

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – PPGA
CURSO DE MESTRADO

**ANÁLISE DE FATORES CONDICIONANTES NA ADOÇÃO DE UM
SISTEMA DE CUSTEIO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO
SETOR METAL-MECÂNICO DE CAXIAS DO SUL - RS**

MARCELO LUIS THOMÉ

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Costa

Caxias do Sul, 07 de julho de 2008.

MARCELO LUIS THOMÉ

**ANÁLISE DE FATORES CONDICIONANTES NA ADOÇÃO DE UM
SISTEMA DE CUSTEIO EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS NO
SETOR METAL-MECÂNICO DE CAXIAS DO SUL - RS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Mestrado em Administração da Universidade de Caxias do Sul como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Carlos Alberto Costa

Caxias do Sul, 07 de julho de 2008.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Universidade de Caxias do Sul
UCS - BICE - Processamento Técnico

T465a Thomé, Marcelo Luis

Análise de fatores condicionantes na adoção de um sistema de custeio em micro e pequenas empresas no setor metal-mecânico de Caxias do Sul - RS / Marcelo Luis Thomé. -- 2008.

135 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de Caxias do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2008.

“Orientação: Prof. Dr. Carlos Alberto Costa”

1. Micro e pequenas empresas. 2. Empresas – Estrutura organizacional. 3. Empresas – Método de custeio. 4. Empresas - Setor metal-mecânico – Caxias do Sul, RS. I. Título.

CDU : 658.017.3/.32

Índice para o catálogo sistemático:

- | | |
|--|----------------|
| 1. Micro e pequenas empresas | 658.017.3/.32 |
| 2. Empresas – Estrutura organizacional | 658.014.1 |
| 3. Empresas – Método de custeio | 658:657.474.5 |
| 4. Empresas – Setor metal-mecânico – Caxias do Sul, RS | 658:621(816.5) |

Catalogação na fonte elaborada pela bibliotecária
Márcia Servi Gonçalves – CRB 10/1500

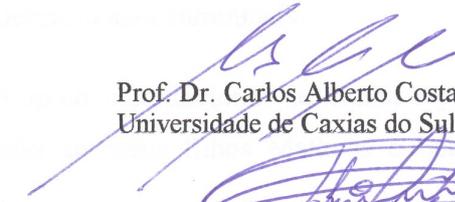
“Análise de fatores condicionantes na adoção de um Sistema de Custeio em Micro e Pequenas Empresas no setor metal-mecânico de Caxias do Sul-RS”

Marcelo Luis Thomé

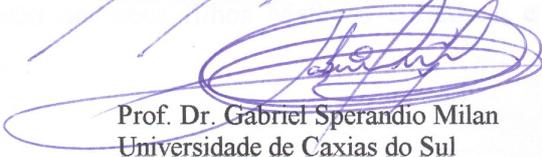
Dissertação de Mestrado submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade de Caxias do Sul, como parte dos requisitos necessários para a obtenção do título de Mestre em Administração, Área de Concentração: Administração da Produção.

Caxias do Sul, 7 de julho de 2008.

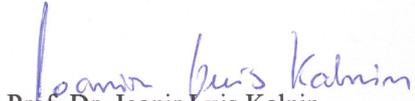
Banca Examinadora:



Prof. Dr. Carlos Alberto Costa (Orientador)
Universidade de Caxias do Sul



Prof. Dr. Gabriel Sperandio Milan
Universidade de Caxias do Sul



Prof. Dr. Joahir Luis Kalnin
Universidade de Caxias do Sul



Prof. Dr. Peter Bent Hansen
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul

AGRADECIMENTOS

A Universidade de Caxias do Sul por proporcionar esta oportunidade de aprendizado, através dos Departamentos de Economia e Administração.

Ao Programa de Pós-Graduação em Administração – PPGA – e a coordenação e aos professores pelos ensinamentos.

Ao Simecs e a as empresas que oportunizam a realização da pesquisa de campo, através do preenchimento dos questionários enviados.

Ao Prof. Dr. Gabriel Milan pelas importantes contribuições na banca.

A todos os demais professores que disponibilizaram tempo para me ajudarem em várias etapas deste trabalho.

Aos colegas de mestrado, pelos momentos de alegrias, trocas de experiências e debates que enriqueceram essa caminhada.

Ao apoio incondicional de minha esposa Leyla em todos os momentos, ao amor e compreensão de meus filhos Matheus e Letícia, e a Deus por tornar possível mais esta realização.

EPÍGRAFE

“O homem verdadeiramente prudente não diz tudo quanto pensa, mas pensa tudo quanto diz”.

Aristóteles

RESUMO

No mundo globalizado e competitivo em que se vive, as constantes mudanças obrigam as micro e pequenas empresas a repensarem o seu modelo de gestão. Nesse sentido, deve haver um monitoramento e uma reavaliação constante das operações das empresas, a fim de garantir um sincronismo entre a estratégia traçada e a sua correta execução. A questão da determinação dos custos dos produtos e de serviços, os esforços para reduzi-los e a conseqüente tomada de decisão empresarial que torne a empresa mais competitiva, há décadas, vêm desafiando executivos e acadêmicos. Para buscar soluções factíveis, é necessária uma preparação estrutural e gerencial que assegurem a eficiência (mecanismo) e a eficácia (resultado) empresarial. Isso tem sido feito em parte, pela utilização de diferentes métodos de custeio objetivando a geração de informações que propiciem o melhor planejamento e controle dos custos das empresas. A pesquisa proposta neste trabalho visa a contribuir na análise dos fatores condicionantes na adoção de um sistema de custeio para micro e a pequenas empresas. O objetivo é analisar os fatores que condicionam a escolha de um método de custeio em micro e pequenas empresas, traçando, a partir desses fatores, um perfil com as principais características acerca da escolha de um método de custeio. O estudo foi focado nas micro e pequenas empresas do setor metal-mecânico de Caxias do Sul – RS, cadastradas junto ao Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul (Simecs). Para alcançar o propósito deste trabalho e responder à questão a que se propõe, esta pesquisa reveste-se de um caráter teórico-prático, e a metodologia aplicada toma como base a elaboração de uma pesquisa descritivo exploratória. Para tanto, foi feita uma pesquisa de campo, utilizando como ferramenta um questionário aplicado em um universo de 420 empresas, com uma amostra de 45 questionários.

Palavras-chave: micro e pequenas empresas, método de custeio, fatores pessoais, organizacionais e contextuais.

ABSTRACT

In the globalized and competitive world in which we live, the constant changes make the micro and small enterprises reconsider their administrative model. In this context, there ought to be constant monitoring and reassessment of operations of the companies, so as to guarantee a synchronism between the strategy laid and its correct execution. For decades, the question of the determination of production costs and services, the efforts to reduce them, and the consequent company decision making that could make the firm more competitive, has been challenging executives and students. To find possible solutions, it is necessary to have a structural and administrative preparation that guarantees firm efficiency (mechanism) and effectiveness (result). This has been done in part by the use of different cost methods, having the aim of generating information that provides a better planning and control of the costs of the enterprises. The research proposed in this work intends to contribute to the analysis of the relation of conditioning factors in the adoption of a cost system for micro and small enterprises. The objective is to analyze the determining factors that condition the choice of a method of financing in micro and small firms, outlining a profile with the main characteristics related to a method of financing, based on these factors. Apart from this, the research shows that the relation of organizational, contextual, and personal factors as condition makers in the adoption of cost systems make a better understanding of this process possible. The study was focused on micro and small enterprises of the metal-mechanic sector of Caxias do Sul – RS, registered in the *Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul* (Simecs – Metallurgical, Mechanical, and Electrical Material Industries Trade Union). To get to the proposal of this work and answer the question that is given, this research takes on a theoretical and practical characteristic, and the applied methodology uses as its foundation the elaboration of an exploratory, descriptive research. For this, a field survey was performed, using an applied questionnaire as the tool in a universe of 420 companies, with a sample of 45 questionnaires.

Key words: micro and small enterprises, cost methods, personal, organizational, and contextual factors.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Comportamento do custo variável	48
Figura 2: Comportamento do custo fixo	49
Figura 3: Esquema básico de apropriação pelo custeio por absorção	53
Figura 4: Esquema básico de apropriação pelo custeio por variável	59
Figura 5: Ambiente de pesquisa	78
Figura 6: Tempo de atividade em anos.....	82
Figura 7: Número de funcionários.....	83
Figura 8: Tributação das empresas	84
Figura 9: Faturamento no ano de 2004.....	85
Figura 10: Faturamento no ano de 2005.....	85
Figura 11: Faturamento no ano de 2006.....	86
Figura 12: Enquadramento Fiscal.....	86
Figura 13: Mercados atendidos.....	87
Figura 14: A empresa possui certificações.....	88
Figura 15: Iniciativa das certificações.....	88
Figura 16: Tipo de certificações.....	89
Figura 17: Quantidade de produtos.....	89
Figura 18: Instrução do administrador.....	90
Figura 19: Onde é feita a contabilidade.....	91
Figura 20: Grau de importância dos custos.....	91
Figura 21: Utilização de ferramentas de custos.....	92
Figura 22: Ferramentas de custos.....	93
Figura 23: Responsável pelo acompanhamento.....	94
Figura 24: Periodicidade do acompanhamento.....	95
Figura 25: Mecanismos de controle.....	96
Figura 26: Controle custo hora trabalhada.....	99
Figura 27: Controle custo hora máquina.....	99
Figura 28: Controle custo por produto.....	100
Figura 29: Controle custos fixos.....	100
Figura 30: Controle custos indiretos.....	100
Figura 31: Padronização dos processos produtivos.....	101
Figura 32: Avaliação da empresa em relação aos seus custos.....	102
Figura 33: Tratamentos dos dados.....	103

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Fatores associados ao sucesso ou extinção de empresa.....	30
Quadro 2: Fases desenvolvidas na Contabilidade de custos.....	38
Quadro 3: Aplicações da Contabilidade de custos	39
Quadro 4: Custeio por Absorção.....	107
Quadro 5: Custeio RKW	110
Quadro 6: Custeio Variável	113
Quadro 7: Custeio Padrão	116
Quadro 8: Custeio ABC	118
Quadro 9: Custeio por UEP	120
Quadro 10: Quadro Resumo com as principais características.....	123

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Critério utilizado para classificação das empresas.....	21
Tabela 2: Determinação da amplitude de uma amostra com população finita	79
Tabela 3: Faturamento.....	84
Tabela 4: Principais custos da empresa.....	97
Tabela 5: Principais despesas da empresa.....	97
Tabela 6: Objetivos esperados com a análise dos custos.....	98
Tabela 7: Diferenciais como vantagem competitiva.....	98
Tabela 8: Fatores para determinar a participação de mercado.....	102

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC – *ActivityBased Costing*

GEM – *Global Entrepreneurship Monitor*

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ISO – *International Organization for Standardization*

