com os dirigentes, mediante apresentação de carta convite. Os termos da carta foram mantidos os mesmos e todas as empresas aceitaram em participar da pesquisa, por meio de seus dirigentes que permitiram e disponibilizaram os dados e informações necessários à realização da pesquisa e à conclusão dos trabalhos.

A entrevista possuiu um roteiro semiestruturado, com elementos relacionados aos sistemas de controle que a empresa adota na apuração de custos, nos controles financeiros, regime contábil, apuração de indicadores econômico-financeiros, etc. (APÊNDICE C), além do DRE de janeiro a dezembro de 2015 e de relação de itens produzidos e comercializados em 2015. Esse processo da pesquisa aconteceu no período de junho de 2015 a março de 2016.

Todos os elementos e dados obtidos junto às empresas, nas visitas, nas entrevistas, coletas de dados e documentos junto a seus gestores, *Controllers* e Contadores, devidamente checados, foram catalogados num sistema denominado Kit Join⁷, composto de modelos específicos para a computação e processamento dos dados necessários à realização do trabalho, seus objetivos e finalidade. O referido sistema contou com uma matriz de custos no formato semelhante ao DRE das empresas.

Os resultados apurados foram automaticamente transferidos para um relatório resumo com os elementos e custos dos três principais produtos de cada empresa, permitindo-se analisar, avaliar e concluir acerca dos resultados apresentados e relacionados a cada metodologia aplicada.

Os dados receberam a **análise quantitativa e qualitativa**. A quantitativa, de acordo com Brenner e Jesus (2008, p.21), “[...] é a abordagem do objeto investigado que se faz através de uma pesquisa de campo que utiliza a coleta de dados, com a aplicação de formulários e questionários”. Quanto à qualitativa, Minayo (2007, p.21) explica que:

[...] responde a questões muito particulares, com nível de realidade que não pode ou não deveria ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo dos significados, dos motivos, das aspirações, das crenças, dos valores e

⁷ Kit Jose Inácio-É uma estrutura da matriz SCPV, com base no modelo de DRE e fluxo de caixa mensal/anual - operacional e financeiro (APÊNDICE D), principalmente utilizados em empresas que não tinham os DRE's organizados. Essa estrutura foi desenvolvida pelo autor, com base no conhecimento teórico e aplicação prática em diferentes empresas e atividades.

das atitudes. [...] A abordagem qualitativa se aprofunda no mundo dos significados. Esse nível de realidade não é visível, precisa ser exposta e interpretada, em primeira instância, pelos próprios pesquisados.

Gil (2011, p.175) explica que, na análise qualitativa, “não há fórmulas ou receitas pré-definidas para orientar os pesquisadores. Assim, a análise de dados na pesquisa qualitativa passa a depender muito da capacidade e do estilo do pesquisador”.

Desse modo, existem autores, de acordo com Gomes (2007), que entendem a análise como a descrição e a interpretação com a articulação dos dados obtidos na pesquisa, porém acreditam na existência da compreensão de que, no sentido mais amplo, a análise e a interpretação dos dados estão contidas no mesmo movimento. “O de olhar atentamente para os dados da pesquisa” (GOMES, 2007, p.66).

Gil complementa que, para interpretar e analisar os resultados, o pesquisador precisa ir além da leitura dos dados, pois precisa integrá-los num universo mais amplo em que poderão ter algum sentido. E acrescenta que isso são “[...] fundamentos teóricos da pesquisa e o dos conhecimentos já acumulados em torno das questões abordadas”. (GIL, 2011, p.178).

No presente estudo, serão feitas as análises quantitativa e qualitativa por meio dos resultados obtidos e demonstrados nas planilhas Excel, bem como no questionário utilizado na entrevista.

3.2 Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV)

3.2.1 Considerações iniciais

A metodologia de construção do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) obedece à estrutura básica do DRE, que tem na Venda ou Receita Média Mensal (RMM) da empresa a base para o cálculo do Referencial de Rateio (RR), que resulta na equação que divide as vendas ou receitas pelo preço de venda de cada produto. Pois, o referencial de rateio servirá de base para a distribuição dos custos e despesas indiretas de cada produto, além dos custos diretos e despesas variáveis, que somados totalizam os custos e despesas de cada item. Quando deduzidos do preço de venda, os custos e despesas, chega-se ao resultado da apuração.

Portanto, num formato semelhante ao DRE, com sua estrutura de contas, dados e resultados.

Assim, vale dizer que, para o presente estudo e respectivo sistema, os custos têm uma relação direta com a gestão de custos, contábil e financeira, associada à gestão de preços e vendas, cabendo ao *Controller*, Contador ou financeiro papel de relevância neste contexto.

3.2.2 Matriz do SCPV e a lógica do DRE

A matriz do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) está representada na Figura 10, seguindo-se uma combinação de dados e procedimentos técnicos que seguem a mesma linha de raciocínio do item anterior e nos moldes do DRE, seguindo-se algumas identificações e caracteres possíveis de facilitar o seu entendimento e operacionalização. Estes, por natureza ou espécie, estão agrupados e identificados em células que identificam-se pelas cores:

- a) [...] cor amarela: destina-se ao recebimento de dados contábeis, do DRE e informações financeiras que a empresa disponibiliza. Serão utilizados para o cálculo individualizado dos custos de cada produto e pela metodologia proposta. Somente células desta cor recebem dados;
- b) [...] cinza e [...] azul: destinam-se ao recebimento e processamento dos dados contábeis e financeiros informados;
- c) [...] cor telha: representa a estrutura da matriz e relaciona os itens que identificam cada componente de custo relacionado aos produtos e ao plano de contas do DRE, permitindo a apuração de custos e a demonstração individualizada de cada item;
- d) [...] verde: contornam a matriz, separando a parte superior da inferior. A parte superior destina-se à apuração de custos pelo preço de venda e a inferior para informar o valor das vendas realizadas mensalmente por produto, possibilitando a aferição dos resultados obtidos, paralelamente aos custos previamente calculados na parte superior da mesma matriz e para o mesmo produto.

Figura 10 – Matriz do SCPV

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA (SCPV)					
EMPRESA: (identificação):		ABC & Cia.	Custo dos produtos AA, BB e CC (simulação)		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	4.333.333	4.333.333	4.333.333	4.333.333
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	Prod AA	Prod. BB	Prod CC
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	12,80	18,00	22,00
3	PREÇO DE VENDA (R\$)		12,80	18,00	22,00
4	REFERENCIAL DE RATEIO		338.542	240.741	196.970
6	CUSTO DIRETO (R\$)	16,69	3,80	5,22	7,67
	Matéria Prima	Custo aquisição	3,05	4,10	6,35
	Insumos e materiais	Custo aquisição	0,25	0,62	1,00
	Embalagem	Custo aquisição	0,50	0,50	0,32
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		2,87	4,15	3,79
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	592.500,00	1,75	2,46	3,01
	Gasto Geral de Fabricação	185.700,00	0,55	0,77	0,94
	Depreciação	98.700,00	0,29	0,41	0,50
	Gasto c/Pessoal Produção	295.600,00	0,87	1,23	1,50
	Outros Custos Indiretos	12.500,00	0,04	0,05	0,06
	CUSTO INTEGRADO		4,80	6,56	9,36
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	804.230,00	2,38	3,34	4,08
	Gasto c/Pessoal	192.500,00	0,57	0,80	0,98
	Gasto Comercial	257.800,00	0,76	1,07	1,31
	Gasto Administrat.	158.150,00	0,47	0,66	0,80
	Gasto Financ. Liq.	195.780,00	0,58	0,81	0,99
	PONTO DE EQUILÍBRIO		280.626	193.611	212.370
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	0,34	4,38	6,17	7,54
	% Simples	0,00	0,00	0,00	0,00
	% ICMS	17,00	2,18	3,06	3,74
	% PIS	1,65	0,21	0,30	0,36
	% Cofins	7,60	0,97	1,37	1,67
	% IR/CSLL	0,00	0,00	0,00	0,00
	% Comissão s/vendas	5,00	0,64	0,90	1,10
	% Logística	3,00	0,38	0,54	0,66
9	CUSTO TOTAL		12,31	17,19	22,30
10	RESULTADO em R\$		0,49	0,81	-0,30
10	MARGEM (L/P) em %		3,83%	4,52%	-1,35%
11	PREÇO DE VENDA APURADO		12,80	18,00	22,00
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	68,89%	70,31%	71,00%	65,14%
	MARKUP Divisor	31,11%	29,69%	29,00%	34,86%
	MARKUP Multiplicador	3,21	3,37	3,45	2,87
D R E - APURAÇÃO DE RESULTADOS COM VENDAS, CUSTOS E DESPESAS REALIZADAS					
	VENDA REALIZADA (R\$)	4.333.333	1.820.000	1.170.000	1.343.333
	Preço de Venda Total (R\$)	52,80	12,80	18,00	22,00
	Referencial de Rateio (un)	268.248	142.188	65.000	61.061
	Margem de Contrib. (R\$)	908.719,32	407.487,50	270.000,00	231.231,82
	Ponto Equilibrio (R\$)	3.897.958,17	1.508.643,61	940.949,10	1.448.365,46
	Ponto Equilibrio (un)	686.607	280.626	193.611	212.370
	Custo Direto (R\$)	1.347.947,35	540.312,50	339.300,00	468.334,85
	Custo Indireto (R\$)	592.500,00	248.850,00	159.975,00	183.675,00
	Despesa Fixa (R\$)	804.230,00	337.778,60	217.142,10	249.311,30
	Despesa de Venda (R\$)	1.484.166,87	623.350,00	400.725,00	460.091,67
	MARKUP Multiplic.	3,21	3,37	3,45	2,87
	Margem: L ou P (R\$)	104.489,32	69.710,90	52.857,90	-18.079,48
	Margem: L ou P (%)	2,41%	3,83%	4,52%	-1,35%

Fonte: Autor (2016).

A matriz do SCPV, como se pode observar, está estruturada de forma semelhante à Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) das empresas e cuja estrutura e metodologia serão detalhadas na sequência dos itens:

1. Receita média mensal (RMM)

A RMM é obtida pelo valor médio de vendas da empresa apurado pela contabilidade/DRE ou registros pertinentes. Considera-se que, se há alguma defasagem no valor da receita informado, via de regra, o mesmo ocorre com os dados informados para os custos indiretos e despesas fixas. Isto pelo fato das receitas, preço de venda, custos indiretos e despesas fixas estarem intimamente relacionados entre si pelo referencial de rateio, estabelecendo-se uma paridade de critérios entre si.

2. Identificação do produto/Referência

A identificação do produto ocorre pelo nome como o produto é conhecido ou por sua referência, que poderá ser numérica, alfanumérica, etc. Considera-se que um dos fatores importantes na gestão de custos, para a presente metodologia, é individualizar o custo por produto. Isto significa conhecer quem é quem no conjunto de produtos produzidos e comercializados pela empresa e individualizar por produto a estrutura e sua performance, em termos de custos e de resultados, para fins de gestão num sentido mais amplo. Ponderando que a apuração é por produto, de forma que esses produtos poderão estar separados e organizados por unidades de negócio, células de produção, por família de produtos, etc.

Desta forma, se estaria facilitando sua apuração e permitindo uma avaliação mais precisa acerca das características de cada produto quanto à manufatura ou à linha de produção e outros fatores que justifiquem sua individualização, até para um maior e melhor controle e conhecimento acerca de seus produtos e unidades que o produzem, além de subsídio importante como ferramenta de gestão.

3. Preço de venda (PV)

O PV é informado pelo valor que a empresa pretende vender cada produto, desde que haja mercado e consumidores dispostos a pagá-lo. Caso o PV não esteja compatível com essa premissa, a matriz do SCPV disponibiliza, item por item e com total transparência, relacionando sua composição de custos, despesas e margem, com lucro ou prejuízo, conforme a realidade de cada produto. Assim, possibilita a seus gestores ajustes necessários de possível redução de custos, despesas e/ou margem, conforme for o caso, para que haja, em nível de empresa, a possível adequação do preço de seus produtos à realidade de mercado e atingir seus objetivos e metas.

Caso a redução de custos não for suficiente e compatível com a realidade do mercado consumidor, restam alternativas possíveis. Ou seja, reposicionar produtos, marcas e mercado, por meio de pesquisas ou mediante outros meios que sinalizem uma solução para o problema. Lembrando que a constatação do fato cabe ao gestor de custos, porém a alternativa para uma possível solução do problema passa a ser alçada à competência de outros setores da empresa.

4. Referencial de rateio (RR)

O RR representa a quantidade de unidades de produto que cada item representa no contexto geral do RMM da empresa ou do conglomerado, dividido pelo PV de cada produto, isto é: $RR = RMM / PV$

A equação representa o resultado de uma operação de matemática que determina a quantidade de vezes (RR = quociente) que um número (PV = divisor) está contido dentro de outro número (RMM = dividendo). Na qual o RMM pode ser obtido pelo valor médio mensal da Receita Bruta Operacional (RBO) da DRE, ou de outra fonte disponível na empresa. E o PV corresponde ao valor de cada produto que a empresa estabelece e em sintonia com o mercado.

Considerando a formulação acima e por analogia, pode-se dizer que sempre que se está dividindo algo, também se está compartilhando o todo. Logo, o quociente, aqui denominado de RR, representado pela divisão do PV (divisor = parte) pelas receitas mensais (dividendo = todo) poderá também, e na mesma proporção, compartilhar valores mensais de CID e DF (dividendo = todo) por unidade

produzida (divisor = parte), num sistema de rateio pelo preço de venda, relacionado a cada item produzido com seus custos absorvidos na exata proporção de seu valor. De forma recorrente, a equação que define essa situação também poderá estar representada pela seguinte fórmula: $QR = CIDF / RR$.

Quociente de rateio (QR) representa o resultado da divisão do total mensal de CID e DF pelo RR, na qual o QR é o valor individual de CID e DI ou DF de cada produto.

Tem-se, portanto, o quociente que representa a porção exata de valor que cada item absorve de CID e DF na composição dos custos de cada produto. Ou seja, tem-se a quantidade de produtos/mês e, se essa quantidade for o divisor dos CID e DF, o resultado será correspondente à porção que cada item produzido ou vendido representa de CID e DF, na exata dimensão daquilo que o produto vale, ou pelo valor recebido de sua venda.

5. Custo direto (CD)

O CD considera o valor exato que cada produto consome ou absorve de matéria-prima, materiais, insumos, embalagens, etc. Ou seja, tudo que for incorporado diretamente ao produto acabado é considerado custo direto ou custo variável. E representa a soma de todos os itens de materiais e insumos que integram o produto pronto para entrega.

Lembrando que, do valor de aquisição dos produtos, deve-se também descontar o valor dos impostos (ICMS, PIS e COFINS) dado, que, por ocasião da compra, a empresa se beneficia com o crédito de referidos impostos e acrescenta-se o valor do frete de aquisição, se houver, ou qualquer outro custo de aquisição. Portanto, o valor líquido de aquisição dos itens que compõem o custo direto de cada produto, representa uma equação simples de matemática e o mesmo procedimento é adotado praticamente em todas as empresas, sem restrições.