LC – Lei Complementar

LL – Lucro Líquido

MPE – Micro e pequena empresa

PIB – Produto Interno Bruto

RKW – *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*

RSI – Retorno sobre Investimentos

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequena Empresas

SIMECS – Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul

Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições

SPSS – *Statistical Packet for Social Science*

TOC – *Theory of Constraints*

UEPs – Unidades de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	15
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	20
2.1	A MICRO E PEQUENA EMPRESA – CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO	20
2.1.1	Regulamentação legal das micro e pequenas empresas.....	22
2.1.2	Evolução da regulamentação das micro e pequenas empresas no Brasil.....	23
2.1.3	Nova Lei Geral da micro e pequena empresa.....	25
2.1.4	As micro e pequenas empresas no Brasil	26
2.1.4.1	Surgimento das micro e pequenas empresas no Brasil.....	27
2.1.4.2	Crescimento das micro e pequenas empresas no Brasil	28
2.1.4.3	Sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil.....	29
2.2	EMPREENDEDORISMO	32
2.2.1	O empreendedor	33
2.2.2	A necessidade de controle e planejamento	35
2.3	CUSTO	36
2.3.1	Contabilidade de custos	36
2.3.2	Finalidades e objetivos de custos.....	39
2.3.3	Terminologia utilizada em custos	42
2.3.4	Classificação dos custos	43
2.3.4.1	Custos de produção.....	43
2.3.4.2	Custos diretos de produção.....	44
2.3.4.3	Custos indiretos de produção.....	46
2.3.5	Custos variáveis e custos fixos.....	47
2.3.5.1	Custos variáveis.....	47
2.3.5.2	Custos fixos	48
2.4	MÉTODOS DE CUSTEIO	49
2.4.1	Custeio por absorção.....	51
2.4.1.1	Vantagens do custeio por absorção	54
2.4.1.2	Desvantagens do custeio por absorção	54
2.4.1.3	Aplicabilidade do custeio por absorção.....	55
2.4.2	Centros de custos (RKW)	55
2.4.2.1	Vantagens do RKW.....	56
2.4.2.2	Desvantagens do RKW.....	57
2.4.2.3	Aplicabilidade do RKW	57
2.4.3	Custeio variável ou direto.....	57
2.4.3.1	Vantagens do custeio variável	60
2.4.3.2	Desvantagens do custeio variável.....	61
2.4.3.3	Aplicabilidade do custeio variável	62
2.4.4	Custo-padrão	62
2.4.4.1	Vantagens do custo padrão	63
2.4.4.2	Desvantagens do custo padrão.....	64
2.4.4.3	Aplicabilidade do custo padrão	64
2.4.5	Custeio baseados em atividades (ABC)	64

2.4.5.1	Vantagens do ABC	67
2.4.5.2	Desvantagens do ABC.....	68
2.4.5.3	Aplicabilidade do ABC	69
2.4.6	Método das unidades de esforço de produção (UEPs).....	70
2.4.6.1	Vantagens das UEPs.....	71
2.4.6.2	Desvantagens das UEPs	71
2.4.6.3	Aplicabilidade das UEPs	72
2.4.7	Teoria das Restrições	72
2.4.7.1	Vantagens da TOC	73
2.4.7.2	Desvantagens da TOC	74
2.4.7.3	Aplicabilidade da TOC.....	74
3	METODOLOGIA DE PESQUISA	75
3.1	GENERALIDADES	75
3.2	QUESTÃO DA PESQUISA	77
3.3	VARIÁVEIS DA PESQUISA	77
3.4	UNIVERSO E AMOSTRA	78
3.5	ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO	79
3.6	APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	80
3.7	TRATAMENTOS DOS DADOS.....	81
4	ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS	82
4.1	QUESTÃO 1	82
4.2	QUESTÃO 2	83
4.3	QUESTÃO 3	83
4.4	QUESTÃO 4	84
4.5	QUESTÃO 5	86
4.6	QUESTÃO 6	87
4.7	QUESTÃO 7	87
4.8	QUESTÃO 8	89
4.9	QUESTÃO 9	90
4.10	QUESTÃO 10	90
4.11	QUESTÃO 11	91
4.12	QUESTÃO 12	92
4.13	QUESTÃO 13	92
4.14	QUESTÃO 14	93
4.15	QUESTÃO 15	94
4.16	QUESTÃO 16	95
4.17	QUESTÃO 17	96
4.18	QUESTÃO 18	97
4.19	QUESTÃO 19	98
4.20	QUESTÃO 20	98
4.21	QUESTÃO 21	99
4.22	QUESTÃO 22	101
4.23	QUESTÃO 23	101
4.24	QUESTÃO 24	102
5	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	103
5.1	RESULTADOS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO	104
5.1.1	Custeio por absorção – fatores pessoais	104

5.1.2	Custeio por absorção – fatores organizacionais	105
5.1.3	Custeio por absorção – fatores contextuais.....	106
5.2	RESULTADOS CUSTEIO RKW	108
5.2.1	Custeio RKW – fatores pessoais	108
5.2.2	Custeio RKW – fatores organizacionais.....	108
5.2.3	Custeio RKW – fatores contextuais.....	109
5.3	RESULTADOS CUSTEIO VARIÁVEL	110
5.3.1	Custeio variável – fatores pessoais.....	110
5.3.2	Custeio variável – fatores organizacionais.....	111
5.3.3	Custeio variável – fatores contextuais	112
5.4	RESULTADOS CUSTEIO PADRÃO	113
5.4.1	Custeio padrão – fatores pessoais	113
5.4.2	Custeio padrão – fatores organizacionais	114
5.4.3	Custeio padrão – fatores contextuais.....	115
5.5	RESULTADOS CUSTEIO ABC	116
5.5.1	Custeio ABC – fatores pessoais	116
5.5.2	Custeio ABC – fatores organizacionais	117
5.5.3	Custeio ABC – fatores contextuais	118
5.6	RESULTADOS CUSTEIO POR UEP	119
5.6.1	Custeio por UEP – fatores pessoais	119
5.6.2	Custeio por UEP – fatores organizacionais.....	119
5.6.3	Custeio por UEP – fatores contextuais.....	120
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
6.1	LIMITAÇÕES DA PESQUISA	124
6.2	RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS.....	125
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	126
	ANEXOS	131

1 INTRODUÇÃO

O cenário mundial tem passado por várias transformações, tanto na perspectiva político-econômica, quanto na gestão das organizações. Como consequência, as empresas se deparam com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência. As organizações não precisam apenas buscar a flexibilidade em termos de estrutura organizacional para responderem mais rapidamente às mudanças do mercado.

As empresas devem estar preparadas para atender a um mercado globalizado, tendo em vista que um determinado produto que é fabricado aqui no Brasil certamente poderá encontrar um outro concorrente externo, talvez com preço e qualidade mais atraentes. Isso demonstra que o Planeta transformou-se em um mercado comum, provocando um grau de incerteza em relação ao futuro ainda não vivenciado, obrigando os indivíduos e as organizações a terem uma capacidade de adaptação muito maior em relação às mudanças. Essas ocorrências de ordem econômica mundial atingiram o comportamento das empresas, provocando profundas mudanças produtivas e administrativas, forçando-as a serem extremamente competitivas e qualificadas.

As micro e pequenas empresas pela sua estrutura organizacional e também pela forma como são gerenciadas são muito vulneráveis às mudanças do ambiente e, por isso, precisam desenvolver ferramentas gerenciais que possibilitem agilizar e aperfeiçoar o processo decisório. Santana (2007) afirma que “se as micro e pequenas empresas demoram para perceber o turbilhão que as assola e em adotar medidas gerenciais eficazes, elas perdem competitividade e acabam sendo devoradas pelos concorrentes”.

A importância das pequenas empresas para o cenário empresarial é bem apresentada por Longenecker *et al.* (1997) quando afirmam que as pequenas organizações industriais, como parte da comunidade empresarial, contribuem inquestionavelmente para o bem-estar econômico da nação, pois produzem uma parte substancial do total de bens e serviços, contribuindo, assim, de forma geral e similar às grandes empresas. A presença das pequenas

empresas no contexto sócio-econômico de um país é de extrema importância para Solomon (1986), visto que elas proporcionam uma energia vital para a reestruturação econômica necessária no sentido de produzir o aumento da produtividade de que se carece.

De acordo com Souza (1995), a importância das pequenas empresas pode ser ressaltada pelas seguintes características:

- a) elas são os amortecedores dos efeitos das flutuações na atividade econômica;
- b) mantêm o patamar da atividade econômica em certas regiões;
- c) apresentam potencial de assimilação, adaptação, e, algumas vezes, geração de novas tecnologias de produto e processo;
- d) contribuem para a descentralização da atividade econômica, em especial na função de complementação às grandes empresas.

No Brasil, as organizações de pequeno porte representam uma parcela significativa dentro do cenário econômico nacional. Essas empresas, segundo o SEBRAE (2005), totalizam um universo de 4,6 milhões de estabelecimentos industriais, comerciais e de serviços, respondendo por 99,2% das empresas formais, 26% da massa salarial e cerca de 20% do Produto Interno Bruto do Brasil. Por outro lado, mesmo com esses números expressivos, elas têm dificuldades para sobreviverem. Isso se comprova através desta pesquisa realizada pelo SEBRAE (2005), a qual revela que, aproximadamente, 50% das empresas encerram suas atividades antes de completarem dois anos de existência.

Vários fatores provocam essa vida efêmera. Conforme outra pesquisa do SEBRAE (2007), as causas variam desde a falta de capital de giro, inexistência de planejamento e até problemas na gestão familiar. No entanto, paralelo a esses fatores, existe um que é influente e que é interno à empresa: baixa capacidade gerencial.

Na maioria dos casos, as pequenas empresas não têm uma visão holística na estruturação e na condução da empresa e improvisam na gestão do negócio. Existe pouca ou baixa qualificação dos seus gestores, e isso afeta de forma direta o seu desempenho financeiro e a própria sobrevivência da organização.

Kaplan *et al.* (2000), afirma que uma empresa só poderá sobreviver e prosperar se seus custos, sua qualidade e a capacidade de seus produtos forem tão bons quanto aqueles das melhores empresas do mundo. Diante desse contexto, há a necessidade de profissionalização das empresas de uma forma geral, demandando por informações gerenciais contábeis oportunas, diferentes e úteis.

Com o objetivo de melhorar o nível de eficiência, as empresas devem procurar cada vez mais gerir seus custos de produção, de modo a produzir a mesma quantidade com menores recursos. Dessa forma, a racionalização do uso desses recursos, mediante implantação de um sistema de custos adequado às necessidades de informações da empresa – do tomador de decisão –, torna-se um elemento importante na gestão e mudança empresariais. Um sistema de custos adequado às necessidades dos tomadores de decisões deve dispor de informações relevantes sobre a atividade operacional. O nível de detalhes que um sistema de custos deve disponibilizar ao usuário tem de ser ampliado, haja vista que as vantagens sobre as condições de mercado são cada vez mais restritas. Segundo Martins (2003), as informações de custo são primordiais para as empresas que tencionam se tornar competitivas.

Assim, quando uma empresa for implementar um sistema de custeio, é necessário que avalie as características organizacionais (internas às empresas) e as características contextuais (externas às empresas) para que, ao optar por um sistema específico, este esteja adequado às necessidades da empresa. A análise racional desses fatores leva a empresa a obter uma ferramenta gerencial importante para seu sucesso. Porém, nas pequenas empresas, onde o papel gerencial muitas vezes é exercido pelo próprio empreendedor, esses fatores não são os únicos que condicionam a decisão de adoção de um sistema de custeio. Fatores pessoais, muitas vezes empíricos, podem acabar determinando a escolha do sistema de custeio em detrimento de um sistema idealmente identificado como o mais adequado.

Portanto, o empreendedor deve buscar a geração de processos administrativos coerentes com o seu negócio e a sua empresa, permitindo a criação de um número maior de especializações técnicas. Isso, como consequência, permitirá obter um controle e um planejamento racional mais adequado à sua posição no mercado com a maximização de seus resultados.

No que diz respeito a métodos de custeio, apesar de existirem modelos propostos e sedimentados pela literatura e pela prática, falta uma familiarização do pequeno empresário

em relação a esses modelos. Em sua maioria, os métodos de custeio foram desenvolvidos para grandes empresas, o que dificulta o entendimento e a própria aplicação em micro e pequenas empresas.

Nesse sentido, o objetivo da presente pesquisa é **analisar os fatores que condicionam a escolha de um método de custeio em micro e pequenas empresas, traçando, a partir desses fatores, um perfil com as principais características acerca da escolha de um método de custeio**. Este estudo foi focado em empresas do setor metal-mecânico da cidade de Caxias do Sul – RS.