6. Custo indireto (CID)

Os CID's são representados pelos gastos necessários à elaboração dos produtos e, em termos de custo, integram-se a eles de forma indireta. Assim, os CID's são representados pelo custo de operação, tais como gastos gerais de

fabricação, mão de obra da produção, aluguel, depreciações, etc. Esse custo, também denominado Custo de estrutura (CE), tem sua importância e relevância por permitir a manufatura dos produtos. Porém, sua alocação ao custo dos produtos tem gerado muita dúvida e dificultado sua apuração que, via de regra, tem burocratizado a operação como um todo. Também pelo excesso de controles, sistemas e formulações, ou pela ausência de um critério que simplifique sua alocação.

Nesse contexto, o SCPV utiliza-se de um sistema próprio de distribuição de CID com o uso de um RR, obtido conforme formulação do item 4. Assim, com o valor do Custo Indireto Mensal (CIDM) dividido pelo RR, ter-se-á como resultado da equação o valor do Custo Indireto Individual (CIDI) de cada produto, na proporção exata do seu valor de venda, decorrente da seguinte equação: $CIDI = CIDM / RR$.

Dessa forma, procura-se demonstrar que uma questão controversa por natureza e que trata da alocação dos CID, no SCPV resume-se numa operação que necessita apenas de três elementos de fácil obtenção e disponíveis na empresa, que são: o PV do produto, o CIDM e a Venda média mensal (VMM) da empresa, já que o RR da fórmula é resultado da divisão do RMM ou da VMM pelo PV.

7. Despesas Indiretas (DI)

As DI ou Despesas Fixas (DF) são representadas por todas as despesas e gastos que ocorrem, via de regra, no âmbito administrativo e de gestão do empreendimento, quer seja de ordem administrativa, comercial, financeira, etc., porém necessários para atingir os objetivos e finalidades do empreendimento. Portanto, são despesas que não se relacionam diretamente com o produto ou manufatura, mas são necessárias às atividades e ao funcionamento da empresa.

E, pelo fato de não estarem diretamente relacionadas ao objeto “produto”, os gestores têm grandes dificuldades para estabelecerem um critério adequado de alocação dessas despesas, na exata dimensão que elas representam em cada produto, ou quanto de DF cada produto absorve. Para ajudar a entender melhor esta equação, o SCPV utiliza um RR conforme formulação do item 4 para proceder a distribuição de referidas despesas ao custo individualizado de cada produto, a exemplo do procedimento adotado para a distribuição dos custos indiretos, do item anterior. E a exemplo da distribuição dos CIDM, tem-se a distribuição das DIDM pelo mesmo critério dos custos e com a seguinte formulação: $DI = DIDM / RR$.

Lembrando que o RR, com base no PV, é o denominador de todos os CIDM e Despesas Indiretas Mensais (DIDM), cujo resultado da equação é o valor individual que cada produto absorve desses custos ou despesas.

8. Despesas Variáveis (DV)

As DV ocorrem simultaneamente com a venda e referem-se aos encargos de tributação, logística, comissão e financiamento das vendas, etc., cujas despesas estão representadas por índices percentuais. De acordo com as características de cada empresa e de seus produtos, existem percentuais específicos e próprios de tributação definidos e fixados pela legislação e os demais índices obedecem a regras próprias de cada empresa.

Sendo que cada item de DV com o seu Índice Percentual (IP) correspondente representarão em valor a participação de cada componente das DV no PV de cada produto, assim representado: **DV = IP X PV**.

A operação matemática obedece à regra simples de multiplicação, ou seja, multiplica-se o (IP) de cada item das DV pelo PV de cada produto. O resultado representará em valor a participação que cada item de Despesa Variável que tem na composição dos custos e das despesas de cada produto.

9. Custo total (CT)

O CT, que é a soma de todos os custos e despesas individualmente apurados pelo SCPV, representa o que cada produto custa pelo preço de mercado, ou seja, **CT = CD + CID + DI + DV**.

Tem-se, assim, um demonstrativo de todos os custos e despesas previstos para a elaboração e entrega de um produto.

10. Resultado (R) e Margem (M)

O R e a M representam o produto final de sobra ou falta de valor quando se conclui a operação e está representado pela equação: **R = PV – CT**.

O resultado poderá ser positivo ou negativo, acusando lucro ou prejuízo. E, conseqüentemente, a Margem (M) apurada representará o índice percentual do

Resultado (R) e que se estabelece em relação ao PV de cada produto, numa equação simples de regra de três. Ou seja, **$M = (R \times 100) / PV$** .

O índice percentual representará a parcela de resultado que cada produto representa percentualmente em relação ao PV.

11. Preço de Venda Apurado (PVA)

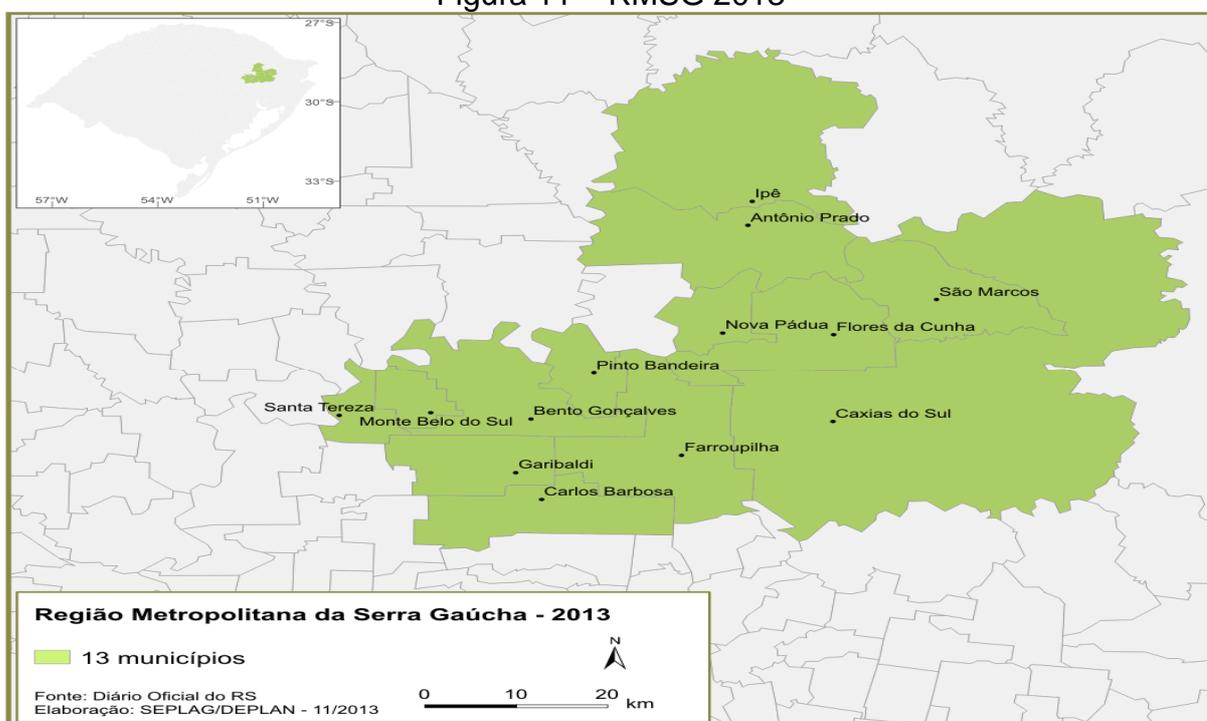
O PVA é representado na seguinte equação: $PVA = CT + R$, ou seja, é a soma do Custo Total (CT) com o Resultado (R) que também é a Margem (M) de cada produto. Portanto, trata-se da confirmação do PV, considerando o resultado.

4 RESULTADOS OBTIDOS

4.1 Cenário industrial da Região Metropolitana da Serra Gaúcha (RMSG)

A Região Metropolitana da Serra Gaúcha (RMSG), abaixo, na Figura 11, está localizada no nordeste do Rio Grande do Sul, a cerca de 100 Km da capital, Porto Alegre, colonizada por imigrantes italianos, desde 1875, portanto, há cerca de 150 anos e hoje representada por diversas etnias. Caracteriza-se por seu capital humano de muito trabalho, progresso e de forte conteúdo empreendedor. A RMSG foi instituída pela Lei Complementar nº 14.293, de agosto de 2013, sendo constituída pelos municípios de Antônio Prado, Bento Gonçalves, Carlos Barbosa, Caxias do Sul, Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, Ipê, São Marcos, Nova Pádua, Monte Belo do Sul, Santa Tereza e Pinto Bandeira. A Região corresponde à antiga Aglomeração Urbana do Nordeste, criada em 1994 e acrescida dos municípios de Antônio Prado, Ipê e Pinto Bandeira, este último emancipado de Bento Gonçalves e instalado em 2012 (SEPLAN, 2013).

Figura 11 – RMSG 2013



Fonte: Atlas Socioeconômico (2016).

A Tabela 1 apresenta dos dados relativos à área, população, PIB e distância do polo, a cidade de Caxias do Sul, maior centro urbano da região e um dos mais populosos do Estado.

Tabela 1 – Municípios da RMSG e respectivos dados

Município	Área (km ²)	População	PIB (R\$)	Distância em km Caxias do Sul
		2014 ⁸	2013 ⁹	
Antônio Prado	347,616	12.782	369.887	55
Bento Gonçalves	382,513	112.897	4.737.043	45
Carlos Barbosa	229,906	26.847	1.462.421	42
Caxias do Sul	1.643,9 13	473.955	21.349.578	-
Farroupilha	359,3	68.368	2.417.832	18
Flores da Cunha	272,662	28.941	1.104.546	20
Garibaldi	167,697	32.138	1.458.893	38
Ipê	599,948	6.113	158.424	60
Monte Belo do Sul	68,369	2.748	100.293	45
Nova Pádua	103,239	2.455	48.736	51
Pinto Bandeira	101	2.842	32.747	45
Santa Tereza	72,39	1.648	31.201	38
São Marcos	256,254	21.412	546.530	35
Total	4 505 0 00	793.146	33.736.648	

Fonte: FEE (2015).

Os dados permitem fazer uma relação do PIB nacional, estadual e o da região utilizada no estudo. Guerra (2016)¹⁰ diz que os três municípios com maior PIB da mesorregião concentravam 65,4% do seu total, explicitando a relevância das economias de Caxias do Sul, Bento Gonçalves e Farroupilha. Porém, a Fundação de Economia e Estatística (FEE), conforme Tabela 1, apresenta um percentual ainda mais significativo da concentração econômica destes três municípios que integram a RMSG, cujo percentual de concentração é de 84,59% do PIB da referida região.

O PIB da RMSG em 2013 representou valor superior a R\$ 33,7 bilhões de reais, ou seja, mais de 10% do PIB do Estado do Rio Grande do Sul e mais de 0,5% do PIB Nacional. Sendo que o total do PIB¹¹ gaúcho, em 2014, foi de R\$ 331,508 bilhões, com crescimento dos preços de 6,8%. Já o PIB *per capita* foi de R\$ 29.560, o que representou uma redução de 0,4% em termos de volume, em relação ao de 2013. E em valores correntes, o PIB do Brasil de 2015¹² ficou em R\$ 5,9 trilhões. O

⁸ Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/municipios/detalhe/?municipio=>>>.

⁹ Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/municipios/detalhe/?municipio=>>>.

¹⁰ Disponível em: <<http://wp.clicrbs.com.br/acertodecontas/tag/pib/?topo=52,1,1,,171,e171>>

¹¹ Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/pib/pib-ro-rs-fecha-2014-com-variacao-nula/>>>

¹² Disponível em: <<http://br.advfn.com/indicadores/pib/brasil/2015>>

PIB per capita ficou em R\$ 28.876 em 2015, com queda de 4,6% em relação ao ano anterior.

Analisando a grande quantidade de empresas instaladas na RMSG e seu potencial socioeconômico no contexto estadual e nacional, a abordagem obedeceu a critérios nos quais se procurou contemplar os setores mais significativos da região para melhor qualificar a amostra. As empresas selecionadas para a pesquisa são de manufatura e, de acordo com o porte, segundo suas receitas e o número de empregados, são pequenas e médias empresas (PME's) da RMSG, conforme demonstra o Quadro 14.

Quadro 23 – Critérios de classificação do porte de empresas

Classificação	Receita Operacional Bruta	Número de empregados	
	Anual	Indústria	Comércio
Microempresa	Maior ou igual a R\$ 2,4 milhões	Até 19	Até 09
Pequena Empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões	De 20 a 99	De 10 a 19
Média Empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões	De 100 a 499	De 50 a 99
Média-grande Empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões		
Grande Empresa	Maior que 300 milhões	Acima de 500	Acima de 100

Fonte: BNDES (2016) e SEBRAE (2016).

No presente estudo, foram selecionadas as empresas de diferentes segmentos e fatores de produção que integram o universo de estabelecimentos da região.

4.2 Caracterização das empresas participantes do estudo

A caracterização das empresas participantes do presente estudo deu-se por meio das respostas obtidas no questionário. O nome das empresas, por questão de sigilo, foi substituído pelas indicações A.005, B.001, C.007, D.006, E.004, F.002, e G.003. No Quadro 15, apresenta-se o resultado encontrado.

Quadro 24 - Dados das empresas pesquisadas

DADOS DA EMPRESA								
I								
1	IDENTIFICAÇÃO	A.005	B.001	C.007	D.006	E.004	F.002	G.003
2	FUNDAÇÃO	1989	1987	1973	1973	1995	1985	2000
4	ATIVIDADE	Móveis	Metalmecânica	Bebidas	Ferramentas	Embalagens	Vestuário	Moldes e Peças
5	GESTÃO E PROPRIEDADE	Sócio Cotista	Familiar	Familiar	Familiar	Sócio Cotista	Familiar	Familiar
6	NÚMERO DE EMPREGADOS	140	98	119	139	125	212	42
II	PROFISSIONAL DECONTATO NA EMPRESA							
7	GESTOR	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
8	CONTROLLER	NÃO	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO
9	CONTADOR	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM	SIM
III	APURAÇÃO CONTÁBIL							
10	LUCRO PRESUMIDO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO
11	LUCRO REAL	NÃO	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM
12	BALANÇO / DRE	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
13	ORIGEM E APLIC.RECURSOS	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM	SIM
IV	CONTROLE FINANCEIRO							
14	FLUXO DE CAIXA	SIM	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM
15	CONCILIAÇÃO FINANCEIRA	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM
16	INVESTIMENTOS/TX.RETORNO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM
17	PONTO DE EQUILÍBRIO	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
V	ALOCAÇÃO DE CUSTOS							
18	POR PRODUTO	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	NÃO
19	CENTRO DE CUSTOS	NÃO	SIM	SIM	SIM	NÃO	NÃO	SIM
20	CUSTEIO ABSORÇÃO TOTAL	SIM	SIM	SIM	SIM	SIM	NÃO	SIM
21	CUSTEIO VARIÁVEL OU DIRETO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	SIM
22	CUSTEIO ABC	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
23	CUSTEIO PLENO OU RKW	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
24	CONTABILIDADE DE CUSTOS	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO	NÃO
VI	PREÇO VENDA/PRECIFICAÇÃO							
25	PELO CUSTO	NÃO	SIM	NÃO	SIM	SIM	NÃO	SIM
26	PELO MARK UP	SIM	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
27	PELO MERCADO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM	NÃO

Fonte: Autor (2016).

Os dados das empresas apontam que essas têm entre 14 (quatorze) e 41 (quarenta e um) anos de mercado e demonstram solidez em seu ramo de atuação. Os municípios nos quais estão situadas as empresas podem confirmar também esse cenário, visto que se tratam de destinos econômicos consolidados, tanto nacional, como internacionalmente. E há compatibilidade entre o ramo de atividade da empresa e o município sede, no qual alguns são polos industriais do segmento de mercado.

Na entrevista, foi possível entender que todas as empresas vendem diretamente ao mercado consumidor, comércio varejista e também a distribuidores e atacadistas. E comercializam seus produtos em todo o Brasil, mas predominantemente no Rio Grande do Sul e região Sul do Brasil. Apenas duas empresas exportam seus produtos a outros países, porém em pequena escala.

As empresas pesquisadas, exceto duas, são constituídas e geridas no âmbito familiar. Operam com estruturas enxutas e agilidade nas decisões, muito embora todas se utilizem de consultorias permanentes, em diferentes áreas, predominando a contábil/financeira, jurídico/fiscal e marketing/comercial. O número de empregados foi utilizado também para confirmar o fato de as empresas estarem situadas no conceito de pequena e média, conforme o SEBRAE.

No item contato, foi possível identificar que não há uma unidade em relação ao profissional envolvido direta ou indiretamente com o objeto da pesquisa, ou seja, custo sobre o preço de venda. Porém, percebeu-se que os envolvidos são capacitados e atualizados em sua função e também profundos conhecedores da realidade da empresa, bem como do mercado no qual a empresa está inserida.

Em relação à apuração contábil, ou seja, à utilização dos indicadores Lucro Presumido, Lucro Real, Balanço/DRE, Origem e aplicação de recursos, também não há uma unidade. Destaca-se que é unânime a utilização do Balanço/DRE. Acredita-se, por se tratar de aspecto de formalismo, que envolve a legislação nacional vigente.

No item controle financeiro, buscou-se identificar a utilização dos indicadores Fluxo de Caixa, Conciliação Financeira, Investimentos/Taxa Retorno e Ponto de Equilíbrio. Percebeu-se novamente que não há uma unidade. Pode-se afirmar que isso acontece em função das demandas diárias de cada empresa, visto que os controles existem, porém não há um regramento em sua utilização.

Em relação à alocação dos custos, questionou-se qual a forma utilizada na empresa, ou seja, por Produto, Centro de Custos, Custeio Absorção Total, Custeio Variável ou Direto, Custeio ABC, Custeio Pleno ou RKW e/ou Contabilidade de Custos. Percebeu-se também que não há um consenso. Esse cenário é percebido pela dificuldade do empresário optar por um sistema de custeio que seja de fácil apuração e que se torne familiar aos usuários.

Em relação ao estabelecimento do preço de venda, buscou-se identificar a forma de utilização, ou seja, pelo custo, *markup* e/ou mercado. Novamente, detectou-se que nas empresas não há unidade. É possível afirmar que isso acontece visto que o custo de uma pesquisa de mercado, muitas vezes, inviabiliza a sua execução. Tornando-se os indicadores custo e *markup* mais acessíveis e facilitadores de obtenção de informação para a tomada de decisão.

Em uma observação geral dos resultados obtidos, bem como pela observação direta realizada no desenvolvimento da pesquisa-ação, pode-se perceber que os gestores das empresas são profundos conhecedores da operação de suas empresas. Existe, porém, a necessidade de constante atualização, principalmente em relação ao mercado, não só no qual a empresa está inserida, mas principalmente quanto ao seu macromercado, em busca de ferramentas de gestão atualizadas e, sobretudo, aquelas relacionadas à tecnologia.

O gestor tem por obrigação conhecer o que o mercado quer e, especialmente, o quanto ele está disposto a pagar por determinado produto. Essa observação é importante em função da alta concorrência instalada, tanto no contexto nacional, como internacional, visto hoje não ter mais fronteiras de mercado.

4.3 Aplicação da matriz SCPV

Nesta seção, apresentam-se a forma e os recursos utilizados no desenvolvimento do tema do presente estudo: Análise dos Resultados do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) aplicado em sete empresas industriais de pequeno e médio porte localizadas na Região Metropolitana da Serra Gaúcha (RMSG), com a decorrente informação de dados junto à matriz de custos e seus desdobramentos, resultados e análises.

Destaca-se que foi necessário construir o Quadro 16, no qual informa-se a quantidade de itens produzidos e comercializados por empresa. Considerando a

quantidade e diversidade de itens, foram selecionados para análise os três principais em representatividade e valor de venda, por empresa.

Quadro 25 - Três produtos e a representatividade de venda

EMPRESAS	N. de Itens Produzidos	RMM	RBO	Maior representatividade de venda em valor	Percentual sobre a RBO
A.005	55	2.508.121,76	30.097.461,06	7.027.800,00	23,35%
B.001	42	1.476.538,39	17.718.460,70	5.962.632,08	33,65%
C.007	108	6.216.288,24	74.595.458,86	16.714.787,52	22,41%
D.006	1.621	2.784.889,50	33.418.674,03	8.773.245,73	26,25%
E.004	04	7.311.901,35	87.742.816,20	84.365.829,50	96,15%
F.002	4.234	4.703.043,45	56.436.521,45	5.247.602,27	9,30%
G.003	330	422.205,39	5.066.464,69	981.905,34	19,38%

Fonte: Autor (2016).

Após essa identificação, o levantamento de dados foi desenvolvido em três fases. Na **primeira** fase, fez-se a apuração de custos nas empresas, quando se buscou, durante a pesquisa-ação, identificar qual o sistema de custeio adotado em cada empresa e se aplicou, para os três produtos de maior relevância, em cada uma delas, chegando-se ao preço de venda praticado. O sistema está na Figura 12.

Figura 12 - Sistema de custeio utilizado pelas empresas

CUSTEIO DIRETO COM <i>MARK UP</i> (I)						
TABELA PREÇO VENDA	CUSTO DIRETO	CUSTO INDIRETO	DEMAIS DESPESAS	CUSTO TOTAL	LUCRO ou PREJUÍZO	PREÇO VENDA
TPV	CD	CID	DD	CT	L ou P	PV
= CT (+) lucro desejado	= Custo da matéria- prima pela nota fiscal de aquisição (-) Impostos (+) Despesas adicionais	= Custo operacional de estrutura e manufatura para transformar matéria-prima em produto acabado, ou percentual de rateio	= Despesas fixas (+) percentual de Imposto e encargos com vendas	= CD (+) CID (+) DD	= Percentual de margem desejada	= CT (+) L ou P Ou multiplicador markup (x) CD

Fonte: Autor (2016).

Percebeu-se que o sistema de custeio que a maioria das empresas utiliza é o custeio direto com a utilização de *markup* para precificar seus produtos. Esta precificação é com base no custo direto dos produtos que, multiplicado pelo índice de *markup*, surge o preço de venda, ou seja, a tabela de preço que as empresas utilizam.

Esse sistema é utilizado no contexto geral e pela grande maioria das empresas, visto que se trata de um sistema de fácil utilização e prático, pois é baseado em dados que a empresa tem disponível. Assim, o percentual de despesas e a margem de lucro geram o *markup* multiplicador que, multiplicado pelo custo direto de cada produto, gera o preço de venda. A Figura 13 apresenta esse resultado.

Figura 13 - Apuração de custos pela empresa e precificação pelo *markup*

CUSTO EMPRESAS		CUSTEIO DIRETO COM MARK-UP (1)						
TRES ITENS P/EMPRESA		METODOLOGIA UTILIZADA PELA EMPRESA						
EMPRESA	PRINCIPAIS	TABELA	CUSTO	CUSTO	DEMAIS	CUSTO	MARGEM	MARKUP
PESQUISADA	ITENS VENDA	PR.VENDA	DIRETO	INDIRETO	DESPS.	TOTAL	L ou (P)	PREÇO VENDA
A.005	001 wow 5	100,00%	25,15%	31,29%	33,56%	90,00%	10,00%	100,00%
A.005	002 wow 4	100,00%	25,00%	31,59%	33,41%	90,00%	10,00%	100,00%
A.005	003 wow 6	100,00%	24,97%	32,02%	33,02%	90,00%	10,00%	100,00%
B.001	2.396.001	100,00%	25,68%	46,73%	19,59%	92,00%	8,00%	100,00%
B.001	2.397.002	100,00%	26,07%	46,73%	19,20%	92,00%	8,00%	100,00%
B.001	2.360.003	100,00%	12,07%	46,73%	33,20%	92,00%	8,00%	100,00%
C.007	001 .EAM	96,15%	27,06%	13,26%	55,84%	96,15%	3,85%	100,00%
C.007	002 .SJP	98,04%	43,03%	7,80%	47,21%	98,04%	1,96%	100,00%
C.007	003 .VTS	98,04%	55,90%	16,19%	25,95%	98,04%	1,96%	100,00%
D.006	CAV.001	103,67%	41,25%	22,70%	29,85%	93,80%	5,18%	100,00%
D.006	ENX.002	107,99%	37,01%	18,29%	39,53%	94,84%	5,40%	100,00%
D.006	ESQ.003	108,02%	23,34%	11,41%	45,62%	80,36%	15,12%	100,00%
E.004	CPE.001	90,91%	27,05%	23,83%	40,02%	90,91%	9,09%	100,00%
E.004	BBP.002	90,91%	25,59%	21,61%	43,72%	90,91%	9,09%	100,00%
E.004	CHP.003	93,46%	30,21%	24,31%	38,94%	93,46%	6,54%	100,00%
F.002	CSBF.001	89,29%	18,98%	21,24%	49,06%	89,29%	10,71%	100,00%
F.002	CSSF.002	89,29%	21,75%	20,03%	47,50%	89,29%	10,71%	100,00%
F.002	BFMA.003	90,91%	20,54%	19,51%	50,86%	90,91%	9,09%	100,00%
G.003	TF46.001	94,34%	37,90%	42,74%	13,71%	94,34%	5,66%	100,00%
G.003	TF63.002	92,59%	31,57%	41,94%	19,08%	92,59%	7,41%	100,00%
G.003	CAPP.003	94,34%	41,78%	42,74%	9,82%	94,34%	5,66%	100,00%

Fonte: Autor (2016).

A apuração de custos pelas empresas apresenta uma lógica semelhante entre si. E, no contexto das empresas pesquisadas, esta lógica materializa-se no fato que todas as empresas, quando calculam os custos, têm presente os valores reais dos custos diretos e em alguns casos também dos custos indiretos. Porém, as despesas apresentam uma diversidade muito grande entre si, principalmente entre o previsto e o realizado. E essa diversidade, via de regra, impacta no resultado das empresas, como se verá a seguir pela análise comparativa com o DRE.

A lógica, porém, materializa-se nas empresas e está claramente caracterizada no demonstrativo de apuração de custos pela empresa e refere-se à margem de lucro prevista. Em todos os casos, a margem é positiva, portanto, de Lucro esperado para todos os produtos examinados, que na prática essa realidade nem sempre se confirma pelos percentuais desejados, salvo em alguns casos.

Pelo que se tem observado e também pelo que a pesquisa identificou, pode-se dizer que esse fato se deve a vários motivos, sobretudo pela dificuldade de se distribuir com maior precisão as despesas e custos indiretos na proporção de cada produto. E, de acordo com Souza, Diehl (2009), são aqueles cuja relação com o produto é de difícil identificação. Isso tem levado a grande maioria das empresas a precificarem seus produtos pelo *markup*. Não que o indicador *markup* sinalize qualquer problema ou discrepância, mas sim pelo momento e forma como se compõem os índices percentuais do *markup*, cujos índices com a margem de lucro representam o percentual que definirá o preço de venda de cada produto. Portanto, nesse momento, e na prática, o que se prevê são percentuais preestabelecidos de despesas fixas, além da margem percentual de lucro. Neste caso bem caracterizado na coluna Margem: L ou (P) da Figura 14.

Em uma **segunda** fase, foi feita a apuração do resultado pelo DRE, visto que na pesquisa-ação foi possível, como informado anteriormente, que todas as empresas possuem os dados financeiros do DRE, conforme demonstra a Figura 14. Porém, e como se constatou, não os utilizam para orientar o cálculo de custos.

Figura 14 - Estrutura e dados do DRE da empresas

CUSTEIO MÉDIO CONTÁBIL/ DRE DA EMPRESA (II)					
CUSTO DIRETO	CUSTO INDIRETO	DEMAIS DESPS.	CUSTO TOTAL	LUCRO PREJUIZO	RESULTADO
CD/CPV	CID	DD	CT	L ou P	ANTES IR
					RAIR
= Compras de matéria-prima e insumos (+) Estoque inicial (-) Estoque final	= Custo operacional de estrutura e manufatura: MO produção + Gastos Gerais Fabricação + Depreciação, etc. (contabilidade de custos)	= Despesas indiretas/fixas (+) Despesas variáveis com vendas: Impostos, comissão, etc.	= CD/CPV (+) CID (+) DD	= RBO (-) CT	= CT (+) L ou P

Fonte: Autor (2016).

Destaca-se que Custo Direto (CD) no DRE corresponde ao Custo dos Produtos ou Mercadorias Vendidas (CPV ou CMV). Demais Despesas, no DRE,

correspondem às despesas indiretas ou despesas fixas mais as despesas variáveis, incluindo os impostos da venda, que constam como dedução da receita bruta, além da comissão da venda, logística, etc. E o resultado considerado para fins de análise foi o Resultado Antes da Provisão do Imposto de Renda.

Foi possível ainda obter os DRE's das empresas referentes a 2015, como demonstra a Figura 15. Os valores em reais foram convertidos em percentuais, visando a preservação do sigilo acordado.