Para atingir esse objetivo geral, definiram-se os seguintes objetivos específicos:

- a) estudar os conceitos e definições que caracterizam as micro e pequenas empresas;
- b) analisar, comparativamente, os métodos de custeio quanto à sua adequação às necessidades e peculiaridades das micro e pequenas empresas;
- c) definir uma amostra de micro e pequenas empresas para realizar uma pesquisa de campo;
- d) definir uma ferramenta de levantamento de dados através de uma pesquisa qualitativa exploratória;
- e) identificar os fatores pessoais, organizacionais e contextuais pertinentes na escolha de um método de custeio;
- f) relacionar os fatores pessoais, organizacionais e contextuais com os métodos de custeio.

A metodologia utilizada nessa pesquisa foi descritiva-exploratória, através da revisão bibliográfica do tema abordado e aplicação de um questionário para a micro e pequenas empresas do setor pesquisado, tendo como linha de pesquisa a área de concentração “Estratégia e Gestão da Produção”.

O trabalho está estruturado em seis capítulos.

No capítulo inicial apresenta-se uma descrição das características gerais da pesquisa.

No capítulo dois, faz-se a revisão bibliográfica, abordando aspectos sobre micro e pequenas empresas, suas características, importância para a economia nacional e as principais dificuldades de sobrevivência. A seguir, serão tratados teoricamente os sistemas de custeio e sua aplicação em micro e pequenas empresas.

O capítulo três explicita a metodologia utilizada na pesquisa e apresenta o questionário aplicado.

No capítulo quatro é feita a análise de forma descritiva dos resultados individuais das 24 perguntas do questionário realizado junto a micro e pequenas empresas do setor metal-mecânico da cidade de Caxias do Sul-RS.

O capítulo cinco traz os resultados do cruzamento dos fatores com os métodos de custeio, traçando, a partir desse cruzamento, um perfil com as principais características acerca da escolha de um método de custeio.

No capítulo seis apresentam-se as considerações finais a respeito do trabalho realizado, as limitações e as recomendações para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo objetiva apresentar uma revisão da literatura relativa ao tema proposto. Inicialmente será discutida a relevância das micro e pequenas empresas no desenvolvimento econômico. Nesse sentido, definem-se o que é micro e pequena empresa e apresenta-se o critério que será utilizado no trabalho. Após, será abordada a sua representatividade no contexto empresarial, as suas dificuldades e limitações para sobreviverem em um mercado cada vez mais globalizado.

Também será evidenciado que o empreendedorismo é um forte aliado dos micro e pequenos empresários na constante luta para superar e sobreviver em um mercado competitivo, onde as dificuldades são, em grande parte, inversamente proporcionais ao tamanho das empresas.

Posteriormente, neste mesmo capítulo, serão referenciados também a contabilidade de custos e os principais métodos de custeio utilizados, suas características, vantagens e desvantagens.

2.1 A MICRO E PEQUENA EMPRESA – CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO

Conforme Fillion *apud* Pinheiro (1996), os EUA foram o primeiro país a definir a pequena empresa. A primeira definição oficial e legal foi dada pelo *Selective Service Act*, de 1948, estabelecendo que, para uma entidade ser considerada como pequena empresa deveria atender aos seguintes critérios:

- a) que a sua posição no comércio ou indústria da qual faz parte não seja dominante;
- b) que o número de empregados não seja superior a 500;

c) e que seja possuída e operada independentemente.

No Brasil, tradicionalmente, as empresas são classificadas em quatro grupos conforme o seu porte, sendo: micro, pequena, média e grande. Os critérios geralmente utilizados para classificação são quantitativos, qualitativos ou uma combinação de ambos.

O quantitativo segue critérios contábeis e determina o porte da empresa através de indicadores como: número de funcionários, valor de faturamento, valor de imobilização de ativos, capital social, patrimônio líquido, lucro, etc. Tais critérios são os mais utilizados por serem os de mais fácil acesso.

O qualitativo é de cunho gerencial e social e, apesar de ser mais complexo para sua obtenção, apresenta uma visão mais real do porte da empresa. Os indicadores analisados são: organização e administração, especialização dos cargos-chave, dificuldade na obtenção financeira, condições de participação e domínio do mercado em termos de concorrência, produtos comercializados, aquisição de insumos e matérias-primas, nível tecnológico e independência de grupos de empresas.

A associação de ambos os critérios, o qualitativo e o quantitativo, parece permitir uma melhor classificação, uma vez que levam em conta fatores econômicos, características sociais e políticas da empresa e do ambiente em que esta atua. Porém, esse não será o critério utilizado por este trabalho devido à dificuldade em obter as informações necessárias para proceder com a classificação.

Portanto, o critério utilizado nesta pesquisa para classificação é o quantitativo devido às várias vantagens em adotá-lo, tais como: permite a rápida determinação do porte da empresa; é fácil de ser coletado; permite o emprego de medidas de tendência de tempo; possibilita análises comparativas; e é de uso corrente nos setores institucionais públicos e privados.

Tabela 1 – Critério utilizado para classificação das empresas

Classificação	Nº funcionários (indústria)	Nº funcionários (comércio/serviços)
Micro	0-19	0-9
Pequena	20-99	10-49
Média	100-499	50-99
Grande	acima de 500	acima de 100

Fonte: Sebrae (1998).

A adoção de critérios para a definição de tamanho de empresa constitui importante fator de apoio às micro e pequenas empresas, permitindo que as firmas classificadas dentro dos limites estabelecidos possam usufruir os benefícios e incentivos previstos nas legislações que dispõem sobre o tratamento diferenciado ao segmento, e que buscam alcançar objetivos prioritários de políticas públicas, como o aumento das exportações, a geração de emprego e renda e a diminuição da informalidade dos pequenos negócios, entre outras.

2.1.1 Regulamentação legal das micro e pequenas empresas

Pelo Decreto nº. 5.028/2004, de 31 de março de 2004, o critério adotado para conceituar micro e pequena empresa é a receita bruta anual, cujos valores são os seguintes:

- a) **Microempresa:** receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil setecentos e cinquenta e cinco reais e quatorze centavos);
- b) **Empresa de Pequeno Porte:** receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e vinte e dois reais).

Tais critérios vêm sendo adotados em diversos programas de crédito do governo federal em apoio às micro e pequenas empresas. Importante ressaltar que o regime simplificado de tributação SIMPLES, que é uma lei de cunho estritamente tributário, adota um critério diferente para enquadrar a pequena empresa. Os limites (conforme disposto na Medida Provisória 275/05) são:

- a) **Microempresa:** receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- b) **Empresa de Pequeno Porte:** receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Já os estados têm uma gama variada de regulamentos para os pequenos negócios, com uma grande heterogeneidade de conceitos, definidos de acordo com a sua situação econômica e fiscal própria. Os maiores limites de enquadramento são definidos por SP, RS, PR e BA, que adotaram R\$ 2.400.000,00 de receita bruta anual.

Além do critério adotado no Estatuto, o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) utiliza ainda o critério de pessoas ocupadas nas empresas, principalmente nos estudos e levantamentos sobre a presença da micro e pequena empresa na economia brasileira, conforme os seguintes números:

- a) **Microempresa:**
 - i) na indústria e construção: até 19 pessoas ocupadas;
 - ii) no comércio e serviços: até 9 pessoas ocupadas;
- b) **Pequena empresa:**
 - i) na indústria e construção: de 20 a 99 pessoas ocupadas;
 - ii) no comércio e serviços: de 10 a 49 pessoas ocupadas.

Para cálculos estatísticos, e nos levantamentos dos censos e pesquisas sócio-econômicas, anuais e mensais, o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) classifica as firmas segundo as faixas de pessoal ocupado. O conceito abrange não somente os empregados, mas inclui também os proprietários das empresas, como forma de se dispor de informações sobre o expressivo número de micro unidades empresariais que não empregam trabalhadores, mas funcionam como importante fator de geração de renda para seus proprietários.

2.1.2 Evolução da regulamentação das micro e pequenas empresas no Brasil

Em termos evolutivos, a primeira medida legal no Brasil, que estabeleceu tratamento especial às empresas de pequeno porte foi definida em 1984, com a instituição, pela Lei nº. 7.256, do Estatuto da Microempresa, contemplando apoio ao segmento nas áreas administrativa, tributária, previdenciária e trabalhista.

Um segundo Estatuto foi aprovado em 1994, com a Lei 8.864, prevendo tratamento favorecido nos campos trabalhista, previdenciário, fiscal, creditício e de desenvolvimento empresarial.

Tal como o Estatuto anterior, a aprovação dessa lei não resultou em desdobramentos em termos de regulamentação de todos os benefícios definidos na Lei. Somente em 1996 ocorreu a implementação de uma medida importante, no campo tributário, através da ação decisiva do SEBRAE e das instituições de classe representativas das empresas de pequeno porte junto ao Congresso Nacional. Foi obtida a aprovação da Lei 9.317, que aprimorou e ampliou o sistema de pagamentos de impostos já em vigor para as microempresas. O novo regime, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES, incluiu as pequenas empresas como beneficiárias da tributação simplificada e ampliou a relação dos impostos e contribuições incluídos no benefício da arrecadação única.

Na Constituição de 1988, através dos artigos 146, 170 e 179, foram apresentados os marcos legais que fundamentam as medidas e ações de apoio às micro e pequenas empresas – MPEs no Brasil. O artigo 170 insere as MPE's nos princípios gerais da ordem econômica, garantindo tratamento favorecido a essas empresas. O artigo 179 orienta as administrações públicas a dispensar em tratamento jurídico diferenciado ao segmento, visando incentivar a tais empresas pela simplificação ou redução das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias por meio de leis. O artigo 146 contém dois novos dispositivos, aprovados pela Reforma Tributária de 2003, prevendo uma lei de hierarquia superior, incluindo um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados e dos Municípios, além de um cadastro unificado de identificação. Os artigos acima constituem as principais referências para a adoção de medidas de apoio às MPEs, por meio de legislação infraconstitucional, como leis, decretos e outros instrumentos legais.

Em 1999, foi aprovado um novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, pela Lei nº 9.841/99, com fundamento nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal, regulamentada pelo Decreto nº. 3.474/00. A Lei estabeleceu diretrizes para a concessão de tratamento diferenciado aos pequenos negócios nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

Como medida inicial, o Estatuto simplificou o registro de novas MPEs, retirando determinadas exigências (subscrição por advogado do ato constitutivo e a apresentação de

algumas certidões negativas). Diversas outras ações de apoio estão previstas no Estatuto e no Decreto nº 3.474, necessitando de implementação, como as seguintes: aplicação nas MPEs de 20% dos recursos federais em pesquisa e capacitação tecnológica (art. 20); constituição de sociedades de garantia solidária (art. 25); implantação de incentivos fiscais e financeiros para o desenvolvimento empresarial (art. 19), entre outras medidas. Infelizmente, vários dispositivos dessa legislação ainda não foram alvo de regulamentação, o que reduz a eficácia prática do estatuto para os pequenos negócios.

2.1.3 Nova Lei Geral da micro e pequena empresa

No intuito de incentivar a formalidade e o incentivo as MPEs, a partir de 1º de julho de 2007, entrou em vigor a Lei Complementar (LC) nº. 123 de 14/12/2006, revogando as Leis citadas acima. Essa LC institui o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, a chamada lei do “Super Simples”. Tal lei mantém as principais características da Lei nº 9841, ou seja, estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às MPE’s, tendo, como principais aspectos, o recolhimento dos impostos e tributos federais, estaduais e municipais centralizados pela União em uma única guia de recolhimento, facilidade de acesso ao crédito e ao mercado, inclusive tendo preferências nas licitações pelo poder público.