Figura 15 - DRE das empresas

DRE 2015	APURAÇÃO MÉDIA MENSAL JAN. A DEZ. 2015						
EMPRESAS PESQUISADAS	A.005	B.001	C.007	D.006	E.004	F.002	G.003
RECEITA BRUTA	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
(-) DEDUÇÕES E ABATIMENTOS:	28,7%	11,6%	23,7%	14,2%	27,8%	22,6%	11,0%
Impostos	17,5%	11,6%	22,4%	13,4%	27,2%	22,6%	9,5%
Cancelamentos, Devoluções e Descontos	11,2%	0,0%	1,3%	0,8%	0,7%	0,0%	1,6%
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	71,3%	88,4%	76,3%	85,8%	72,2%	77,4%	89,0%
(-) CUSTOS OPERACIONAIS:	48,7%	80,7%	47,1%	58,9%	54,8%	46,6%	73,5%
Custo Direto - CMV . CSP	13,5%	23,9%	35,3%	37,7%	27,5%	22,4%	23,7%
Matéria-Prima	10,3%	23,5%	32,0%	36,6%	27,0%	15,9%	12,7%
Outros Materiais (Insumos, embalagens, etc.)	3,3%	0,4%	3,2%	1,1%	0,5%	6,5%	11,0%
Custo Indireto	35,1%	56,7%	11,8%	21,2%	27,2%	24,3%	49,8%
Mão de Obra Produção	21,9%	35,6%	6,4%	9,7%	11,1%	9,5%	29,4%
Gastos Gerais de Fabricação	5,5%	10,6%	2,6%	7,5%	11,9%	2,3%	9,8%
Depreciação	1,2%	8,5%	2,2%	0,9%	3,5%	2,3%	6,3%
Outros Custos Indiretos	6,5%	2,0%	0,6%	3,0%	0,7%	10,2%	4,2%
LUCRO BRUTO	22,7%	7,7%	29,2%	26,9%	17,4%	30,8%	15,4%
(-) DESPESAS OPERACIONAIS:	12,0%	11,8%	33,5%	45,3%	10,7%	14,4%	11,4%
Despesas de Pessoal	4,8%	2,0%	2,2%	2,1%	1,6%	3,8%	3,4%
Despesas Administrativas	2,3%	5,7%	3,6%	3,6%	2,1%	0,9%	5,1%
Despesas Comerciais	3,2%	2,4%	15,3%	15,2%	5,1%	7,9%	1,5%
Despesas Financeiras	1,4%	1,2%	11,4%	23,5%	1,8%	1,8%	1,2%
Despesas Tributárias, Taxas e Contribuição	0,2%	0,6%	1,1%	1,0%	0,0%	0,1%	0,3%
(-) OUTRAS DESPESAS OPERACIONAIS	0,1%	4,6%	1,8%	0,2%	2,1%	0,9%	0,0%
(+) OUTRAS REC. OPERACIONAIS:	0,3%	3,0%	5,8%	8,9%	3,2%	4,7%	0,0%
Receita Financeiras	0,3%	2,8%	1,3%	8,6%	0,5%	3,3%	0,0%
Outras Receitas Operacionais	0,0%	0,2%	4,5%	0,3%	2,7%	1,4%	0,0%
LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL	10,9%	-5,7%	-0,4%	-9,7%	7,8%	21,1%	4,0%
(+) RECEITAS NÃO OPERACIONAIS:	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	1,2%	0,0%	0,0%
Ganho c/Imobilizado	0,0%	0,0%	0,1%	0,0%	1,2%	0,0%	0,0%
(-) DESPESAS NÃO OPERACIONAIS:	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	2,8%	0,2%	0,0%
Perda c/Imobilizado Despesa nãoDedutíveis	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	2,8%	0,2%	0,0%
RESULTADOS ANTES DA PROVISÃO DO IR	10,9%	-5,7%	-0,3%	-9,7%	6,2%	20,9%	4,0%
(-) PROVISÃO P/CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	1,1%	1,5%	0,0%	0,0%	0,5%	0,8%	0,0%
(-) PROVISÃO PARA IR	2,4%	2,9%	0,0%	0,0%	1,3%	2,2%	3,0%
RESULTADO DO EXERC. APÓS IR E CSLL	7,3%	-10,1%	-0,3%	-9,7%	4,4%	17,9%	1,0%
(-) PARTICIPAÇÕES	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	7,3%	-10,1%	-0,3%	-9,7%	4,4%	17,9%	1,0%

Fonte: Autor (2016).

No item DRE, não cabem análises específicas, visto se tratar de informações fidedignas fornecidas pelas empresas pesquisadas, referentes ao exercício fiscal encerrado em 31/12/2015, obtidos durante o processo e a realização da pesquisa. Os dados pertinentes a essa informações constam da Figura 15 e foram utilizados como referência na apuração de custos e produziram os valores e resultados da

Figura 16, que representam a realidade financeira e o resultado real de cada empresa.

Os resultados e referidos dados consoante Figura 16 – Apuração de custos pelo DRE, serão utilizados como referência de análise entre os sistemas de custeio das empresas pesquisadas e o sistema de custeio no preço de venda (SCPV), objeto de análise da presente pesquisa.

Figura 16 - Apuração de custos pelo DRE

CUSTO EMPRESAS		CUSTEIO MÉDIO CONTÁBIL/ DRE DA EMPRESA (II)						
TRES ITENS P/EMPRESA		PELAS QUANTIDADES VENDIDAS E VALORES RECEBIDOS EM 2015						
EMPRESA	PRINCIPAIS	RECEITA	CUSTO	CUSTO	DEMAIS	CUSTO	RESULTADO	TOTAL
PESQUISADA	ITENS VENDA	BRUTA	DIRETO	INDIRETO	DESPS.	TOTAL	OPERAC.	C/D/M
A.005	001 wow 5	100,00%	13,50%	35,10%	40,50%	89,10%	10,90%	100,00%
A.005	002 wow 4	100,00%	13,50%	35,10%	40,50%	89,10%	10,90%	100,00%
A.005	003 wow 6	100,00%	13,50%	35,10%	40,50%	89,10%	10,90%	100,00%
B.001	2.396.001	100,00%	23,90%	56,70%	25,10%	105,70%	-5,70%	100,00%
B.001	2.397.002	100,00%	23,90%	56,70%	25,10%	105,70%	-5,70%	100,00%
B.001	2.360.003	100,00%	23,90%	56,70%	25,10%	105,70%	-5,70%	100,00%
C.007	001 .EAM	100,00%	30,60%	11,80%	53,20%	95,60%	4,40%	100,00%
C.007	002 .SJP	100,00%	41,56%	11,80%	53,20%	106,56%	-6,56%	100,00%
C.007	003 .VTS	100,00%	42,98%	11,80%	53,20%	107,98%	-7,98%	100,00%
D.006	CAV.001	100,23%	37,70%	21,20%	50,80%	109,70%	-9,70%	100,00%
D.006	ENX.002	100,03%	40,73%	22,90%	54,88%	118,51%	-18,51%	100,00%
D.006	ESQ.003	99,95%	40,69%	22,88%	54,83%	118,41%	-18,41%	100,00%
E.004	CPE.001	108,29%	27,50%	27,20%	39,10%	93,80%	6,20%	100,00%
E.004	BBP.002	102,40%	27,50%	27,20%	39,10%	93,80%	6,20%	100,00%
E.004	CHP.003	117,11%	27,50%	27,20%	39,10%	93,80%	6,20%	100,00%
F.002	CSBF.001	111,90%	22,40%	24,30%	32,40%	79,10%	20,90%	100,00%
F.002	CSSF.002	100,80%	22,40%	24,30%	32,40%	79,10%	20,90%	100,00%
F.002	BFMA.003	100,96%	22,40%	24,30%	32,40%	79,10%	20,90%	100,00%
G.003	TF46.001	90,91%	23,70%	49,80%	22,50%	96,00%	4,00%	100,00%
G.003	TF63.002	90,91%	23,70%	49,80%	22,50%	96,00%	4,00%	100,00%
G.003	CAPP.003	90,91%	23,70%	49,80%	22,50%	96,00%	4,00%	100,00%

Fonte: Autor (2016).

E somente na **terceira** fase foi feita a apuração pelo SCPV, com as empresas participantes da pesquisa. Na Figura 17, é apresentado o resumo dos custos, despesas e do resultado (Lucro ou Prejuízo) dos três itens calculados por empresa e pelo sistema de custeio SCPV.

Figura 17 - Resumo de custos pelo SCPV

SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV (III)						
PREÇO DE VENDA	CUSTO DIRETO	CUSTO INDIRETO	DESPESA INDIRETA/FIXA	DESPESA VARIÁVEL	CUSTO TOTAL	RESULTADO LUCRO/PREJ
PV	CD	CID	DID	DV	CT	R
= Valor de Mercado = CT (+) R	= Custo da matéria-prima e materiais pela NF de aquisição (-) Impostos (+) frete, outros	= Custo operacional de estrutura e manufatura: GG Fabricação, Depreciação, D.Pessoal Prod., Outros (/) Referencial Rateio	= Despesas fixas: pessoal, comercial, administrativo, financeiro, outros (/) Referencial Rateio	= Encargos da venda: % Impostos % Comissão % Logística % Outros (x) PV	= CD (+) CID (+) DID (+) DV	= PV (-) CT

Fonte: Autor (2016).

Figura 18 - Resumo de custos pelo SCPV

CUSTO EMPRESAS		SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV (III)						
TRES ITENS P/EMPRESA		METODOLOGIA UTILIZADA NA PESQUISA						
EMPRESA	PRINCIPAIS	PREÇO DE	CUSTO	CUSTO	DESPS.	DESPS.	CUSTO	LUCRO
PESQUISADA	ITENS VENDA	VENDA	DIRETO	INDIRETO	FIXAS	VARIÁV.	TOTAL	(PREJ)
A.005	001 wow 5	100,00%	25,15%	35,11%	12,00%	16,65%	88,91%	11,09%
A.005	002 wow 4	100,00%	25,00%	35,11%	12,00%	16,65%	88,76%	11,24%
A.005	003 wow 6	100,00%	24,97%	35,11%	12,00%	16,65%	88,73%	11,27%
B.001	2.396.001	100,00%	25,68%	56,73%	11,83%	10,65%	104,89%	-4,89%
B.001	2.397.002	100,00%	26,07%	56,73%	11,83%	10,65%	105,28%	-5,28%
B.001	2.360.003	100,00%	15,08%	56,73%	11,83%	10,65%	94,29%	5,71%
C.007	001 .EAM	100,00%	30,61%	9,66%	23,94%	33,25%	97,46%	2,54%
C.007	002 .SJP	100,00%	41,56%	9,66%	23,94%	33,25%	108,40%	-8,40%
C.007	003 .VTS	100,00%	42,98%	9,66%	23,94%	33,25%	109,83%	-9,83%
D.006	CAV.001	100,00%	37,60%	16,89%	36,09%	22,65%	113,23%	-13,23%
D.006	ENX.002	100,00%	40,69%	16,89%	36,09%	22,65%	116,32%	-16,32%
D.006	ESQ.003	100,00%	40,70%	16,89%	36,09%	22,65%	116,33%	-16,33%
E.004	CPE.001	100,00%	29,76%	27,21%	10,69%	26,25%	93,91%	6,09%
E.004	BBP.002	100,00%	28,14%	27,21%	10,69%	26,25%	92,30%	7,70%
E.004	CHP.003	100,00%	32,32%	27,21%	10,69%	26,25%	96,47%	3,53%
F.002	CSBF.001	100,00%	21,25%	24,26%	14,40%	22,65%	82,56%	17,44%
F.002	CSSF.002	100,00%	24,36%	24,26%	14,40%	22,65%	85,67%	14,33%
F.002	BFMA.003	100,00%	22,59%	24,26%	14,40%	22,65%	83,90%	16,10%
G.003	TF46.001	100,00%	23,70%	44,43%	11,44%	15,65%	95,22%	4,78%
G.003	TF63.002	100,00%	23,70%	44,43%	11,44%	15,65%	95,22%	4,78%
G.003	CAPP.003	100,00%	23,70%	44,43%	11,44%	15,65%	95,22%	4,78%

Fonte: Autor (2016).

Como observa-se na Figura 17 e 18, apresenta-se de forma detalhada a estrutura e a sistemática de apuração de custos pelo SCPV. Os dados contemplam todas as fases e o processo que compõe a estrutura de apuração de custos e os resultados obtidos pelo referido sistema.

Também traz a apresentação simultânea de diferentes indicadores de análise que constam do modelo de Matriz de Custos da Figura 19, como, por exemplo, o Referencial de Rateio (RR), a Margem de Contribuição (MC), o Custeio Integrado (CI), o Ponto de Equilíbrio (PE), a Margem Percentual de Lucro ou Prejuízo (MPLP), por produto. Inclusive, com o *markup* nas três dimensões: percentual, divisor e multiplicador.

Neste contexto, fica demonstrado os valores individuais por produto e por item que compõem o preço de venda. Além do resultado, desempenho e elementos individuais para cada produto, que permitem analisar e avaliar não só o produto, mas o processo com um todo.

Portanto, a Matriz SCPV deve representar uma importante ferramenta de gestão para a empresa e seus gestores, conforme demonstrado nas matrizes de custos (APÊNDICE E, F, G, H, I, J e K) correspondente à apuração de custos pelo sistema SCPV de três produtos de maior venda por empresa pesquisada.

Os valores que compõem a referida matriz foram alterados na proporção equivalente de valor entre si, a fim de preservar a identidade da empresa, de seus produtos e valores, mantendo-se a mesma proporcionalidade de valor para todos os itens.

Poderá ser observado que a Matriz de Custos SCPV possibilita uma análise individual, completa, por produto e por unidade de negócio de todos os produtos. Porém, neste estudo, apenas três itens por empresa foram analisados, numa sequência de dados e indicadores, para análise, acompanhamento e avaliação de desempenho e resultado. Os dados completos encontram-se no Apêndice individual por empresa e com a mesma estrutura do modelo da Figura 19.

Figura 19 - Apuração de custos modelo matriz SCPV de três item por empresa

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA (SCPV)				
EMPRESA: (Identificação):	modelo	Custo dos produtos AA, BB e CC (simulação)		
REC. MÉDIA MENSAL (RMM)				
NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	Prod AA	Prod. BB	Prod CC
VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM			
PREÇO DE VENDA (R\$)		0,00	0,00	0,00
REFERENCIAL DE RATEIO		0	0	0
CUSTO DIRETO (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Matéria Prima	Custo aquisição			
Insumos e materiais	Custo aquisição			
Embalagem	Custo aquisição			
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		0,00	0,00	0,00
CUSTO INDIRECTO (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Gasto Geral de Fabricação		0,00	0,00	0,00
Depreciação		0,00	0,00	0,00
Gasto o/Pessoal Produção		0,00	0,00	0,00
Outros Custos Indiretos		0,00	0,00	0,00
CUSTO INTEGRADO		0,00	0,00	0,00
DESPS. INDIRECTAS (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Gasto o/Pessoal		0,00	0,00	0,00
Gasto Comercial		0,00	0,00	0,00
Gasto Administrat.		0,00	0,00	0,00
Gasto Financ. Lig.		0,00	0,00	0,00
PONTO DE EQUILIBRIO		0,00	0,00	0,00
DEPS. VARIÁVEIS (%)	0,00	0,00	0,00	0,00
% Simples		0,00	0,00	0,00
% ICMS		0,00	0,00	0,00
% PIS		0,00	0,00	0,00
% Cofins		0,00	0,00	0,00
% IR/CSLL		0,00	0,00	0,00
% Comissão s/vendas		0,00	0,00	0,00
% Logística		0,00	0,00	0,00
CUSTO TOTAL		0,00	0,00	0,00
RESULTADO em R\$		0,00	0,00	0,00
MARGEM (LP) em %		0,00	0,00	0,00
PREÇO DE VENDA APURADO		0,00	0,00	0,00
Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
MARKUP Percentual	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
MARKUP Divisor	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
MARKUP Multiplicador	1,00	1,00	1,00	1,00
D R E - APURAÇÃO DE RESULTADOS COM VENDAS, CUSTOS E DESPESAS REALIZADAS				
VENDA REALIZADA (R\$)	0	0	0	0
Preço de Venda Total (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Referencial de Rateio (un)	0	0	0	0
Margem de Contrib. (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Ponto Equilíbrio (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Ponto Equilíbrio (un)	0	0,00	0,00	0,00
Custo Direto (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Custo Indireto (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesa Fixa (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Despesa de Venda (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
MARKUP Multiplic.	0,00	0,00	0,00	0,00
Margem: L ou P (R\$)	0,00	0,00	0,00	0,00
Margem: L ou P (%)	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: Autor (2016)

A Matriz SCPV disponibiliza, após o processo de apuração de custos do item 11, que se refere ao Preço de Venda Apurado (PVA), a previsão de cálculo de descontos ou abatimentos concedidos durante a negociação comercial. Estes abatimentos referem-se a descontos promocionais ou descontos financeiros

decorrentes de acordos comerciais previamente firmados, ou de negociação no ato da venda de um produto. Por natureza, o desconto concedido ou negociado altera não só o valor do custo inicialmente apurado, mas também altera o preço de venda do produto negociado.

Observa-se que existem duas opções de descontos e duas formas de cálculo também, ou seja, o desconto comercial ou promocional e o desconto financeiro. O desconto comercial ou promocional corresponde ao percentual negociado e constará da Nota Fiscal e não estará sujeito à tributação e outros encargos, pois já representa o valor líquido negociado.

De outro lado, o desconto financeiro, que geralmente decorre de acordo comercial ou cláusula contratual, é concedido no boleto de cobrança. O referido desconto é abatido diretamente do valor a pagar no ato do pagamento da Nota Fiscal ou da fatura correspondente. Portanto, esse tipo de desconto incide geralmente sobre os impostos e outras despesas variáveis que se acham embutidas no preço final de venda e que a empresa deveria receber. Esse fato remete para o “cálculo por dentro”, que considera como base o valor da Nota Fiscal. Repercutindo um custo maior para a empresa, já que estará pagando o imposto sobre o valor total da nota fiscal, quando não estará recebendo integralmente esse valor.

Considerando essa possibilidade, que é muito frequente na atividade comercial das empresas, a Matriz de custos disponibiliza a possibilidade de cálculo para ambas as modalidades de descontos e de forma independente. Lembrando que, ao informar o índice percentual correspondente, automaticamente os valores, resultados e o preço de venda de cada item serão atualizados.

Na fase seguinte também estão disponibilizados os indicadores de *markup* para cada produto. O índice calcula e demonstra automaticamente os três índices *markup*: Percentual, Divisor e Multiplicador, conforme fórmulas e metodologia da letra “e”, item 2.2.4, capítulo 2.

Já a segunda parte, ou a fase seguinte da apuração de custos da Matriz SCPV, que identifica o “Resumo do Mês”, estabelece parâmetros de verificação de resultados, por item de custo apurado e de acordo com as vendas realizadas versus gastos e resultados observados. Ou seja, com base no DRE ou por meio de controles financeiros informa-se, apenas, o valor total de venda ou receita mensal de cada produto, na célula que está em amarelo [...], e o sistema procede, automaticamente, o cálculo, gerando o resultado por item no formato do DRE. Para

fins de análise, acompanhamento ou providências que os dados e resultados sinalizarem para cada produto.

Portanto, trata-se da aferição do resultado obtido pela venda realizada e o correspondente retorno financeiro de cada produto, frente aos resultados projetados, para cada item, quando da apuração de seus custos.

4.4 Análise comparativa dos resultados

As premissas utilizadas para calcular o custo dos produtos pelos diferentes sistemas de custeio obedeceram ao mesmo critério para as sete empresas selecionadas que indicaram, cada uma, três produtos de maior representatividade de vendas em valor, em 2015. A Figura 20 apresenta os resultados.

Figura 20 - Resultados comparativos

RESULTADO APURADO DE METODOLOGIAS ANALISADAS E UTILIZADAS: EMPRESA (I), DRE (II) E SCPV (III)									
EMPRESAS E PRODUTOS		RESULTADO APURADO P/ITEM			RESULTADO COMPARATIVO			RESULTADO	
Sete empresas e três produtos		EMPRESA	CONTÁBIL	SCPV	Referência ao DRE			Identificado com DRE	
Identificação		Custeio	D R E	Preço de	Empresa(I)	D R E (II)	SCPV (III)	EMPRESA	SCPV
Empresas (7)	Produtos (3)	Direto (I)	(II)	Venda (III)	I / II	Padrão	III / II	(I)	(III)
A.005	001 wow 5	10,00%	10,90%	11,09%	91,74%	100,00%	101,70%		101,70%
A.005	002 wow 4	10,00%	10,90%	11,24%	91,74%	100,00%	103,09%		103,09%
A.005	003 wow 6	10,00%	10,90%	11,27%	91,74%	100,00%	103,40%		103,40%
B.001	2.396.001	8,00%	-5,70%	-4,89%	-140,35%	100,00%	85,83%		85,83%
B.001	2.397.002	8,00%	-5,70%	-5,28%	-140,35%	100,00%	92,67%		92,67%
B.001	2.360.003	8,00%	-5,70%	5,71%	-140,35%	100,00%	-100,09%		-100,09%
C.007	001 .EAM	5,66%	4,40%	2,54%	128,64%	100,00%	57,80%	128,64%	
C.007	002 .SJP	1,96%	-6,56%	-8,40%	-29,89%	100,00%	128,12%		128,12%
C.007	003 .VTS	3,85%	-7,98%	-9,83%	-48,18%	100,00%	123,11%		123,11%
D.006	CAV.001	4,95%	-9,70%	-13,23%	-51,06%	100,00%	136,35%		136,35%
D.006	ENX.002	4,89%	-20,93%	-16,32%	-23,35%	100,00%	77,98%		77,98%
D.006	ESQ.003	13,62%	-22,77%	-16,33%	-59,82%	100,00%	71,69%		71,69%
E.004	CPE.001	9,09%	6,20%	6,09%	146,63%	100,00%	98,20%		98,20%
E.004	BBP.002	9,09%	6,20%	7,70%	146,63%	100,00%	124,21%		124,21%
E.004	CHP.003	6,54%	6,20%	3,53%	105,52%	100,00%	56,86%	105,52%	
F.002	CSBF.001	10,71%	20,90%	17,44%	51,26%	100,00%	83,44%		83,44%
F.002	CSSF.002	10,71%	20,90%	14,33%	51,26%	100,00%	68,59%		68,59%
F.002	BFMA.003	9,09%	20,90%	16,10%	43,50%	100,00%	77,04%		77,04%
G.003	TF46.001	5,66%	4,00%	4,78%	141,51%	100,00%	119,42%		119,42%
G.003	TF63.002	7,41%	4,00%	4,78%	185,19%	100,00%	119,42%		119,42%
G.003	CAPP.003	5,66%	4,00%	4,78%	141,51%	100,00%	119,42%		119,42%
TOTAL DE TIENS							21	2	19
PERCENTUAL COMPARATIVO								9,52%	90,48%

Fonte: Autor (2016)

Face à grande quantidade de itens que algumas empresas produzem e comercializam, foram selecionados três itens de maior importância e valor de venda, para cada uma das sete empresas selecionadas, que disponibilizaram dados da

produção, do produto, da contabilidade e do financeiro, relacionados a 2015, para se proceder à apuração de custos na forma proposta pelo presente estudo.

O demonstrativo de resultados da Figura 20 identifica as empresas e os produtos com os valores convertidos em percentuais e que representam o valor real de cada item, para cada empresa, com os resultados apurados em cada metodologia: Empresa (I), DRE (II) e SCPV (III). O segundo grupo compara os resultados apurados pelo sistema de custeio que a empresa utiliza e o sistema proposto de custeio pelo preço de venda - SCPV, quando ambos são simultaneamente comparados com o DRE. Gerando, assim, o terceiro grupo de análise, que identifica e seleciona o valor percentual que mais se aproxima do índice percentual 100% (cem por cento), considerado padrão e referência para o presente estudo, que se refere aos valores do DRE. Considerando que o DRE representa a realidade financeira da empresa, que tem no resultado a medida de desempenho da atividade.

Portanto, em matéria de custos e preço de venda, pode-se atribuir ao DRE como sendo uma peça de capital importância. Já que, em termos gerais, o DRE representa a movimentação financeira da organização. E registra as receitas, com seus custos e despesas, apresentando o resultado final da atividade. Ou seja, quando o resultado é igual às receitas, menos os custos e despesas (os Custos/Despesas e o Resultado/Margem. E quando o resultado se processa pela seguinte equação: $\text{Resultado} = \text{Receitas} - \text{Despesas}$).

Assim, considerando as três modalidades (I, II e III) utilizadas para apurar, avaliar e analisar os resultados produzidos, por cada sistema de custeio, nas diferentes empresas e atividades selecionadas para a pesquisa, apurou-se que o sistema de custeio direto ou marginal foi o sistema utilizado pelas empresas (I) e o sistema de custeio no preço de venda (I I I) foi o sistema utilizado pela pesquisa. O resultado de ambos os sistemas de custeio foi simultaneamente comparado ao resultado apurado pelo sistema de custeio do DRE (I I), cujos demonstrativos e comparativos de resultados constam da Figura 20. Os resultados apresentados serão analisados na sequência de seus fatos, tendo com referência padrão os resultados do DRE (I I) (que considerou o sistema de custeio utilizado pelas empresas (I), comparado com o resultado do DRE (II) e se aplicou a metodologia objeto do presente estudo, o SCPV (III), que também comparado com o DRE,

produziram, no conjunto, o demonstrativo comparativo de resultados, conforme Figura 20, cujos resultados serão analisados na sequência.)

Considerando os valores e os dados utilizados para apuração de custos e resultados em cada sistema, observa-se, no terceiro grupo do quadro comparativo, em análise, apenas os dois sistemas. Sendo o sistema de custeio aplicado pela Empresa (I) e o sistema aplicado pela pesquisa (I I I). Também se verifica que os valores percentuais que mais se aproximam e que mais guardam relação de valor com o DRE (I I) e seus resultados estão concentrados na coluna (I I I), do SCPV, com 19 (dezenove) itens, que representam 90,48% (noventa vírgula quarenta e oito por cento) dos 21 (vinte e um) analisados, testados e comparados entre si. Ou seja, apenas 2 (dois) itens, que correspondem a 9,52% (nove vírgula cinquenta e dois por cento), dos 21 (vinte e um) itens analisados, tiveram melhor resultado, comparado com o sistema pesquisado (SCPV).

Esses resultados permitem concluir que os objetivos do presente estudo foram plenamente atingidos, uma vez que os resultados comparativos da Figura 19 demonstram que o Sistema de Custeio pelo Preço de Venda - SCPV, objeto da presente pesquisa, quando comparado com os sistemas utilizados pelas empresas, apresentou um índice de precisão superior a 90% (noventa por cento) dos itens analisados. Isto porque guarda relação direta com os valores e resultados apresentados pelo DRE das empresas. Por conseguinte, um desempenho altamente significativo para uma matéria bastante controversa, que é o sistema de rateio dos custos indiretos e despesas fixas, na composição dos custos e na formação do preço de venda dos produtos, em empresas industriais e de transformação.

Pode-se atribuir o resultado apresentado na Figura 20, e que qualifica o sistema SCPV, ao fato de considerar como base para o cálculo de custos, também os dados do DRE. Estando também o preço de venda de cada produto atrelado à capacidade média mensal das receitas da empresa, obtém-se o referencial de rateio, o qual, dividido pela média mensal de custos e despesas indiretas do DRE, resulta no custo individual por produto. Portanto, tem uma relação direta com o DRE da empresa a apuração de custos pelo sistema SCPV, que busca, na base de dados financeiros da empresa e do DRE, dados e informações para apuração de custos. Pois o DRE fornece tanto as receitas, custos e despesas, quanto o resultado que a empresa apresenta. Logo, para o referido sistema (SCPV), custos é uma matéria

relacionada ao financeiro e à contabilidade da empresa. E preço, ou valor de venda, está relacionado ao mercado e não, necessariamente, a custos.

Portanto, os sistemas tradicionais de custeio e de apuração de custos, observado nas empresas, têm como foco principal o produto e a produção, ficando, os custos, na maioria das vezes, descolados e até distantes do DRE e do próprio mercado. Isto porque, para o preço de venda, a grande maioria das empresas precifica o valor de seus produtos pela margem estabelecida, ou pela margem desejada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cenário nacional atual, em relação aos custos das pequenas e médias empresas industriais, foco deste estudo, é possível afirmar que esse deve ser tratado, pelo gestor, com a devida relevância que o mesmo merece. Isso ficou comprovado pelos resultados encontrados, visto que, se os custos não forem tratados de forma mais real possível, o gestor pode incorrer em erros, muitas vezes irreparáveis. Bornia (2010) corrobora com essa situação ao afirmar que a crescente competitividade e a necessidade de redução de custos fazem com que os gestores tenham que ter a melhor informação e, com isso, estabelecer o melhor sistema de custos para suas organizações.

O trabalho, que teve como objetivo geral analisar os resultados da aplicação do Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV) em pequenas e médias empresas industriais da região metropolitana da Serra Gaúcha, teve seu resultado plenamente atingido pelos dados apresentados e analisados no item 4.4 do capítulo anterior. A análise sinalizou um índice superior a 90% de itens em conformidade com os resultados do DRE. Pois o DRE indica a real dimensão das receitas, despesas e resultados do empreendimento, enquanto nos demais sistemas utilizados pelas empresas, o índice de conformidade foi inferior a 10%.

As evidências sinalizam que os custos apurados a partir do preço de venda, ou pelo sistema SCPV, consideram todos os custos e despesas da atividade em relação às suas receitas e que estão representadas pelo preço de venda de cada produto. E, de acordo com Bruni (2012), o preço de venda, sob a ótica da empresa, deve ser superior a todos os custos envolvidos no produto ou serviço, já sob a ótica do mercado, o preço praticado deve ser inferior ao valor percebido por quem compra o produto ou serviço.

Enquanto isso, o custo analisado e apurado pelas empresas pesquisadas teve como foco o produto e a produção, cujo custo serve de base para a precificação do valor de venda, geralmente fixado pelo índice markup que cada empresa define, de acordo com suas características e necessidades.

Também, segundo Bruni (2012), existem dois caminhos para a formação de preço: “da frente para trás” ou processo a partir dos custos; e “de trás para frente”, a determinação dos custos máximos a partir do valor percebido pelo mercado.

Portanto, o Sistema de Custeio no Preço de Venda (SCPV), utilizado pela pesquisa, e os resultados alcançados e aqui demonstrados, sinalizam que custo é uma matéria de natureza financeira, atrelada a controles financeiros e ao DRE; que custo deve ser apurado individualmente, produto por produto; e que preço de venda deve ser o preço percebido pelo mercado. Segundo Bruni (2012), os produtos que mais conseguem agregar valor e ter preços mais elevados são aqueles que conseguem ampliar o seu conceito.

Também, o modelo proposto pretende identificar valores e critérios para uma alocação mais justa, direta e simplificada de apuração de custos. E, de um modo especial, custos e despesas indiretas, pelas dificuldades constatadas na pesquisa e apontadas pelo presente estudo. Que, para Souza, Diehl (2009), são aqueles cuja relação com o produto é de difícil identificação.

Neste contexto, o critério que o presente estudo elencou, desenvolveu e pesquisou, foi o sistema de distribuição de custos e despesas indiretas no preço de venda, com a utilização de um referencial de rateio que represente a porção exata de custos e despesas indiretas de cada produto. E cujo modelo seja capaz de atender às demandas e expectativas das empresas, gestores, usuários e profissionais relacionados à matéria.

Como contribuição do presente estudo está o embasamento da premissa que custos devem seguir a lógica do DRE e o Preço de Venda a lógica do mercado. Além da constatação de que é praticamente nulo todo o esforço de apuração de custos, por mais correto que esteja, se o preço de venda estabelecido, a partir dos custos, não tiver mercado para sua comercialização.

Como define Martins (2001), é mais certo que uma empresa analise seus custos e suas despesas para ter a certeza de que é viável trabalhar com um produto, cujo preço o mercado influencia marcadamente ou mesmo fixa, do que ela determinar o preço em função daqueles custos ou despesas.

Como também deve-se ter presente a situação em que o preço de mercado é inferior aos custos, pois algo deve ser feito para uma solução viável e em tempo hábil. E, para que isso ocorra, ou para que essa informação esteja ao alcance do gestor, é fundamental que se conheça o custo por produto e o preço de venda pelos critérios do mercado.