Para definição de MPEs, mantém o critério quantitativo do faturamento ou utiliza o termo “receita bruta” conforme segue:

- a) **microempresa:** É aquela que, em cada ano-calendário, auferir uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- b) **pequena empresa:** No caso das empresas de pequeno porte, auferir, em cada ano-calendário, uma receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

A entrada em vigor dessa Lei demonstra haver, por parte do Poder Judiciário e do Poder Executivo brasileiro, uma iniciativa quanto à criação de novos negócios, buscando a simplificação do regime tributário para os pequenos negócios. Um dos principais aspectos positivos da Lei foi desfazer a confusão criada pelo próprio poder público, revogando duas Leis que tratavam sobre as MPEs com as mesmas medidas quantitativas, porém com valores diferentes entre elas.

2.1.4 As micro e pequenas empresas no Brasil

As MPEs, no Brasil, tiveram seu surgimento a partir da metade do século passado impulsionadas principalmente pelo forte processo de industrialização nacional. Sobre esse tópico será apresentado o contexto econômico onde essas empresas estão inseridas, bem como sua realidade e dificuldades de sobrevivência.

A industrialização brasileira iniciou-se no período situado entre as duas guerras mundiais e se acelera a partir da década de 50 por meio de uma adoção da política de desenvolvimento que se convencionou chamar de política de substituição das importações (COUTINHO; FERRAZ, 1995).

Nesse período, o mercado brasileiro estava protegido pelas barreiras alfandegárias, e, com a importação de tecnologia e empréstimo de capital externo, a indústria brasileira teve seu primeiro impulso. Essa política foi sustentada por muito tempo, e isso resultou em uma atribuição menor à ciência e ao desenvolvimento de tecnologia, o que, de certo modo, comprometeu a competitividade das empresas brasileiras.

Até meados da década de 70, as preocupações dos empresários brasileiros residiam basicamente no aumento de vendas, otimização de estratégias de marketing e em formas de maximizar o volume de produção. Um mercado consumidor ávido, generoso e pouco exigente absorvia os custos muitas vezes excessivos, decorrentes destas estratégias, e as empresas conseguiam margens de lucro razoáveis. Isso ocorreu porque o mercado estava em crescimento.

No início dos anos 80, a realidade mudou. A segunda crise do petróleo culminou em uma crise mundial que atingiu todos os segmentos da sociedade no mundo, e também o Brasil. O mercado mudou muito: se retraiu e tornou-se mais exigente. A ênfase passou a ser a fixação de volumes de produção compatíveis com a demanda, fixação de padrões de qualidade com estratégia de marketing e, principalmente, com a redução de custos.

A partir de 1980, várias crises econômicas atingiram o país, e esse quadro adverso tem deixado seqüelas, como a excessiva taxa de mortalidade das empresas, e, por outro lado, também traz incentivos para a busca de novos modelos de gestão mais eficazes.

Durante a década de 80, que foi o pior período inflacionário brasileiro, o país ainda estava protegido através das barreiras alfandegárias, e as empresas repassavam para os preços dos produtos qualquer aumento de custos que as atingisse.

A preocupação com a redução de custos nasce com a impossibilidade de as empresas repassarem automaticamente para os preços a elevação de custos do processo produtivo ou de custos decorrente de decisões administrativas incorretas ou devido à própria ineficiência gerencial. Essa mudança de comportamento ocorre com a abertura do mercado brasileiro na década de 90, que modifica completamente o comportamento empresarial frente ao mercado.

2.1.4.1 Surgimento das micro e pequenas empresas no Brasil

Com todas as alterações no cenário econômico, os empresários tiveram que se adaptar às mudanças impostas. As grandes empresas, na tentativa de se adequarem às exigências da nova economia, sofreram processos de enxugamento de suas estruturas (*downsizing*) como forma de diminuir custos, além de dividirem as empresas em unidades menores para diminuir a burocracia que impedia a inovação. Assim, as grandes e médias empresas diminuíram de tamanho e também passaram a terceirizar muitas atividades na tentativa de ganhar flexibilidade e custo. Isso favoreceu a criação de empresas pequenas que se tornavam suas parceiras, e essa, muitas vezes, eram gerenciadas por antigos funcionários que haviam sido demitidos no processo de *downsizing*.

Concomitante a essa mudança estrutural nas grandes empresas, surge também um novo sentimento de empreendedorismo, percebendo-se que ser dono do próprio negócio parece ser o sonho de grande parcela da população brasileira. Isso fica evidente através dos números apresentados pelo SEBRAE (2007), que destaca que as micro e pequenas empresas na economia brasileira respondem por 99% das empresas, 67% das ocupações e 20% do PIB.

Os principais motivos para a criação de novas MPEs, segundo Megliorini e Motta (2005) são: (i) realização pessoal por ser dono do próprio negócio; (ii) colocação em prática das habilidades profissionais adquiridas; (iii) identificação de uma oportunidade; (iv) necessidade de melhorar de vida; (v) aplicação de seu tempo de maneira mais prazerosa; e (vi) estar desempregado.

Além disso, um estudo realizado pelo SEBRAE-SP (2004) mostrou que 47% das pessoas antes de abrirem seu próprio negócio estavam empregadas. Na busca desse sonho, verificou-se ainda, tal pesquisa, que há até aqueles que vêm nos programas de demissão voluntária das empresas em que trabalham um motivo para constituir ou participar de uma empresa.

2.1.4.2 Crescimento das micro e pequenas empresas no Brasil

Se o número de micros e pequenas empresas é expressivo, a tendência é aumentar cada vez mais. Dolabela (1999) apresenta alguns fatores que determinarão o contínuo crescimento desse seguimento no Brasil:

- a) tendência das grandes empresas em transformar seus complexos em muitas empresas pequenas;
- b) consolidação da subcontratação das cadeias de pequenos fornecedores;
- c) espírito empreendedor e necessidade de realização pessoal;
- d) aposentadoria precoce;

- e) informatização e robotização das empresas, que dispensam pessoas de nível técnico/gerencial;
- f) crescimento descomunal de serviços ligados à informação;
- g) aspectos tributários e burocráticos, que criam alguns benefícios para as empresas.

Essas mudanças têm caráter social, cultural, tecnológico e econômico e estimulam a criação de novos negócios figurando como alternativa na medida em que as grandes organizações reduzem seu tamanho e repassam grande parte de suas atividades para empresas subcontratadas com essa finalidade (TACHIZAWA; FARIA, 2002).

Sendo o Brasil um país em desenvolvimento e carecendo de grandes investimentos estruturais, as MPEs representam, cada vez mais, oportunidades de alavancagem econômica. Segundo Juliatto *et al.* (1996), a pequena empresa é uma solução, pois cria e distribui riquezas, amplia oportunidades, sustenta esperanças, paga impostos e testa mercados. Assim, é de extrema importância para o crescimento econômico e social de uma nação.

O que fará o Brasil crescer serão as forças como pequenos e médios empresários, e também jovens empreendedores que abrem franquias nos mais diferentes pontos do país. O importante não é mais uma grande e abrangente política econômica, e sim a eficiência gerencial de milhares de pequenas e média empresas. Se estas falharem no seu trabalho, aí sim o Brasil não irá mais para frente (KANITZ, 1995, p.68).

As MPEs não têm apenas importância pela geração de emprego. De acordo com Kruglianslas (1996), elas são importantes também porque a existência de um significativo número de MPEs leva à menor concentração de mercado e induz à melhor distribuição de renda, favorecendo a estabilidade social e política. Uma estrutura de mercado menos concentrada permite maior dinamismo e aumenta as chances de alocação de recursos mais condizentes com a demanda.

2.1.4.3 Sobrevivência e mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil

Como já foi evidenciado, as MPEs possuem um papel de extrema importância no cenário econômico e social do país. Porém uma questão tem gerado bastante preocupação, a alta rotatividade das mesmas. Essa grande rotatividade ocorre em função do alto índice de

mortalidade (fechamentos e falências) e de natalidade (aberturas).

Conforme o Sebrae (2004), a questão da mortalidade não pode ser atribuída a apenas um fator isolado, salientando que as chances de uma empresa encerrar suas atividades dependem de um conjunto de fatores que, combinados, podem ampliar ou reduzir o risco de fechamento das empresas. Os fatores são apresentados na Quadro 1:

Quadro 1 - Fatores associados ao sucesso ou extinção de empresas

Fator	Negócios com maior risco de extinção	Negócios com maiores chances de sucesso
1. Experiência prévia	Empreendedor sem experiência no ramo	Empreendedor com experiência no ramo
2. Tempo de estudo antes de abrir a empresa	Período curto de estudo	Período maior de estudo
3. Planejamento antes da abertura da empresa	Falta de um planejamento prévio (ou falta de planejamento adequado)	Maior consciência sobre o negócio. Busca de informações sobre aspectos legais, fornecedores e qualificação da mão-de-obra
4. Administração do negócio	Descuido com o fluxo de caixa, com o aperfeiçoamento do produto e com o cliente	Administração eficiente do fluxo de caixa e aperfeiçoamento do produto às necessidades do cliente. O empresário ouve o cliente e investe em propaganda e divulgação.
5. Dedicção ao negócio	Parcial	Exclusiva
6. Uso de assessoria	Não utiliza assessoria externa	Utiliza assessoria externa
7. Disponibilidade de capital	Falta de capital (capital de giro e capital próprio)	Certa disponibilidade
8. Idade da empresa	Há maior risco no primeiro ano de atividade	Empreendimento mais maduro tem menor probabilidade de fechar
9. Porte da empresa	Estrutura exclusivamente pequena	Estrutura maior

Fonte: Sebrae (2004).

Além do estudo realizado pelo Sebrae, podem-se encontrar na literatura outros autores que apontam diferentes razões para o fracasso das pequenas empresas.

Degen *apud* Megliorini e Motta (2005) consideram que o fracasso das MPEs é resultado da falta de habilidades administrativas, financeiras, mercadológicas ou tecnológicas dos empreendedores, as quais se manifestam através de uma série de problemas, entre eles: falta de experiência gerencial do empreendedor, conhecimento inadequado do mercado, insuficiência de disponibilidade de capital para iniciar o empreendimento; localização errada, capitalização excessiva em ativos fixos e crescimento mal planejado.

Tachizawa e Faria (2002) enumeram os principais motivos para a empresa ser Fechada ou deixar de funcionar, tais como: falta de capital de giro, falta de crédito, problemas financeiros, maus pagadores, falta de clientes, concorrência muito forte, instalações inadequadas, ponto inadequado, carga tributária elevada, falta de mão-de-obra qualificada, falta de conhecimentos gerenciais, recessão econômica do país.

Chér (1990) apresenta, também, algumas causas que influenciam o fracasso da pequena empresa, entre elas: falta de experiência anterior no ramo de negócio, a falta de conhecimento de instrumentos de administração, a falta de recursos e dificuldades na obtenção de créditos e financiamentos, a falta de profissionais bem qualificados, treinados e motivados, as burocracias legais, a imposição de preços por parte de grandes fornecedores e grandes clientes, manutenção de maus pagadores na carteira de clientes, a não distinção entre empresa e empresário, havendo confusão entre os bens deste com os da empresa.

Por sua vez, Pinheiro (1996) aponta alguns fatores que restringem as oportunidades de participação das pequenas empresas na atividade econômica do país, entre eles: opressão da grande empresa concentradora de capital e de tecnologia, as limitações naturais de mercado e a dificuldade de obtenção de recursos financeiros.

As pequenas empresas não podem ser tratadas na mesma forma com relação à sua estrutura. Há uma tendência à informalidade, em razão da proximidade existente entre proprietário e empregados, apresentando menor rigidez que as empresas de maior porte. Nelas, há centralização de poder no administrador de cúpula que, geralmente, é o proprietário da empresa. A maioria dos proprietários não tem formação técnica administrativa e desconhece os fundamentos teóricos que norteiam a ciência da Administração, que devem embasar as ações do administrador de acordo com o julgamento deste, dependendo das circunstâncias pelas quais a empresa esteja passando. Seus métodos de administração são aceitos por eles como os mais corretos em razão da prática administrativa do dia-a-dia; alguns adotam os serviços de empresas de consultoria para se orientarem com profissionais especialistas do mercado.