REFERÊNCIAS

- ADVFN BRASIL. **PIB Brasil 2015**. Disponível em: <<http://br.advfn.com/indicadores/pib/brasil/2015>>. 2015. Acesso em: 25 mar. 2016.
- ALVES, Fábio. **O que é markup e como calcular este índice**. 2012. Disponível em: <<http://www.industriahoje.com.br/o-que-e-markup-e-como-calcular-este-indice/>>. Acesso em: 17 mar. 2016.
- ANTUNES JUNIOR, José A. V.; DRESH, Aline; LACERDA, Daniel P. **Design science research: método de pesquisa para avanço da ciência e tecnologia**. Porto Alegre: Bookman, 2015.
- ASSEF, Roberto. **Guia prático de administração financeira**. São Paulo: Campus, 1999.
- ATZ, Fernando. **Custos e orçamento para a tomada de decisão**. São Leopoldo: Unisinos, 2010.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL (BNDES). **Porte de empresa**. 2016. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em: 20 fev. 2016.
- BIANCHI, Márcia; BACKES, Rosemary Gelatti; GIONGO, Juliano. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2006. Disponível em: <seer.ufrgs.br/ConTexto/article/download/11230/6633>. Acesso em: 10 fev. 2016.
- BONACIM, Carlos Alberto Gressoan et al. **Ferramenta de análise custo-volume-lucro em ambientes de incerteza como instrumento de apoio na gestão de projetos de investimento**. 2006. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2006_TR510341_7536.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2016.
- BORGES, Tiago Nascimento; PARISI, Cláudio; GIL, Antonio de Loureiro. O Controller como gestor da Tecnologia da Informação: realidade ou ficção? **Rev. adm. contemp.**, Curitiba, v. 9, n. 4, oct./dec. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-6552005000400007>. Acesso em: 8 fev. 2016.
- BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. 341 p. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Curso de Pós graduação em Contabilidade e Controladoria, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/.../TeseMarcioBorinelli.pdf>. Acesso em: 9 fev. 2016.

BORNIA, Antonio Cezar. A Teoria das Restrições e os custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1., 1994, São Leopoldo. **Anais eletrônicos...** São Leopoldo: CBC, 2008. Disponível em: <[HTTP://www.anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3511/3511](http://www.anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/download/3511/3511)>. Acesso em: 26 fev. 2016.

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

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 21 mar. 2016.

BRENNER, Eliana de Moraes; JESUS, Dalena Maria Nascimento de. **Manual de planejamento e apresentação de trabalhos acadêmicos: projeto de pesquisa, monografia e artigo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicação na HP 12 e excel**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. Desafios das funções da Controladoria. In BRUNI Adriano Leal. GOMES, Sônia Maria da Silva (Orgs.). **Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens; GOMES, Sônia Maria da Silva (Orgs.). **Controladoria empresarial: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010. Disponível em: <<https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/5630/1/Controladoria%20empresarial.pdf>>. Acesso em: 9 fev. 2016.

CATELLI, Armando (Orient.). **Modelo conceitual de funcionamento do subsistema de gestão e dos processos de PE, PO, PR, EXE e CO do sistema empresa- uma abordagem de controladoria**. 2001. Disponível em: <[http://www.peritocontador.com.br/artigos/apresentacao_sistema_de_gestao_GECO N.pdf](http://www.peritocontador.com.br/artigos/apresentacao_sistema_de_gestao_GECO_N.pdf)>. Acesso em: 9 fev. 2016.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CHENG, Ângela; MENDES, Márcia Martins. A importância e a responsabilidade da gestão financeira na empresa. **Cad. estud.**, São Paulo, n. 1, oct. 1989. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1413-92511989000100002&script=sci_arttext>. Acesso em: 8 fev. 2016.

CIRIBELLI, Marilda Corrêa. **Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: 7 Letras, 2003.

COGAN, Samuel. **Custos e formação de preços: análise e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Vade-Mécum do profissional da Contabilidade Porto Alegre**. 2015. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

DALMONECH, Luiz Fernando et al. Limitações da análise tradicional de custo-volume-lucro. Repensando as hipóteses simplificadoras do modelo. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10., 2003, Guarapari, ES. **Anais eletrônicos...** São Paulo: CBC, 2003. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2504/2504>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1971.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

DUTRA, René Gomes. Critérios de rateio e distribuição de custos. I Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos – São Leopoldo, RS, Brasil, 20 a 23 de novembro de 1994. Disponível em: <<http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/25036/rateio-dos-custos-indiretos-para-os-departamentos-de-servicos#ixzz40vXTxSXX>>. Acesso em: 22 fev. 2016.

FEE - Fundação de Economia e Estatística. Disponível em: <<http://www.fee.rs.gov.br/perfil-socioeconomico/municipios/detalhe/?municipio=>>>. Acesso em: 3 mar. 2016.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FOLLETTO, Everton Paulo; et al. A utilização da Análise Custo-Volume-Lucro na tomada de decisões em uma empresa do setor têxtil. Gestão e Tecnologia para a Competitividade 23.24.25 de Outubro de 2013. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/40918430.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

FREITAS, João Batista de.; et al. A origem dos custos ocultos: um estudo teórico. (2007) Universidade Federal da Paraíba – UFPB. Disponível em: <http://www.aedb.br/.../1129_Origem%20dos%20custos%20ocultos%20-%20u>. Acesso em: 26 mar. 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Como laborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GIMENEZ, Levi. **Gestão dos custos ocultos**: o papel dos administradores na recuperação da lucratividade perdida. 2010. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/gestao-dos-custos-ocultos-o-papel-dos-administradores-na-recuperacao-da-lucratividade-perdida/48500/>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

GOMES, Romeu. Análise de dados em pesquisa qualitativa. In MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa Social**: teoria, método e criatividade. 14. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

GUERRA, Giane. **Prévia aponta retração de 4,1% na economia em 2015**. 2016. Disponível em: <<http://wp.clicrbs.com.br/acertodecontas/tag/pib/?topo=52,1,1,,171,e171>>. Acesso em: 25 mar. 2016.

GUERREIRO, Reinaldo. Os princípios da teoria das restrições sob a ótica da mensuração econômica. **Cad. estud.**, São Paulo, n. 13, jan./june 1996. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92511996000100003>. Acesso em: 10 mar. 2016.

HAMMER, Michael; CHAMPY, James. **Reengenharia**: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. 30. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

HANSE, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001

HOLANDA, Antônio Nílson. **Craveiro**. introdução à economia. Petrópolis: Vozes, 1979.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

ICMS. **Base de cálculo**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/icms_bc_ipi.html>. Acesso em: 24 fev. 2016.

IPI. **Imposto Sobre Produtos Industrializados**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/guia/ipi.html>>. Acesso em: 24 fev. 2016.

IUDICIBUS, Sérgio de; MELLO, Gilmar Ribeiro de. **Análise de custos**: uma abordagem quantitativa. São Paulo: Atlas, 2013.

KIM, W. Chan; MAUBORGNE, Renée. **A estratégia do oceano azul**: como criar novos mercados e tornar a concorrência irrelevante. São Paulo: Elsevier, 2005.

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

KWASNICKA, Eunice Lacava. **Introdução à administração**. 6. ed. rev. amp. São Paulo: Atlas, 2004.

LACOMBE, Francisco. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Saraiva, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de custos**: contém custeio ABC. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos**: planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LIMA, Marcelo Alceu Amoroso. **A estrutura e as ferramentas - da intervenção-pesquisa socioeconômica nas empresas - e demais organizações**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rae/v31n1/v31n1a04>>. Acesso em: 21 mar. 2016.

LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBURGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. RCO – **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, São Paulo, v. 4, n. 10, p. 106-126, set-dez 2010. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/4916>. Acesso em: 26 mar. 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTIN, Nilton Cano. **Controladoria**: evolução e desafios. 2002. Disponível em: <www.fipecafi.org/palestras/fipecafi-anejac/conteudo-apresentado.ppt>. Acesso em: 10 fev. 2016.

MARTINEZ, Marina. **Sistema de informação gerencial**. Disponível em: <http://www.infoescola.com/administracao_/sistema-de-informacao-gerencial/>. Acesso em: 08 fev. 2016.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**: inclui o BAC. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MENEGALI, Manoel Vilsonei; Oliveira Realdo de. **Custo/Volume/Lucro como ferramenta gerencial estratégica em análises de rentabilidade**: estudo de caso em uma indústria química. (2012) Disponível em: <<http://periodicos.unesc.net/index.php/seminariocsa/article/view/681>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. (Org.). **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis, RJ: Vozes, 2007.

MONTEIRO, Marciane. **O modelo de gestão econômica – GECON e sua utilização pela controladoria.** AJES. 2010. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Ciências Contábeis e Administração do Vale do Juruena, Juína, MT, 2010.

Disponível em:

<http://www.biblioteca.ajes.edu.br/arquivos/monografia_20110912173912.pdf>.

Acesso em: 8 fev. 2016.

MOREIRA, Janir Adir. **A importância do Sistema de Custo Integrado Com Contabilidade.** (2012) Disponível em:

<<http://www.peyon.com.br/a2dez00.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. (Orgs). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NOVAES, Marcos Bidart Carneiro de.; GIL, Antonio Carlos. A pesquisa-ação participante como estratégia metodológica para o estudo do empreendedorismo social em administração de empresas. **RAM – Revista de Administração Mackenzie**, v. 10, n. 1, jan./fev. 2009. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1678-69712009000100007>. Acesso em: 25 fev. 2016.

NUNES, Paulo. **Gestão (ou administração) financeira.** Disponível em:

<<http://knoow.net/cienceconempr/gestao/gestao-financeira/>>. Acesso em: 8 fev. 2016.

OLIVEIRA, Cristiane de; LIMA, Letícia Santos. **Controladoria no suporte a gestão empresarial.** (2008). Disponível em:

<<http://sinop.unemat.br/projetos/revista/index.php/contabilidade/article/view/v1n1art4>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em Sistema de Informação Contábil.** São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luís; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas.** São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PERES JUNIOR, Jose Hernandez; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PERIARD, Gustavo. **O que é o 5W2H e como ele é utilizado?** 2009. Disponível em:

<<http://www.sobreadministracao.com/o-que-e-o-5w2h-e-como-ele-e-utilizado/>>.

Acesso em: 20 fev. 2016

PORTAL EDUCAÇÃO. **Os principais impostos: ICMS / ISS / IPI / PIS / COFINS / IRPJ e CSLL.** Disponível em:

<http://www.portaleducacao.com.br/administracao/artigos/42563/os-principais-impostos-icms-iss-ipi-pis-cofins-irpj-e-csll#ixzz416tVOAm3>>. Acesso em: 24 fev. 2016

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior**. 11. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria do Planejamento e Desenvolvimento Regional. **Atlas Socioeconômico do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <<http://www.atlassocioeconomico.rs.gov.br/>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

RISSO, Éris Antônio; GARCIA, Elias; GARCIA, Osmarina P. Garcia. A importância dos sistemas de informação para a controladoria no processo de gestão. In: ENCONTRO PARANAENSE DE PESQUISA E EXTENSÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, 5. e SEMINÁRIO DO CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS DE CASCAVEL, 8., Cascavel, PR, 2009. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VIIISeminario/PESQUISA/CIENCIAS_CONTABEIS/ARTIGO_31.pdf>. Acesso em: 8 fev. 2016

ROSA, Everton Carsten da. **O papel da controladoria**. 2012. Disponível em: <<http://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/controladoria-estrategica/o-papel-da-controladoria>>. Acesso em: 8 fev. 2016.

SÁ, Antonio Lopes de. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1971.

SANTOS, Izequias Estevam dos. **Manual de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 9. ed. rev. atual. Niterói: Impetus, 2012.

SANTOS, José Odalio dos. **Análise de crédito: empresas e pessoas físicas**. São Paulo: Atlas, 2003.

SEBRAE. **Crítérios de classificação de empresas: MEI - ME – EPP**. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 20 fev. 2016.

SELL, Graciele Kieser. **Uma sistemática para inserir a contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas e médias empresas: um estudo de caso**. 2004. 109 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina Florianópolis, 2004. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/87820/227266.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 9 mar. 2016.

SEPLAN. **Atlas Socioeconômico do Rio Grande do Sul**. 2013 Disponível em: <http://www.atlassocioeconomico.rs.gov.br/conteudo.asp?cod_menu_filho=807&cod_menu=805&tipo_menu=POPULA&cod_conteudo=1610>. Acesso em: 3 mar. 2016.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Paulo César Pereira da.; SEVERIANO FILHO, Cosmo. Ocorrência de custos ocultos em operações de serviços: insights sobre observação em uma sociedade de economia mista no Brasil. **Gest. Prod.**, São Carlos, v. 18, n. 3, 2011. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2011000300005>. Acesso em: 19 fev. 2016.

SOUTO, Pollyanna **Custos para tomada de decisão: Margem De Contribuição Mc= Preço De Venda -Custo Da Mercadoria Vendida -Despesas Variáveis**. Marabá: Centro de Ensino Superior de Marabá, 2014. Disponível em: <http://www.academia.edu/9597582/4_-custos_para_tomada_de_decis%C3%83o_4.1_-margem_de_contribui%C3%87%C3%83o_mc_pre%C3%87o_de_venda_-custo_da_mercadoria_vendida_-despesas_vari%C3%81veis>. Acesso em: 15 mar. 2016.

SOUZA, Marco Antônio de; DIEHL, Carlos Alberto. **Gestão de custos: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de et al. Fatores determinantes de ocorrência de custos ocultos: estudo em uma cooperativa agroindustrial de arroz do Rio Grande do Sul. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 9, n. 1, p. 06-27, jan./mar., 2013. Disponível em: <<http://www.furb.br/universocontabil>>. Acesso em: 19 fev. 2016.

THIOLLENT, Michel. **Metodologia da pesquisa-ação**. 18. ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TRIPP, David. Pesquisa-ação: uma introdução metodológica. **Educ. Pesqui.**, São Paulo, v. 31, n. 3, sept./dec. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-97022005000300009>. Acesso em: 8 fev. 2016.

UNDER Paulo R. B. Góis. **Contabilidade X administração financeira**. Disponível em: <<https://interconcnt.wordpress.com/2011/04/05/contabilidade-x-administracao-financeira/comment-page-1/>>. Acesso em: 08 fev. 2016.

VASCONCELLOS FILHO, Paulo de. Análise ambiental para o planejamento estratégico. **Rev. adm. empres.**, São Paulo, v. 19, n. 2, may/june 1979. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s0034-75901979000200009&script=sci_arttext>. Acesso em: 10 fev. 2016.

VIANA, Margareth Amanda Matos. **A importância do processo de gestão e do sistema de informações gerenciais para a gestão empresarial**. 2015. Disponível em: <<http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/05/Margareth-Amanda-Matos-Viana-A-Import%C3%A2ncia-do-Processo-de-Gest%C3%A3o-e-do-Sistema-de-Infoma%C3%A7%C3%B5es-Gerenciais-para-a-Gest%C3%A3o-Empresarial.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2016.

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

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 5.ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

ZANLUCA, Júlio César. **Contabilidade gerencial: o que é? como utilizá-la?**. 2015. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/gestaocontabil.htm>>. Acesso em: 8 fev. 2016.

ZANLUCA, Júlio César. **Custo ou despesa?** 2015. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custo-ou-despesa.htm>>. Acesso em: 17 fev. 2016.

APÊNDICE A – CARTA CONVITE



Porto Alegre, 15 de Junho de 2015

CARTA CONVITE

À:

Prezados Senhores,

Vimos respeitosamente convidá-los a participar do meu projeto de dissertação de mestrado do Programa de Pós Graduação de Gestão e Negócios da UNISINOS, orientado pelo Prof. Dr. Luís Felipe Maldaner.

O projeto tem por objetivo avaliar sistema de apuração de custos usando metodologia de rateio dos custos indiretos e despesas fixas com base no ponto de equilíbrio. Trata-se de um estudo de caso que será aplicado em Pequenas e Médias Empresas - PMEs da Região Metropolitana da Serra Gaúcha - RMSG.

Para que esse objetivo possa ser alcançado necessitamos de sua permissão e contribuição para obtenção de dados necessários a apuração de custos dos itens e produtos produzidos e comercializados pela empresa, relacionados a custos variáveis, fixos e demais despesas e receitas do DRE da empresa e informações do questionário anexo.

Em contra partida nos comprometemos a manter em sigilo absoluto os dados da empresa e lhes apresentar o resultado do presente estudo de caso e da pesquisa correspondente. E como contribuição, a permissão para que a empresa possa usar e se beneficiar do referido sistema de apuração de custos e respectiva metodologia.

Desde já agradecemos sua participação neste projeto e nos colocamos a sua disposição para orientações e informações que forem necessárias.

Atenciosamente

 José Inácio Schneider
josesch.ez@terra.com.br
 Mestrando

 Dr. Luís Felipe Maldaner
FMALDANER@unisinos.br
 Prof. Orientador

APÊNDICE B – MODELO DE DIÁRIO DE CAMPO

>>> DIÁRIO DE CAMPO <<<

HISTÓRICO DA PESQUISA-AÇÃO APLICADA ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS – PME DA REGIÃO METROPOLITANA DA SERRA GAÚCHA – RMSG

TEMA DA PESQUISA: SISTEMA DE RATEIO DE CUSTOS INDIRETOS E DESPESAS FIXAS EM PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: ESTUDO DE CASO EM EMPRESAS DA SERRA GAÚCHA.

CRONOLOGIA E REGISTRO DOS FATOS:

Data	Horário	Histórico	Observação

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO

I - PESQUISA

Dando prosseguimento a pesquisa e estudos já realizados junto a empresa e para conclusão desta etapa dos trabalhos de pesquisa referente metodologia de *Custo Pelo Preço de Venda*, solicitamos as seguintes informações e documentos:

1. DRE de Janeiro a Dezembro de 2015;
2. Relação dos itens produzidos e comercializados em 2015, com os seguintes dados:
 - 2.1 - Nome e Quantidade vendida;
 - 2.2 - Custo Direto ou Variável (CPV); e
 - 2.3 - Preço de Venda de cada item;
3. Percentuais praticados no ato da venda:
 - 3.1 – Tributação:
 - 3.1.1 - ICMS _____
 - 3.1.2 - PIS _____
 - 3.1.3 - COFINS _____
 - 3.1.4 - IR e CSLL _____
 - 3.1.5 - ... _____
 - 3.2 - Outros Custos Variáveis
 - 3.2.1 - Comissão sobre vendas _____
 - 3.2.2 - Logística de entrega _____
 - 3.2.3 - ... _____
4. Outras Informações:

II - QUESTIONÁRIO

1. Existe um controle financeiro geral da empresa - incluindo o caixa e contas bancárias, nos quais são controladas e documentadas todas as transações financeiras? São feitos fechamentos e conciliações de todas as transações financeiras?
 - A ___ Não existe;
 - B ___ Controle parcial - sem normas ou padrões ou fechamentos;
 - C ___ Controle adequado, com procedimentos pré-estabelecidos e fechamentos;
 - D ___ Controles totais, próximos aos padrões de controladoria.
2. A empresa possui histórico de vendas, despesas, fornecedores e investimentos últimos meses?
 - A ___ Não;
 - B ___ Sim, porém a informação não está disponível de maneira organizada ou formatada;
 - C ___ Sim, e existem relatórios onde estão disponíveis estes dados, a qualquer momento.

3. Assinale quais dos relatórios abaixo a empresa utiliza em suas análises financeiras (marque quantas alternativas forem necessárias):

- A Demonstração de resultados / Apuração de lucro;
 B Balanço patrimonial;
 C Demonstração de origens e aplicação de recursos;
 D Fluxo de caixa;
 E Outros - Quais:

4. A empresa calcula seu ponto de equilíbrio?

- I: Sim
 II: Não

5. É analisada a lucratividade por produto / serviço ou linha de produtos / serviços?

- I: Sim
 II: Não

6. A empresa possui ou elabora um sistema de custos, visando conhecer os custos efetivos de seus produtos? Qual a metodologia utilizada?

- A Não possui
 B Custeio direto
 C Custeio ABC
 D Centro de custos
 E Custo padrão
 F Custo-volume-lucro
 G Outros . Quais:

III - DADOS DA EMPRESA

Empresa e Ano de Fundação: _____

Endereço: _____

Nº de Funcionários _____; e Receita Bruta Anual: _____

Atividade Principal: _____

Enquadramento/Regime Contábil: () Lucro Real () Presumido () Simples

Entrevistado e Cargo: _____

Outras Informações: _____

APÊNDICE E – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA A.005

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
EMPRESA		A.005	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	2.508.121,76	2.508.121,76	2.508.121,76	2.508.121,76
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	007 wow 5	006 wow 4	008 wow 6
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	2.877.800,00	2.696.000,00	1.454.000,00
	PREÇO DE VENDA (R\$)		2.877.800,00	2.696.000,00	1.454.000,00
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		0,872	0,930	1,725
5	CUSTO DIRETO (R\$)	1.760.800,00	723.800,00	674.000,00	363.000,00
	Matéria Prima e Insumos	Custo aquisição	723.800,00	674.000,00	363.000,00
	Material e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		664.315,49	526.423,72	338.341,28
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	880.719,40	1.010.530,81	946.692,28	510.567,72
	Gasto Geral de Fabricação	138.016,90	158.359,55	148.355,46	80.010,70
	Depreciação	30.314,26	34.782,36	32.585,04	17.573,68
	Gasto c/Pessoal Produção	549.943,07	631.000,53	591.138,17	318.811,17
	Outros Custos Indiretos	162.445,17	186.368,36	174.613,60	94.172,17
	CUSTO INTEGRADO		1.734.330,81	1.620.692,28	873.567,72
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	300.940,60	345.296,98	323.483,44	174.460,28
	Desp. Pessoal	120.546,57	138.314,23	129.576,47	69.882,86
	Desp. Administrativa	57.842,56	66.368,11	62.175,42	33.532,29
	Desp. Comercial	80.947,54	92.878,59	87.011,15	46.926,64
	Desp. Financeira	35.647,88	40.902,11	38.318,19	20.665,67
	Desp. Div. Imp. e Taxas	5.956,06	6.833,93	6.402,21	3.452,83
	PONTO DE EQUILIBRIO		0,453	0,480	0,889
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	16,65%	479.153,70	448.884,00	242.091,00
	% ICMS	12,00	345.336,00	323.520,00	174.480,00
	% PIS	0,65	18.705,70	17.524,00	9.451,00
	% Cofins	3,00	86.334,00	80.880,00	43.620,00
	% Comissão s/vendas	1,00	28.778,00	26.960,00	14.540,00
9	CUSTO TOTAL		2.558.781,49	2.393.059,73	1.290.119,01
10	RESULTADO em R\$		319.018,51	302.940,27	163.880,99
	MARGEM (L/P) em %		11,09%	11,24%	11,27%
11	PREÇO DE VENDA APURADO		2.877.800,00	2.696.000,00	1.454.000,00
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	74,94%	74,85%	75,00%	75,03%
	MARKUP Divisor	25,06%	25,15%	25,00%	24,97%
	MARKUP Multiplicador	3,99	3,98	4,00	4,01
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	2.332.552,53	1.028.329,61	978.167,19	326.055,73
	Preço de Venda Total (R\$)	7.027.800,00	2.877.800,00	2.696.000,00	1.454.000,00
	Referencial de Rateio (un)	0,332	0,357	0,363	0,224
	Margem de Contrib. (R\$)	540.533,33	237.381,09	227.280,09	75.872,15
	Ponto Equilíbrio (R\$)	1.207.751,85	534.503,73	505.122,78	188.125,44
	Ponto Equilíbrio (un)	1,695	0,421	0,447	0,827
	Custo Direto (R\$)	584.580,40	258.636,60	244.541,60	81.401,81
	Custo Indireto (R\$)	819.068,80	361.094,65	343.480,46	114.493,49
	Despesa Fixa (R\$)	279.874,68	123.385,61	117.366,80	39.122,27
	Despesa de Venda (R\$)	388.370,00	171.216,88	162.864,84	54.286,28
	MARKUP Multiplc.	3,99	3,98	4,00	4,01
	Margem L ou P (R\$)	260.658,66	113.995,48	109.913,29	36.749,89
	Margem L ou P (%)	11,17%	11,09%	11,24%	11,27%

APÊNDICE F – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA B.001

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
SCPV	EMPRESA	B.001	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	1.476.538,39	1.476.538,39	1.476.538,39	1.476.538,39
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	2.396.001	2.397.002	2.360.003
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	2.045.237,00	2.032.766,00	1.884.629,00
	PREÇO DE VENDA (R\$)		2.045.237,00	2.032.766,00	1.884.629,00
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		0,722	0,726	0,783
5	CUSTO DIRETO (R\$)		525.263,00	529.980,00	284.285,00
	Matéria Prima e Insumos	Custo aquisição	525.263,00	529.980,00	284.285,00
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		141.827,76	133.043,12	330.420,58
6	CUSTO INDIRECTO (R\$)	837.687,55	1.160.328,50	1.153.253,30	1.069.210,43
	Gasto Geral de Fabricação	156.580,14	216.888,03	215.565,54	199.858,28
	Depreciação	125.673,59	174.077,61	173.016,16	160.407,68
	Gasto c/Pessoal Produção	526.061,27	728.677,27	724.234,10	671.455,83
	Outros Custos Indiretos	29.372,55	40.685,58	40.437,50	37.480,63
	CUSTO INTEGRADO		1.685.591,50	1.683.233,30	1.353.495,43
7	DESPS. INDIRECTAS (R\$)	174.631,73	241.892,31	240.417,35	222.897,03
	Desp. Pessoal	29.056,87	40.248,32	40.002,90	37.087,71
	Desp. Administrativa	83.622,64	115.830,46	115.124,18	106.734,55
	Desp. Comercial	35.892,18	49.716,30	49.413,15	45.812,18
	Desp. Financeira	17.505,01	24.247,19	24.090,34	22.343,11
	Desp. Div. Imp. e Taxas	8.555,02	11.850,04	11.777,79	10.919,48
	PONTO DE EQUILIBRIO		1,231	1,313	0,529
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	10,65%	217.817,74	216.489,58	200.712,99
	% ICMS	7,00	143.166,59	142.293,62	131.924,03
	% PIS	0,65	13.294,04	13.212,96	12.250,09
	% Cofins	3,00	61.357,11	60.982,98	56.536,87
9	CUSTO TOTAL		2.145.301,55	2.140.140,23	1.777.105,45
10	RESULTADO em R\$		(100.064,55)	(107.374,23)	107.523,55
	MARGEM (L/P) em %		-4,89%	-5,28%	5,71%
11	PREÇO DE VENDA APURADO	PR.FINAL	2.045.237,00	2.032.766,00	1.884.629,00
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	77,07%	74,32%	73,93%	84,92%
	MARKUP Divisor	22,93%	25,68%	26,07%	15,08%
	MARKUP Multiplicador	4,36	3,89	3,84	6,63
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	1.476.539,00	538.936,74	534.507,12	403.095,15
	Preço de Venda Total (R\$)	5.962.632,00	2.045.237,00	2.032.766,00	1.884.629,00
	Referencial de Rateio (un)	0,248	0,264	0,263	0,214
	Margem de Contrib. (R\$)	143.028,13	37.372,78	34.983,12	70.672,23
	Ponto Equilíbrio (R\$)	2.156.986	919.176	965.888	271.922
	Ponto Equilíbrio (un)	3,072	1,231	1,313	0,529
	Custo Direto (R\$)	338.571,57	138.411,11	139.355,97	60.804,49
	Custo Indireto (R\$)	837.687,90	305.756,08	303.243,02	228.688,80
	Despesa Fixa (R\$)	174.631,81	63.740,61	63.216,71	47.674,48
	Despesa de Venda (R\$)	157.251,40	57.386,76	56.925,01	42.929,63
	MARKUP Multiplic.	4,36	3,89	3,84	6,63
Margem: L ou P (R\$)	-31.603,68	-26.367,83	-28.233,59	22.997,75	
Margem: L ou P (%)	-2,14%	-4,89%	-5,28%	5,71%	

APÊNDICE G – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA C.007

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
scpv	EMPRESA	C.007	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	6.216.288,24	6.216.288,24	6.216.288,24	6.216.288,24
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	01.EA	02.S7	03.VTS
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	16,17	8,59	5,70
	PREÇO DE VENDA (R\$)		16,17	8,59	5,70
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		384.433	723.666	1.090.577
5	CUSTO DIRETO (R\$)		4,95	3,57	2,45
	Matéria Prima E Insumos	Custo aquisição	3,62	3,24	2,11
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição	1,33	0,33	0,34
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	6,42	4,28	1,33	0,80
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	600.374,09	1,56	0,83	0,55
	Gasto Geral de Fabricação	164.205,71	0,43	0,23	0,15
	Depreciação	134.762,26	0,35	0,19	0,12
	Gasto c/Pessoal Produção	262.691,95	0,68	0,36	0,24
	Outros Custos Indiretos	38.714,18	0,10	0,05	0,04
	CUSTO INTEGRADO		5,18	4,07	2,66
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	1.487.968,68	3,87	2,06	1,36
	Desp. Pessoal	134.824,98	0,35	0,19	0,12
	Desp. Administrativa	223.575,45	0,58	0,31	0,21
	Desp. Comercial	535.372,51	1,39	0,74	0,49
	Desp. Financeira	523.252,65	1,36	0,72	0,48
	Desp. Div. Imp.e Taxas	70.843,09	0,18	0,10	0,06
	PONTO DE EQUILIBRIO		347.513	1.115.255	1.850.156
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	33,25%	5,38	2,86	1,90
	% ICMS	17,00	2,75	1,46	0,97
	% PIS	1,65	0,27	0,14	0,09
	% Cofins	7,60	1,23	0,65	0,43
	% Comissão s/vendas	4,00	0,65	0,34	0,23
	% Logística	3,00	0,49	0,26	0,17
9	CUSTO TOTAL		15,76	9,31	6,26
10	RESULTADO em R\$		0,41	(0,72)	(0,56)
	MARGEM (L/P) em %		2,54%	-8,40%	-9,83%
11	PREÇO DE VENDA APURADO		16,17	8,59	5,70
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	63,06%	69,39%	58,44%	57,02%
	MARKUP Divisor	36,94%	30,61%	41,56%	42,98%
	MARKUP Multiplicador	2,71	3,27	2,41	2,33
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	1.457.719,54	649.602,10	540.817,06	267.300,38
	Preço de Venda Total (R\$)	30,46	16,17	8,59	5,70
	Referencial de Rateio (un)	47.857	40.173	62.959	46.896
	Margem de Contrib. (R\$)	293.726,70	172.012,52	83.999,52	37.714,65
	Ponto Equilíbrio (R\$)	1.874.152,15	587.215,37	833.463,49	453.473,30
	Ponto Equilíbrio (un)	776.881	81.492	261.527	433.862
	Custo Direto (R\$)	538.513,37	198.857,78	224.763,32	114.892,27
	Custo Indireto (R\$)	140.767,72	62.739,09	52.232,54	25.816,06
	Despesa Fixa (R\$)	348.928,64	155.492,72	129.453,27	63.982,65
	Despesa de Venda (R\$)	484.691,75	215.992,70	179.821,67	88.877,36
	MARKUP Multiplic.	2,71	3,27	2,41	2,33
Margem: L ou P (R\$)	-55.201,94	16.519,80	-45.453,75	-26.268,00	
Margem: L ou P (%)	-3,79%	2,54%	-8,40%	-9,83%	