Pelo seu pequeno porte, às questões estruturais nem sempre se dispensa a devida atenção, quando e se ocorrem ficam a critério do proprietário dispor sobre a responsabilidade e autoridade ligadas ao processo de produção, já que na esfera administrativa seu quadro é

reduzido e alguns funcionários acumulam funções administrativas e financeiras para a execução de tarefas rotineiras.

O cenário de mortalidade das empresas permite considerar que os empreendedores que não obtêm sucesso, além dos fatores citados, desconhecem o pressuposto básico acerca da formação correta dos custos de seus produtos, sendo este o objeto principal deste estudo.

2.2 EMPREENDEDORISMO

Apesar do cenário adverso apresentado anteriormente, os micro e pequenos empresários têm constantemente superado tais dificuldades, principalmente aqueles que possuem um espírito empreendedor.

O termo empreendedorismo já está amplamente difundido no meio empresarial e acadêmico, sendo freqüentemente alvo de estudo e pesquisa.

De acordo com Dolabela (1999), o termo empreendedorismo é um neologismo derivado da livre tradução da palavra *entrepreneurship* e utilizado para designar os estudos relativos ao empreendedor, seu perfil, suas origens, seu sistema de atividades, seu universo de atuação.

Pesquisas conduzidas pelo *GEM – Global Entrepreneurship Monitor* –, projeto criado pela *London Business School (GB)* e pela *Babson School (EUA)*, que, no Brasil, é coordenado pelo IBQP/PR em parceria com o Sebrae, elaborada em trinta e sete países, os quais, juntos, representavam quase dois terços da população mundial, apontam que, em 2002, o Brasil figurava em sétimo lugar no ranking dos países com maior nível geral de empreendedorismo. A taxa brasileira de atividade empreendedora total, que indica a proporção de empreendedores na população de 18 a 64 anos de idade, foi de 13,5%, estimando-se em 14,4 milhões o número de empreendedores no País (SEBRAE, 2003).

Segundo Dolabela (1999), o empreendedorismo é um fenômeno cultural, ou seja, é fruto dos hábitos, práticas e valores das pessoas. O autor afirma que existem famílias mais empreendedoras do que outras, assim como cidades, regiões, países e que, de certa forma,

pode-se aprender a ser empreendedor através da convivência com outros empreendedores, em um clima em que ser dono do próprio negócio é considerado algo muito positivo.

Deve-se, então, valorizar e investir nessa característica do povo brasileiro e apostar, cada vez mais, na criação de novos negócios, pois essa é uma tendência mundial. Para Timmons *apud* Dolabela (1999), “o Empreendedorismo é uma revolução silenciosa, que será para o século 21 mais do que a revolução industrial foi para o século 20”.

Dolabela (1999) reforça a importância de incentivar a atividade empreendedora ao afirmar que nações que são capazes de renovar o estoque de empresas e têm a capacidade de acomodar a volatilidade e a turbulência no setor empresarial desenvolvem melhores condições de competir efetivamente.

2.2.1 O empreendedor

Segundo Longenecker *et al.* (1997), os empreendedores podem ser considerados como heróis populares dentro do atual ambiente empresarial. Através da descoberta de oportunidades e da criação de novos negócios, os empreendedores geram empregos, introduzem inovações e estimulam o crescimento econômico.

Os empreendedores possuem um imenso potencial. Sobre esse aspecto, Dolabela (1999) afirma que eles oferecem valiosa contribuição para indivíduos e para a sociedade, apresentando-se como importante fator no processo de inovação tecnológica e do crescimento econômico.

Um empreendedor é uma pessoa de grande imaginação, capaz de desenvolver e realizar visões. A visão é a projeção de uma imagem do futuro, do espaço do mercado a ser ocupado pelo novo empreendimento, dos produtos que serão oferecidos a este mercado e de como a organização deve ser estruturada para conseguir atingir tais objetivos (FILION *apud* DOLABELA, 1999, p.43).

Segundo Dolabela (1999) é através da visão que o empreendedor buscará conhecer a necessidade e o comportamento dos clientes, quem são, como agem seus futuros concorrentes,

qual é a tecnologia envolvida no negócio que pretende criar e quais são as tendências para os próximos períodos, qual é o potencial de lucratividade do setor em que vai operar, que investimentos são necessários para viabilizar o empreendimento, qual o ciclo de vida dos produtos que pretende oferecer e, por fim, quais são os fatores críticos para o sucesso do negócio.

O empreendedor é o indivíduo que transforma idéias em oportunidades através da busca intensa de informações sobre o negócio que pretende criar. Neste sentido, um empreendedor não é o indivíduo que, de posse de uma idéia, lança-se no mercado sem antes se cercar de todos os cuidados e informações que demonstrem ser aquela idéia uma oportunidade real de construir um negócio de sucesso. Dessa forma, o empreendedor, além de profundo conhecimento técnico sobre o produto que pretende oferecer e sobre o mercado em que pretende atuar, formaliza estratégias e faz uso de ferramentas de planejamento e controle que lhes proporcionam uma visão sobre a viabilidade de seus empreendimentos (HORTA, 2004, p.30).

Os empreendedores que desejam encontrar boas oportunidades para a criação de novos negócios devem observar atentamente o que ocorre em sua volta. Segundo Longenecker *et al.* (1997), em qualquer momento, oportunidades potencialmente lucrativas estão presentes no ambiente, aguardando que alguém enxergue nelas a possibilidade de sua transformação em um bom negócio.

Para Horta *apud* Degen (2004), o empreendedor de sucesso é aquele que não se cansa de observar negócios, na constante procura de novas oportunidades. Por qualquer lugar que passe, o empreendedor estará sempre tentando enxergar aquilo que ainda ninguém viu, seja no caminho de casa, no trabalho, nas compras, nas férias, seja lendo revistas, jornais ou vendo televisão.

No entanto, o empreendedor deve ter cautela na busca de oportunidades para não confundi-las com o que seria apenas uma boa idéia, sem potencial de lucratividade. Para Dolabela (1999), boas idéias não são necessariamente oportunidades, e uma das grandes causas de insucesso entre os empreendedores iniciantes é não saber distinguir umas das outras. Às vezes, o que na teoria parece ser uma grande idéia, com grande potencial de resultados, na prática acaba por mostrar-se inviável economicamente.

É necessário ter as informações adequadas para não cair nas armadilhas da empolgação. Horta *apud* Degen (2004) sugere que, ao identificar uma oportunidade, o

potencial empreendedor deve coletar o máximo de informações possível sobre o negócio que se pretende desenvolver. Ao identificar uma idéia, uma aparente oportunidade de negócio, o empreendedor deve buscar meios para validá-la, ou seja, identificar se existe efetivamente um verdadeiro potencial para geração de lucros. Isso pode ser feito através da elaboração de um plano de negócios.

2.2.2 A necessidade de controle e planejamento

De nada adianta o consumo de tempo e recursos na atividade de planejamento se não houver controle. Segundo Chiavenato (1999), controlar significa acompanhar, monitorar e avaliar o desempenho organizacional, verificando se as coisas estão acontecendo de acordo com o que foi planejado, organizado e dirigido. Frezatti (2000) afirma que, verificando-se o grau de desempenho atingido e sua proximidade com o que foi planejado, é possível redirecionar, enfatizar e ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados.

Chiavenato *apud* Horta (2004) ressalta a estreita relação entre planejamento e controle ao afirmar que:

Controle é o esforço sistemático de estabelecer padrões de desempenho com os objetivos de planejamento para desenhar sistemas de retroação de informação a fim de comparar o desempenho atual com esses padrões predeterminados para verificar onde estão os desvios e medir sua significância tomar a ação necessária, para assegurar que todos os recursos da organização estão sendo utilizados da maneira mais eficiente e eficaz para alcançar os objetivos organizacionais (CHIAVENATO *apud* HORTA, 2004, p.32).

De acordo com Frezatti (2000), planejamento e controle podem ser distintos em termos de ênfase e mesmo foco, podendo uma organização, mesmo sem um complexo e detalhado processo de planejamento, desenvolver um controle adequado. Contudo, Horta (2004) assinala que, por estarem inevitavelmente ligados, os dois processos têm impactos mútuos, fazendo com que o desenvolvimento do planejamento traga o próprio aperfeiçoamento do controle e vice-versa.

2.3 CUSTO

Esta seção tem por objetivo fazer uma discussão sobre os principais sistemas de custeio, abordando a contribuição destes, não apenas em relação ao cálculo dos custos dos produtos, mas também na geração de informações que apóiam as decisões gerenciais e que forneçam dados sobre a competitividade da empresa no mercado atual.

2.3.1 Contabilidade de custos

A análise histórica da Contabilidade de custos é importante, pois esclarece que o seu desenvolvimento foi decorrência das informações gerenciais que as empresas necessitaram ao longo do tempo. Sendo assim, a contabilidade desenvolveu vários métodos de custeio para solucionar problemas diferentes e específicos que surgiram com o tempo.

As pequenas empresas, com sistema simples de produção, tinham seu controle executado exclusivamente pelo seu proprietário, não necessitando de maiores sofisticções. Com a descoberta de novas tecnologias e o aparecimento de sistemas complexos de produção, com o conseqüente crescimento das empresas, houve necessidades de maior controle que proporcionasse maior segurança nas aplicações de capital e na manutenção dos sistemas produtivos com apresentação de resultados positivos nas suas operações.

A evolução da Contabilidade rumou lentamente durante as eras, e o que alavancou seu desenvolvimento foram dois importantes marcos acontecidos na história econômica mundial: o primeiro marco foi o aparecimento da moeda e o segundo a Revolução Industrial. Tendo presente que a preocupação com a riqueza sempre foi uma constante do homem, afora a preocupação primordial de encontrar meios para saciar suas necessidades, dessa maneira, o homem foi aperfeiçoando a forma de avaliar a sua situação patrimonial.

Segundo Lago (2004), há aproximadamente quatro mil anos existem evidências quanto ao uso de metais para fins de troca, principalmente prata, ouro e cobre. Esse fato impulsionou significativamente as relações comerciais de trocas e, a partir de então, existia

um meio de troca aceito entre os comerciantes. Evidentemente que a moeda, durante esses milênios, passou por várias transformações até chegar a forma atual.

No fim do século passado, vários fatores exigiram que o contador de custos desse mais um grande passo em direção a um maior refinamento. Foi difícil a adoção generalizada da computação de valores no custo de um produto. Os contadores se restringiam a contabilizar apenas os custos reais.

Com a Segunda Grande Guerra, desenvolveram-se modernas técnicas de administração, e novas concepções levaram à Contabilidade de Custos impulsos novos, aumentando sua área de influência. As informações de custo passaram a apoiar a Administração em suas funções de planejamento e tomada de decisões. A Contabilidade de Custos cada vez mais passou a responsabilizar-se pela análise e interpretação das informações quantitativas a fim de fornecer à Administração instrumentos significativos e oportunos para a gerência da organização.

Segundo Martins (2003), destaca que em relação ao controle, a principal missão da Contabilidade de Custos é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio seguinte, acompanhar o que efetivamente aconteceu para que se possa comparar o real com os valores anteriormente definidos. Com relação à decisão, o seu papel consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às conseqüências de curto e longo prazo sobre medidas de corte de produtos, fixação de preços de venda, opção de compra ou fabricação, etc.

Portanto, podem-se destacar três objetivos principais da Contabilidade de Custos: (i) determinação do lucro da empresa; (ii) auxílio ao controle; e (iii) ajuda às tomadas de decisões.

Para atender esses três objetivos, a Contabilidade de Custos é constituída do chamado sistema de custos. O sistema de custos é formado por três grandes subsistemas: sistema de custeio, sistema de acumulação de custos e o método de custeio. A função desses três subsistemas é identificar, acumular e processar os dados gerando informações de custos.

A seguir, encontram-se as fases de trabalho desenvolvidas pela Contabilidade de Custos, os objetos do custo e as finalidades gerenciais que se buscam através das informações obtidas por meio da Contabilidade de Custos.

Quadro 2 – Fases desenvolvidas na Contabilidade de custos

CONTABILIDADE DE CUSTOS		
FASES DO TRABALHO	OBJETO DO CUSTO	FINALIDADES GERENCIAIS
<ul style="list-style-type: none"> - Coletar - Acumular - Organizar - Analisar - Interpretar - Informar 	<ul style="list-style-type: none"> - Produtos - Serviços - Estoques - Componentes - Planos Operacionais - Atividades Especiais - Programas - Segmentos de Distribuição 	<ul style="list-style-type: none"> - Determinação da Rentabilidade - Avaliação do Patrimônio - Controle de Custo - Controle das Operações - Planejamento - Tomada de Decisão

Fonte: Elaborado pelo autor.

Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operações de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para esclarecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa.

De acordo com Martins (2003) Contabilidade de Custos é, nesse sentido, o processo de usar os princípios contábeis para a tomada de conhecimento e registro dos vários fatores de custo e, por meio de sua análise, fornecer a melhor informação no sentido de se apurar o custo correto do produto, bens ou serviços.

Também é o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes da organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar o administrador no processo de tomada de decisões.

Com a concorrência mais acirrada, sentiu-se a necessidade de melhores informações sobre custos. À medida que o campo das atividades do administrador se ampliava, tornou-se mais latente a necessidade de serviços da Contabilidade de Custos. Pode-se resumi-los, conforme segue:

Quadro 3 – Aplicações da Contabilidade de custos

-Determinação do custo	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilização de matéria-prima - Contabilização de mão-de-obra direta - Contabilização dos custos indiretos de fabricação - Sistema de custos por encomenda - Sistema de custos por processo
-Determinação do custo com alguma atenção para o controle de custo	<ul style="list-style-type: none"> - Uso de estimativas como dados de custo - Sistema de custo-padrão - Custeio direto
- Controle de custo	<ul style="list-style-type: none"> - Contabilidade por responsabilidade
- Lucro	<ul style="list-style-type: none"> - Controle de custos de distribuição - Projeção do lucro - Análise de custo-volume-lucro
-Tomada de decisão com escolha alternativa	<ul style="list-style-type: none"> - Tomada de decisão em curto prazo - Tomada de decisão em longo prazo

Fonte: Elaborado pelo autor.

2.3.2 Finalidades e objetivos de custos

A apuração do custo tem várias finalidades e, dependendo a forma de como a informação é utilizada, ela pode auxiliar a administração nas diversas áreas da empresa.

Entre as várias finalidades da apuração dos custos, citam-se algumas a seguir:

- a) **Determinação do preço de venda:** o objetivo deste custo é fornecer dados para a formação do preço de venda. Quem produz o faz para vender. Saber por quanto se vai vender um produto, entretanto, depende, fundamentalmente, de se conhecer o quanto se gastou para produzir;
- b) **avaliação de estoques:** tem por finalidade informar o valor existente, na empresa de materiais e produtos estocados;
- c) **controle da gestão administrativa:** muitos dos instrumentos de controle que o administrador tem à sua disposição são baseados em dados de custos. É fácil observar que não pode haver controle sem o estabelecimento de objetivos definidos e de metas a serem cumpridas para a consecução desses objetivos. Uma Contabilidade de Custos bem organizada é condição necessária para dar ao

administrador os meios de exercer comparação constante entre o que está sendo realizado e os padrões predeterminados;

- d) **tomada de decisão:** tem por objetivo fornecer alternativas para a administração tomar as decisões mais acertadas. Essas alternativas surgem através do estudo dos custos ocorridos e projetando-se os futuros. Através da análise dos custos, a administração pode tomar inúmeras decisões, tais como: (i) redução dos gastos com uma determinada rubrica de despesa; (ii) substituição de um determinado equipamento por outro que represente menor custo ou melhor produtividade; (iii) extinção de setores ociosos ou desnecessários; (iv) substituição de matérias-primas por outras de valores inferiores, ou a troca de fornecedores; (v) deixar de produzir um determinado produto, por se tornar inviável, ou seja, por não trazer o retorno desejado;
- e) **elaboração de orçamento:** orçamento é um meio de coordenar os esforços individuais num plano de ação que se baseia em dados de desempenhos anteriores e guiado por julgamentos racionais dos fatores que influenciarão o rumo dos negócios no futuro. Como foi colocado, o orçamento se baseia em dados de desempenhos anteriores e esses dados para serem obtidos é necessário a participação do custo. Portanto, o custo é uma parte fundamental na elaboração do orçamento, pois sem o estudo dele e a sua projeção futura, é impossível estabelecermos um orçamento;
- f) **projeção do lucro:** um aspecto do planejamento demandou que a administração fizesse uma previsão econômica do ano seguinte e que fizesse planos com base naquela previsão. A contabilidade de custos contribuiu na coordenação de planos realizados por funções de vendas e produção e na análise de suas inter-relações. Não é possível projetar um lucro futuro se a empresa não souber o custo envolvido na busca desse lucro. Portanto, a determinação do custo tem um papel preponderante na projeção do lucro;
- g) **apuração do resultado:** o resultado é obtido entre o confronto das receitas e das despesas num determinado período. Portanto, para obter o resultado, deve-se antes apurar o volume de custos (despesas) envolvidos na obtenção das receitas;

- h) **comparação dos custos referentes a períodos e condições econômicas diversas:** através da comparação dos custos referentes a períodos e condições econômicas diversas é possível determinar as condições que são favoráveis à empresa e quais as mais críticas. Identificadas e separadas as referidas condições, o administrador poderá se situar em qual das situações passadas ele se encontra e saber quais as medidas que ele deverá tomar para tirar o maior proveito possível das condições favoráveis e se armar da melhor forma existente para enfrentar as situações desfavoráveis;
- i) **conhecimento do grau de eficiência técnico-administrativa da empresa:** um estudo adequado dos custos da empresa proporciona o conhecimento do grau de eficiência técnico-administrativa que a empresa deve alcançar. Esse grau representa o estágio que a empresa deve alcançar para obter o maior e melhor proveito dos investimentos utilizados pela administração. O estudo dos custos proporciona saber se a administração possui um grau de eficiência técnico-administrativa adequado;
- j) **análise da economicidade de operações:** este objetivo do custo é obtido através da análise das operações pela empresa e dos custos envolvidos nelas. A análise da economicidade de operações ocorre na medida em que se passa a analisar o custo que envolve cada uma das operações e, através desse estudo buscar a operação mais econômica ou ainda a forma de executá-la de maneira mais econômica. Nessa análise, também está envolvido o levantamento dos custos dos desperdícios, do tempo ocioso dos operários, da capacidade ociosa do equipamento, dos produtos danificados, do trabalho necessário para conserto, dos serviços de garantia de produtos;
- k) **conhecimento do nível de rentabilidade econômica e do ponto ótimo de produtividade:** uma empresa que produz um bem deve saber qual é o seu nível de rentabilidade econômico e do ponto ótimo de produtividade com vistas ao integral aproveitamento dos fatores da produção, sendo que, para ter este conhecimento ela precisa necessariamente da Contabilidade de Custos. O nível de rendimento econômico é obtido através do custo versus retorno. Já o ponto ótimo de produtividade é determinado em função do nível de produtividade que a

empresa deva obter para absorver mais adequadamente os custos envolvidos com os fatores da produção.

2.3.3 Terminologia utilizada em custos

Existem algumas divergências conceituais sobre os termos utilizadas em custos. As diversas definições encontradas na literatura acabam por levar as diferentes aplicações e interpretações.

Considerando que as empresas pesquisadas são do setor industrial, no presente trabalho foram adotadas as terminologias de custos comumente utilizadas pelas organizações industriais, uma vez que, de modo geral, as categorias de custos em que se incorre e o modo como eles são classificados dependem do tipo de organização em questão (GARRISON; NOREEN, 2001). Dessa forma, para atender aos objetivos propostos do trabalho, serão utilizadas as definições que se seguem:

- a) **Gasto:** segundo Iudícibus e Marion (1999), é todo sacrifício necessário à aquisição de um bem ou serviço, com o pagamento podendo ser realizado no ato, quando há um desembolso imediato ou com o pagamento a ser efetuado no futuro, caso em que a empresa estará assumindo uma dívida;
- b) **Desembolso:** de acordo com Iudícibus e Marion (1999), é todo dinheiro que sai do caixa ou de outras disponibilidades para a realização de um pagamento;
- c) **Investimento:** segundo Martins (2003), é um gasto registrado no ativo em função de sua vida útil ou da expectativa da obtenção de benefícios em futuros períodos;
- d) **Despesa:** segundo Martins (2003), é o consumo direto ou indireto de bens ou serviços para a obtenção de receitas;
- e) **Perda:** para Martins (2003), significa o consumo de bens ou serviços de forma anormal e involuntária;

- f) **Custo:** Martins (2003) define como sendo um gasto relativo a bem ou serviço que é consumido na produção de outros bens ou serviços. De acordo com Hansen e Mowen (2001), custo é o valor do dinheiro sacrificado na produção de bens e serviços que se espera que possam trazer benefício atual ou futuro para a organização. Beulke e Bertó (2001) revelam que os custos constituem a expressão monetária dos consumos necessários para a produção e também a venda de um determinado produto ou serviço.

No presente, trabalho é utilizada a definição de custos apresentada por Martins (2003), na qual estão incluídos somente aqueles consumos ocorridos no processo de produção dos produtos ou serviços. Diversamente ao que afirmam Beulke e Berto (2001), os consumos ocorridos na venda dos produtos ou serviços serão tratados como despesas.

2.3.4 Classificação dos custos

De forma geral, as decisões tomadas nas organizações têm implicações diretas nos custos. Por isso, a mensuração, a análise e o controle dos custos envolvidos em cada alternativa viável em uma decisão serão determinantes no êxito da atividade empresarial.

Nesse sentido, conhecer as diferentes características e comportamentos de cada elemento de custo inerentes às atividades desenvolvidas pelas organizações é de importância fundamental para a correta determinação do custo total dessas atividades e, conseqüentemente, da determinação dos custos totais de qualquer objeto que se deseja custear, seja um produto, seja um serviço, um departamento, ou uma operação, entre outros.

2.3.4.1 Custos de produção

Para compreender a abrangência e amplitude do conceito de custos de produção, torna-se necessário analisar e avaliar o ciclo operacional da empresa o qual, que no entender de

Beulke e Bertó (2001), é o período de tempo que vai do desencadeamento inicial das ações para produzir e/ou vender um produto/mercadoria/serviço até o recebimento do dinheiro decorrente de sua venda.

A grande maioria das empresas do setor industrial divide os custos de produção em duas categorias básicas: custos diretos (materiais diretos e mão-de-obra direta) e custos indiretos (apoio à produção). De acordo com Atkinson *et al.* (2000), custos de produção são todos aqueles consumidos na transformação da matéria-prima em produto acabado.

2.3.4.2 Custos diretos de produção

Para determinarmos se um custo deve ser considerado como direto ou indireto, deve-se definir qual é o parâmetro a ser utilizado para tal determinação. Horngren *et al.* (2000) denominam esse parâmetro como objeto de custo e o definem como sendo qualquer coisa para a qual se deseja proceder a uma mensuração de seu custo.

No presente trabalho, o parâmetro utilizado para determinar se um custo é ou não direto é o produto pronto, ou seja, custos diretos de produção são aqueles que podem ser identificados diretamente a um produto em particular, conforme indicam Atkinson *et al.* (2000).