APÊNDICE H – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA D.006

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
scpv	EMPRESA	D.006	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	2.784.889,50	2.784.889,50	2.784.889,50	2.784.889,50
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	CAV.001	ENX.002	ESQ.003
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	17,58	9,51	5,70
	PREÇO DE VENDA (R\$)		17,58	9,51	5,70
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		158.412	292.838	488.577
5	CUSTO DIRETO (R\$)		6,61	3,87	2,32
	Matéria Prima e Insumos	Custo aquisição	6,61	3,87	2,32
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO		4,02	1,68	1,13
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	470.325,43	2,97	1,61	0,96
	Gasto Geral de Fabricação	210.034,33	1,33	0,72	0,43
	Depreciação	28.280,75	0,17	0,09	0,05
	Gasto c/Pessoal Produção	150.145,18	0,95	0,51	0,31
	Doutros Custos Indiretos	83.865,17	0,53	0,29	0,17
	CUSTO INTEGRADO		9,58	5,48	3,28
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	1.004.999,31	6,34	3,43	2,06
	Desp. Pessoal	74.363,08	0,47	0,25	0,15
	Desp. Administrativa	100.491,00	0,63	0,34	0,21
	Desp. Comercial	401.903,33	2,54	1,37	0,82
	Desp. Financeira	400.305,22	2,53	1,37	0,82
	Desp. Div. Imp.e Taxas	27.936,67	0,18	0,10	0,06
	PONTO DE EQUILIBRIO		250.054	534.605	892.295
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	22,65%	3,98	2,15	1,29
	% ICMS	13,40	2,36	1,27	0,76
	% PIS	1,65	0,29	0,16	0,09
	% Cofins	7,60	1,34	0,72	0,43
9	CUSTO TOTAL		19,91	11,06	6,63
10	RESULTADO em R\$		(2,33)	(1,55)	(0,93)
	MARGEM (L/P) em %		-13,23%	-16,32%	-16,33%
11	PREÇO DE VENDA APURADO		17,58	9,51	5,70
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	60,70%	62,40%	59,31%	59,30%
	MARKUP Divisor	39,30%	37,60%	40,69%	40,70%
	MARKUP Multiplicador	2,54	2,66	2,46	2,46
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	272.919,12	123.092,09	88.837,96	60.989,07
	Preço de Venda Total (R\$)	32,79	17,58	9,51	5,70
	Referencial de Rateio (un)	8.323	7.002	9.342	10.700
	Margem de Contrib. (R\$)	57.753,64	28.141,29	17.561,06	12.051,30
	Ponto Equilíbrio (R\$)	467.868,52	184.300,60	162.182,60	111.385,32
	Ponto Equilíbrio (un)	164.342	24.505	52.391	87.445
	Custo Direto (R\$)	107.257,41	48.282,07	36.151,72	24.823,62
	Custo Indireto (R\$)	46.091,88	20.788,38	15.003,38	10.300,13
	Despesa Fixa (R\$)	98.489,91	44.420,96	32.059,47	22.009,48
	Despesa de Venda (R\$)	61.816,18	27.880,36	20.121,80	13.814,02
	MARKUP Múltiplic	2,54	2,66	2,46	2,46
	Margem L ou P (R\$)	-40.736,27	-16.279,67	-14.498,41	-9.958,18
Margem L ou P (%)	-14,93%	-13,23%	-16,32%	-16,33%	

APÊNDICE I – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA E.004

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
scpv	EMPRESA	E.004	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	7.311.901,35	7.311.901,35	7.311.901,35	7.311.901,35
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	CPE.001	BBP.002	CHP.003
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	4,10	1,67	2,63
	PREÇO DE VENDA (R\$)		4,10	1,67	2,63
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		1.783.391	4.378.384	2.780.191
5	CUSTO DIRETO (R\$)		1,22	0,47	0,85
	Matéria Prima e Insumos	Custo aquisição	1,22	0,47	0,85
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	1,37	0,69	0,31	0,37
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	1.989.638,53	1,12	0,45	0,72
	Gasto Geral de Fabricação	872.834,68	0,49	0,20	0,31
	Depreciação	256.954,54	0,14	0,06	0,09
	Gasto c/Pessoal Produção	806.326,64	0,45	0,18	0,29
	Outros Custos Indiretos	51.522,66	0,03	0,01	0,02
	CUSTO INTEGRADO		2,34	0,92	1,57
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	781.977,28	0,44	0,18	0,28
	Desp. Pessoal	118.272,92	0,07	0,03	0,04
	Desp. Administrativa	156.655,33	0,09	0,04	0,06
	Desp. Comercial	374.501,92	0,21	0,09	0,13
	Desp. Financeira	130.419,25	0,07	0,03	0,05
	Desp. Div. Imp.e Taxas	2.127,87	0,00	0,00	0,00
	PONTO DE EQUILIBRIO		1.136.429	2.545.483	2.090.978
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	26,25%	1,08	0,44	0,69
	% ICMS	12,00	0,49	0,20	0,32
	% PIS	1,65	0,07	0,03	0,04
	% Cofins	7,60	0,31	0,13	0,20
	% Comissão s/vendas	2,00	0,08	0,03	0,05
	% Logística	3,00	0,12	0,05	0,08
9	CUSTO TOTAL		3,85	1,54	2,54
10	RESULTADO em R\$		0,25	0,13	0,09
	MARGEM (L/P) em %		6,09%	7,70%	3,53%
11	PREÇO DE VENDA APURADO		4,10	1,67	2,63
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	70,53%	70,24%	71,86%	67,68%
	MARKUP Divisor	29,47%	29,76%	28,14%	32,32%
	MARKUP Multiplicador	3,39	3,36	3,55	3,09
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	7.029.661,62	3.377.367,07	2.720.027,17	932.267,38
	Preço de Venda Total (R\$)	8,40	4,10	1,67	2,63
	Referencial de Rateio (un)	836.864	823.748	1.628.759	354.474
	Margem de Contrib. (R\$)	1.199.744,64	566.821,58	500.367,91	132.565,15
	Ponto Equilíbrio (R\$)	4.434.669,88	2.152.157,07	1.581.356,56	701.157,26
	Ponto Equilíbrio (un)	5.550.056	1.092.562	2.447.227	2.010.266
	Custo Direto (R\$)	2.071.792,41	1.004.972,64	765.516,63	301.303,14
	Custo Indireto (R\$)	1.912.838,39	919.013,99	740.145,50	253.678,90
	Despesa Fixa (R\$)	751.792,92	361.195,29	290.895,54	99.702,10
	Despesa de Venda (R\$)	1.845.286,18	886.558,66	714.007,13	244.720,19
	MARKUP Multiplic.	3,39	3,36	3,55	3,09
	Margem: L ou P (R\$)	447.951,72	205.628,29	209.462,38	32.863,05
	Margem: L ou P (%)	6,37%	6,09%	7,70%	3,53%

APÊNDICE J – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA F.002

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
scpv	EMPRESA	F.002	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	4.703.043,45	4.703.043,45	4.703.043,45	4.703.043,45
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	CSBF.001	SSF.002	BFMA.003
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	79,90	79,90	64,90
	PREÇO DE VENDA (R\$)		79,90	79,90	64,90
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		58,862	58,862	72,466
5	CUSTO DIRETO (R\$)		16,98	19,46	14,66
	Matéria Prima e Insumos	Custo aquisição	16,98	19,46	14,66
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	68,19	25,44	22,96	19,79
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	1.141.124,45	19,39	19,39	15,75
	Gasto Geral de Fabricação	106.248,54	1,81	1,81	1,47
	Depreciação	106.012,25	1,80	1,80	1,46
	Gasto c/Pessoal Produção	449.038,55	7,63	7,63	6,20
	Outros Custos Indiretos	479.824,11	8,15	8,15	6,62
	CUSTO INTEGRADO		36,37	38,85	30,41
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	677.002,49	11,50	11,50	9,34
	Desp. Pessoal	177.561,78	3,02	3,02	2,45
	Desp. Administrativa	43.588,64	0,74	0,74	0,60
	Desp. Comercial	369.429,35	6,28	6,28	5,10
	Desp. Financeira	82.792,35	1,41	1,41	1,14
	Desp. Div. Imp.e Taxas	3.710,37	0,06	0,06	0,05
	PONTO DE EQUILIBRIO		26,619	29,495	34,208
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	22,65%	18,10	18,10	14,70
	% ICMS	17,00	13,58	13,58	11,03
	% PIS	0,65	0,62	0,62	0,42
	% Cofins	3,00	2,40	2,40	1,95
	% Logística	2,00	1,60	1,60	1,30
9	CUSTO TOTAL	CUSTO TTL	65,97	68,45	54,45
10	RESULTADO em R\$		13,93	11,45	10,45
	MARGEM (L/P) em %		17,44%	14,33%	16,10%
11	PREÇO DE VENDA APURADO	PR.FINAL	79,90	79,90	64,90
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	77,86%	78,75%	75,64%	77,41%
	MARKUP Divisor	22,14%	21,25%	24,36%	22,58%
	MARKUP Multiplicador	4,52	4,71	4,11	4,43
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA (R\$)	456.195,17	290.648,06	102.996,64	62.550,47
	Preço de Venda Total (R\$)	224,70	79,90	79,90	64,90
	Referencial de Rateio (un)	2,030	3,638	1,289	964
	Margem de Contrib. (R\$)	141,198	92.527,53	29.591,99	19.076,56
	Ponto Equilíbrio (R\$)	212.577,05	131.439,67	51.610,08	29.527,30
	Ponto Equilíbrio (un)	8,761	2,582	2,861	3,318
	Custo Direto (R\$)	100.961,82	61.767,26	25.085,29	14.129,27
	Custo Indireto (R\$)	110.689,06	70.521,48	24.990,62	15.176,95
	Despesa Fixa (R\$)	65.676,99	41.843,69	14.826,11	9.005,20
	Despesa de Venda (R\$)	103.328,21	65.831,79	23.328,74	14.167,68
	MARKUP Multiplic.	4,52	4,71	4,11	4,43
	Margem: L ou P (R\$)	75.519,09	50.683,84	14.763,88	10.071,37
Margem: L ou P (%)	16,55%	17,44%	14,33%	16,10%	

APÊNDICE K – MATRIZ DE CUSTOS SCPV EMPRESA G.003

MATRIZ DE CUSTOS - SISTEMA DE CUSTEIO NO PREÇO DE VENDA - SCPV					
scpv	EMPRESA	G.003	ITENS DE MAIOR VENDA		
1	REC. MÉDIA MENSAL (RMM)	422.205,39	422.205,39	422.205,39	422.205,39
2	NOME DO PRODUTO	REFERÊNCIA	TF46.001	TF53.002	CAPP.003
3	VALOR DE MERCADO (R\$)	POR ITEM	0,430	0,240	0,390
	PREÇO DE VENDA (R\$)		0,43	0,24	0,39
4	REFERENCIAL DE RATEIO (RR)		981.873	1.750.189	1.082.578
5	CUSTO DIRETO (R\$)		0,10	0,06	0,09
	Materia Prima e Insumos	Custo aquisição	0,10	0,06	0,09
	Materiais e Embalagens	Custo aquisição			
	MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (MC)	0,17	0,07	0,04	0,06
6	CUSTO INDIRETO (R\$)	187.597,27	0,19	0,11	0,17
	Gasto Geral de Fabricação	41.528,83	0,04	0,02	0,04
	Depreciação	26.749,92	0,03	0,02	0,02
	Gasto c/Pessoal Produção	109.888,02	0,11	0,06	0,10
	Outros Custos Indiretos	9.430,50	0,01	0,01	0,01
	CUSTO INTEGRADO (CI)		0,29	0,16	0,27
7	DESPS. INDIRETAS (R\$)	48.302,42	0,05	0,03	0,04
	Desp. Pessoal	14.391,58	0,01	0,01	0,01
	Desp. Administrativa	21.567,33	0,02	0,01	0,02
	Desp. Comercial	6.333,67	0,01	0,00	0,01
	Desp. Financeira	4.918,17	0,01	0,00	0,00
	Desp. Div. Imp.e Taxas	1.071,67	0,00	0,00	0,00
	PONTO DE EQUILIBRIO (PE)		692.663	1.241.021	763.705
8	DEPS. VARIÁVEIS (%)	15,65%	0,07	0,04	0,06
	% ICMS	12,00	0,05	0,03	0,05
	% PIS	0,65	0,00	0,00	0,00
	% Cofins	3,00	0,01	0,01	0,01
9	CUSTO TOTAL	CUSTO TTL	0,41	0,23	0,37
10	RESULTADO em R\$		0,02	0,01	0,02
	MARGEM (L/P) em %		4,78%	4,78%	4,78%
11	PREÇO DE VENDA APURADO	PREÇO FINAL	0,43	0,24	0,39
	Desc. Promocional		0,00	0,00	0,00
	Desc. Financeiro/Acordo		0,00	0,00	0,00
	MARKUP Percentual	76,30%	76,30%	76,30%	76,30%
	MARKUP Divisor	23,70%	23,70%	23,70%	23,70%
	MARKUP Multiplicador	4,22	4,22	4,22	4,22
APURAÇÃO DE RESULTADOS - VENDA REALIZADA E RESULTADO APURADO					
Matriz de Custos X DRE	VENDA REALIZADA / DRE (R\$)	81.823,33	45.640,36	19.716,97	16.466,00
	Preço de Venda Total (R\$)	1,06	0,43	0,24	0,39
	Referencial de Rateio (un)	77.192	106.140	82.154	42.221
	Margem de Contrib. (R\$)	13.269,53	7.401,63	3.197,56	2.670,34
	Ponto Equilibrio (R\$)	57.722,32	32.197,02	13.909,35	11.615,95
	Ponto Equilibrio (un)	522.754	134.238	240.510	148.006
	Custo Direto (R\$)	19.382,13	10.816,77	4.672,92	3.902,44
	Custo Indireto (R\$)	36.356,32	20.279,25	8.760,78	7.316,29
	Despesa Fixa (R\$)	9.361,00	5.221,49	2.255,72	1.683,79
	Despesa de Venda (R\$)	12.805,35	7.142,72	3.085,71	2.576,93
	MARKUP Multiplic.	4,22	4,22	4,22	4,22
	Margem: L ou P (R\$)	3.908,53	2.180,15	941,84	786,56
Margem: L ou P (%)	4,78%	4,78%	4,78%	4,78%	