Um custo direto é aquele que pode ser especificamente atribuído a um produto. Nesse tipo de custo, não há necessidade de se utilizar em distribuições proporcionais, porquanto a apropriação é feita de maneira direta.

Segundo Horngren *et al.* (2000), custos diretos de um objeto de custo são aqueles que estão relacionados ao objeto de custo em questão e que podem ser a ele identificados de maneira economicamente viável. Considerando o produto como objeto de custo, basta que haja uma medida de consumo que permita que o custo seja diretamente a ele apropriado.

Os custos diretos, conforme Megliorini (2006), se subdividem em dois grupos, quais são: a) material direto e b) mão-de-obra direta.

a) **Material direto:** representa a parcela dos materiais usados no processo de fabricação que é imediatamente identificável e mensurável nos produtos produzidos. Os materiais postos no processo que não atendem a esses dois critérios são geralmente tratados como material indireto, uma parte do custo indireto de fabricação.

O material direto, também, sofre uma subdivisão, sendo ela em: matéria-prima e componentes.

- **Matéria-prima:** trata-se do material manipulado na transformação em produto. É aquele que passa por transformação ou beneficiamento. O que define a matéria-prima não é a sua natureza, mas o seu estado primitivo em relação ao objetivo da indústria. Um mesmo bem pode ser produto numa indústria e matéria-prima em outra. Como exemplo, menciona-se o lingote de aço que ao mesmo tempo em que é produto da usina de fundição, é matéria-prima da indústria de laminação de aço. Da mesma forma que o fio é produto na fiação, é matéria-prima na tecelagem.
- **Componentes:** são peças adquiridas de terceiros e que integrarão o produto sem que haja qualquer alteração em sua propriedade inicial. Exemplo: a embalagem e os cadarços de um par de sapatos; parafusos utilizados para fixar as partes de um móvel; enfim, qualquer peça utilizada na elaboração de um produto que não sofra nenhuma espécie de transformação por parte de quem está produzindo o referido produto.

b) **Mão-de-obra direta:** é composta por todo o trabalho aplicado diretamente no produto ou em seus componentes, seja ela especializada ou não.

Quando o tempo de trabalho do operário pode ser identificado com o produto, lote de produto, processo fabril ou centro de custos, o salário e seus encargos sociais serão considerados mão-de-obra direta. Para efeitos práticos, então, considera-se como mão-de-obra direta o salário do empregado cuja ocupação estiver diretamente relacionada ao produto que está sendo fabricado. Os demais operários empregados no departamento fabril, embora imprescindíveis à tarefa de produzir, não se encontram diretamente identificados com um determinado produto. Nesse caso, serão considerados como mão-de-obra indireta.

2.3.4.3 Custos indiretos de produção

Se para os custos diretos existe uma medida de seu consumo exato em cada produto, o mesmo não acontece com os custos indiretos. De fato, sempre que não houver condições de serem determinados de forma direta e específica as quantidades de determinado custo empregadas na fabricação de um produto em particular, o custo será considerado como indireto e, para que o mesmo possa ser apropriado aos produtos, devem-se utilizar critérios de distribuição denominados rateio.

De acordo com Atkinson *et al.* (2000), os custos indiretos de fabricação são os custos nos quais uma empresa incorre para fornecer os recursos necessários para realizar uma série de atividades que apóiam a produção de diversos produtos. Por não ser possível identificá-los diretamente em um produto específico, são considerados custos indiretos.

Considerando o produto como objeto de custo, pode-se utilizar a definição proposta por Horngren *et al.* (2000, p.20):

Custos indiretos de um objeto de custo são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação de custo denominado rateio.

Martins (2003) afirma que, cada vez que se torna necessário utilizar qualquer critério de rateio para proceder à apropriação dos custos aos produtos, ou cada vez que se tenha que fazer uso de estimativas e não de medição direta dos custos, os custos ficam incluídos como indiretos.

É possível citar alguns exemplos de custos indiretos de fabricação, quais sejam: os materiais indiretos, mão-de-obra indireta, manutenção e reparo de equipamentos de produção, aquecimento e energia, imposto predial, depreciação e seguro das instalações fabris.

2.3.5 Custos variáveis e custos fixos

Esses dois tipos de custos são definidos de acordo com sua variação em relação ao volume de produção admitindo-se um período de tempo fixo. O custo é determinado como variável se o total variar em proporção direta com o volume de produção. Um custo é denominado como custo fixo quando seu total não varia com o volume de produção.

Partindo-se dessas definições, e considerando-se o curto prazo sem modificações na capacidade produtiva, conclui-se que os custos variáveis das empresas industriais se resumem ao material direto.

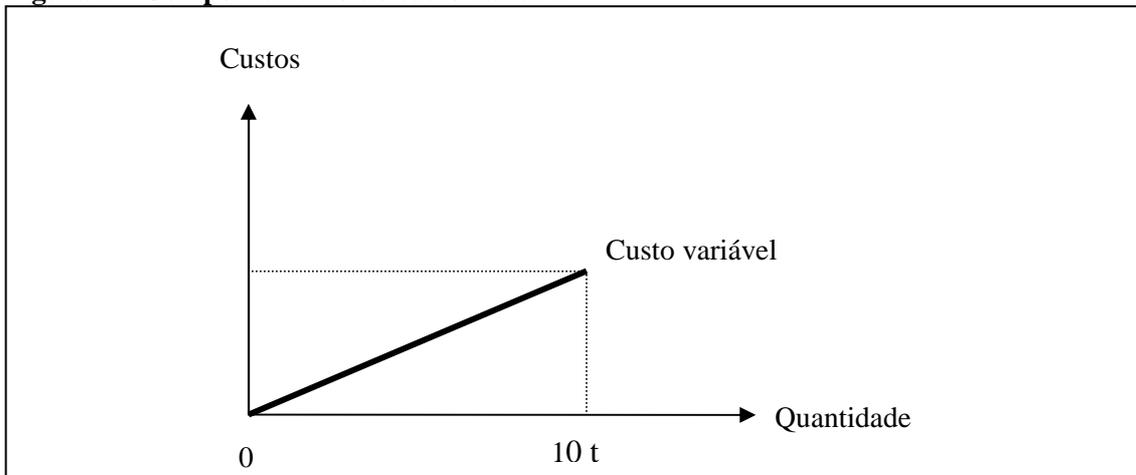
2.3.5.1 Custos variáveis

Os custos assumem comportamentos diferentes diante de variações no nível de atividades. Garrison e Noreen (2001) denominam comportamento de custo a forma como um custo reage ou responde a mudanças no nível de atividade, com o custo aumentando ou diminuindo conforme a variação do nível de atividade.

De acordo com Atkinson *et al.* (2000), os custos variáveis mudam proporcionalmente às modificações ocorridas no nível de produção (ou vendas). Esse é o caso dos materiais diretos, por exemplo, se houver um aumento de 30% no volume de produção, haverá, também, um aumento de 30% no consumo dos materiais.

Garrison e Noreen (2001) asseveram que as variações nos níveis de atividade podem ser expressas de várias maneiras, como, por exemplo, unidades produzidas, unidades vendidas, quilometragem percorrida, leitos ocupados, linhas de impressão, horas trabalhadas e assim por diante.

A figura a seguir representa o comportamento dos custos variáveis, dos quais se espera que cada unidade fabricada tenha o mesmo custo. Portanto, eles aumentam ou diminuem conforme o volume da produção. Observa-se que a reta do custo variável não inicia no zero, mas em uma unidade, pois na quantidade zero não ocorrem custos variáveis.

Figura 1 – Comportamento do custo variável

Fonte: Adaptado pelo autor a partir Megliorini (2006).

2.3.5.2 Custos fixos

Diferentemente dos custos variáveis, os custos fixos não são afetados em função de variações no volume de atividades dentro de um determinado intervalo de tempo considerado. Segundo Garrison e Noreen (2001), custo fixo é aquele cujo total permanece constante, independentemente de alterações ocorridas no nível de atividade. Sobre os custos fixos, Garrison e Noreen (2001) afirmam ainda que, enquanto o nível da atividade varia, o total do custo fixo permanece constante, a menos que receba a influência de algum fator externo, como variações de preços.

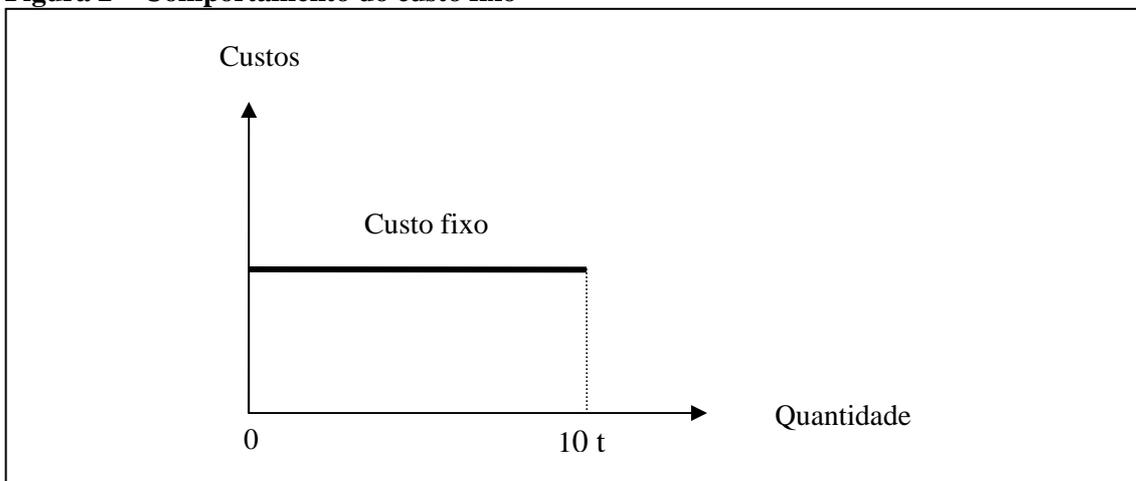
Portanto, deve-se considerar como fixos os custos que a empresa incorre, mesmo quando o nível de atividades é igual ou próximo do zero. É o caso do aluguel que, mesmo que a empresa não produza nada ou que produza muito pouco, deverá ser pago no valor constante do contrato de locação.

Cabe observar que a maioria dos custos fixos não permanece nos mesmos valores quando ocorrem grandes variações no volume de atividades ou durante longos períodos. Para Atkinson *et al.* (2000), os custos fixos não se alteram com as mudanças no nível da produção (ou vendas) durante curtos períodos de tempo e, de acordo com Garrison e Noreen (2001), a

maioria dos custos fixos acabará por sofrer variações se o nível de atividade sofrer uma variação suficientemente grande.

Em ambos os casos, possíveis alterações nos valores dos custos fixos não acontecem de forma proporcional às variações nos volumes de atividade, como acontece com os custos variáveis, mas sim em função de outras causas, como ressalta Martins (2003) ao afirmar que sempre há pelo menos três causas para a modificação no valor dos custos fixos: (i) mudança em função de variação de preços; (ii) expansão da empresa; (iii) mudança de tecnologia.

Figura 2 – Comportamento do custo fixo



Fonte: Adaptado pelo autor a partir Megliorini (2006).

A figura 2 facilita a compreensão, representando o comportamento do custo fixo: em qualquer volume de produção entre zero e 10 toneladas, esse custo não se altera. Observa-se que a reta do custo fixo unitário não começa no zero, mas na primeira unidade, pois, nesse volume de produção, é ela que absorve todo o custo.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Esta seção tem por objetivo fazer uma discussão sobre os vários métodos de custeio, abordando a contribuição desses métodos não apenas em relação ao cálculo dos custos dos produtos mas também na geração de informações que apóiam as decisões gerenciais e que forneçam dados sobre a competitividade das micro e pequenas empresas no mercado atual.

O ambiente de competitividade global, que exige alta qualidade e preços reduzidos, tem levado as empresas a repensarem seus sistemas de custeio, os quais passam a desempenhar papel fundamental no processo de gestão. A informação de custo, anteriormente focada no fornecimento do custo do produto, passa a atender outras exigências como, por exemplo, a de fornecer custos dos processos e de melhorias, objetivando-se a otimização no uso de recursos (GONÇALVES *et al.*, 1998).

A competição acirrada mudou completamente o modo das empresas encararem os custos. Antes os sistemas de custeio permitiam uma imprecisão, pois um acréscimo nos custos dos produtos era rapidamente repassado aos consumidores. Atualmente, esta realidade mudou, e o consumidor não aceita mais pagar pela ineficiência das empresas. É necessário controlar custos e, caso houver aumento, ele não poderá ser repassado ao consumidor (MOTTA, 1997). Assim, é necessário conhecer profundamente a origem dos custos na empresa, como esses são gerados, quem são os seus responsáveis, por que eles existem e qual sua relevância, para que os administradores possam tomar decisões embasados em informações consistentes.

Callado *et al.* (2002) destacam que um método de custos bem organizado e apropriado aos objetivos da empresa, que seja preciso e atualizado, mostra à empresa o que está acontecendo, servindo de base para a administração tomar decisões sobre como melhor alocar os recursos disponíveis, com o objetivo de otimizar os resultados.

Nas pequenas e médias empresas, a importância da análise gerencial de custos mostra-se ainda de maneira mais precíua tendo em vista entre outros problemas a falta de capital de giro, dificuldade de obtenção de crédito, a inadimplência de clientes e fornecedores, o pouco poder de barganha e a forte concorrência. Nestas empresas a ausência da análise gerencial de custos acaba determinando uma gestão administrativa deficitária e muitas vezes ineficiente (BLEICHER; FORCELLINI, 2007, p.7).

Pizzolato (2000) argumenta, ainda, que a massa de dados utilizada para a determinação de custos oferece uma base ampla e ao mesmo tempo sólida para justificar, basear ou estimular um largo espectro de decisões gerenciais.

Castro *et al.* (2004) argumentam que os métodos de custeio compreendem a associação de um princípio com um método de custeio. Borna (2002) destaca que o princípio

está atrelado à finalidade do sistema de custo, enquanto que o método está relacionado com a forma através da qual o sistema irá processar os dados obtidos para gerar as informações.

Castro *et al.* (2004) destacam que existem três princípios de custeio: absorção total, absorção parcial e custeio variável. Os três tratam da mesma forma os custos variáveis, porém diferem quanto aos critérios utilizados na alocação dos custos fixos. No custeio por absorção total, todos os custos fixos são distribuídos por produção do período; no custeio por absorção parcial, somente uma parcela ideal (normal) dos custos fixos é distribuída na produção; já no custeio variável, os custos fixos não são considerados.

Existem vários métodos de custeio que foram desenvolvidos a partir da necessidade gerencial das empresas. Alguns que foram alvos de análise neste projeto são os seguintes:

- a) Método de custeio por absorção;
- b) método dos centros de custos (RKW);
- c) método de Custeio Direto ou Variável;
- d) método do custo padrão;
- e) método de custeio baseado em atividades (ABC);
- f) método das unidades do esforço de produção (UEPs);
- g) método da contabilidade de ganhos (TOC).

2.4.1 Custeio por absorção

A contabilidade de custos, quando procura custear o produto atribuindo-lhe também parte do custo fixo, é conhecida como contabilidade de custos pelo método de custeamento por absorção ou integral. Esse método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).

A metodologia de custeamento pelo método de absorção é considerada como básica para a avaliação de estoques pela Contabilidade Financeira, para fins de levantamento do Balanço Patrimonial e de Resultados, com a finalidade de atender às exigências fiscais e societárias, entre outras.

Este sistema foi desenvolvido para o controle da produção, pressupondo que os produtos e seu correspondente volume de produção causam custos. Desta forma, fizeram dos produtos individualmente o centro do sistema de custos, sendo os custos classificados em diretos e indiretos, fixos e variáveis em relação aos produtos e alocados a estes com rateios baseados em volumes (MARTINS, 2003).

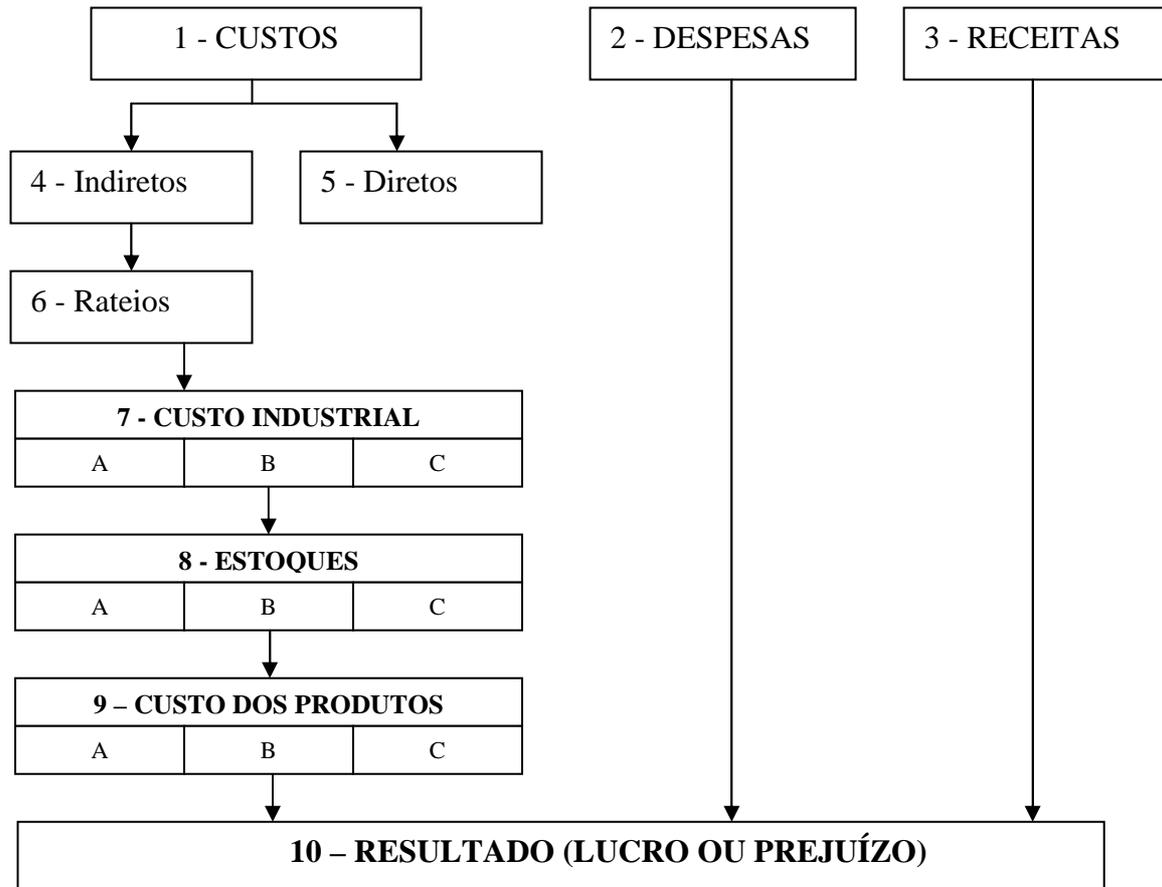
O custeio por absorção é um sistema muito utilizado entre as empresas. Nele, os produtos “absorvem” todos os custos incorridos pela empresa, tanto diretos quanto indiretos. Os custos indiretos são alocados aos produtos a partir de um critério de rateio baseado, na maioria das vezes, em volumes, como consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Segundo Leone (2000), o método de custeio por absorção faz a alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável quando as informações são utilizadas para fins gerenciais.

Tal argumento é seguido por muitos estudiosos e, portanto, a maioria condena a utilização desse sistema para fins gerenciais (SILVA, 1993). Apesar da desaprovação, na prática gerencial os administradores utilizam esse sistema como suporte do processo decisório.

Com as mudanças tecnológicas ocorridas na última metade do século XX, as exigências informacionais das empresas mudaram, e os métodos de custeio desenvolvidos no início do século se apresentavam defasadas para a nova realidade. Segundo Nakagawa (1993), esses métodos não estão proporcionando aos gerentes que buscam eficiência e eficácia das operações as informações precisas e oportunas que eles necessitam para a gestão e mensuração de custos e de desempenhos de atividades no novo ambiente de tecnologia.

A seguir, a figura 3 demonstra o esquema de apropriação de custos e despesas pelo sistema de custeio por absorção.

Figura 3 - Esquema básico de apropriação pelo custeio por absorção



Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Martins (2003).

As principais características dos métodos de custeio, apontadas por Souza e Clemente (1998), são:

- a) origem no chão-de-fábrica;
- b) orientado para o controle da produção;
- c) produção como elemento gerador de riqueza;
- d) todos os custos são passíveis de serem imputados aos produtos;
- e) lucro unitário como parâmetro de análise;
- f) projetado para monitorar a produção em termos de volume, tempo e custo.

2.4.1.1 Vantagens do custeio por absorção

Dois motivos são os mais relevantes e os mais ressaltados por alguns autores considerando as vantagens que o uso desse sistema de custeio traz às empresas:

- a) por ser o método adotado pela Contabilidade Financeira, é portanto válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também para o Imposto de Renda na apresentação dos Lucros Fiscais (MARTINS, 2003);
- b) por este método trazer melhores informações à gerência, para as finalidades de estabelecimento dos preços de venda, visando à recuperação de todos os custos incorridos pela empresa (LEONE, 1991).

2.4.1.2 Desvantagens do custeio por absorção

A grande limitação do método de custeio por absorção é com relação à alocação dos custos indiretos fixos. Os custos são alocados aos produtos por critérios de rateio baseados em volume de consumo de matéria-prima ou mão-de-obra direta. Como tais critérios não expressam uma relação de proporcionalidade, ou relação de causa e efeito, que expliquem o porquê da alocação daquela proporção de custos indiretos àqueles produtos, tem-se como resultado uma alocação arbitrária.

Os custos indiretos fixos que são distribuídos com base em critérios de rateio que contém arbitrariedades, podem alocar mais custos a um produto que a outros, e caso o critério seja modificado, a situação pode inverter-se. O custo do produto também fica dependente do volume de produção, pois alterações no volume fazem com que o montante de custos indiretos alocados aos produtos varie. Assim, quando o volume aumenta, o custo unitário diminui e, quando o volume diminui, o custo unitário aumenta.

Esses argumentos são citados por muitos estudiosos, mas, portanto, a maioria condena a utilização desse sistema para fins gerenciais (SILVA, 1993). Apesar da desaprovação, na

prática gerencial alguns administradores utilizam tal sistema no seu dia-a-dia como suporte ao processo decisório.

Esse sistema, por apresentar valores de custo dos produtos que não representam a realidade devido ao alto grau de arbitrariedade nele contido, proporciona o mais baixo nível de representatividade para fins gerenciais (GONÇALVES *et al.*, 1998).

2.4.1.3 Aplicabilidade do custeio por absorção

Apesar das limitações para fins gerenciais apresentadas pelo método de custeamento, para alguns casos específicos sua utilização se faz necessária. Para Leone (2000), esse sistema deve ser utilizado para produtos sob encomenda ou para novos produtos onde não haja um mercado já estabelecido. Isto devido à facilidade que este sistema apresenta em recuperar todos os custos (diretos e indiretos) e de levantar a margem de lucro desejada.

2.4.2 Centros de custos (RKW)

O método RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e encontra diversas denominações na literatura, pois, de acordo com Bornia (2002), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos.

O método dos centros de custos, originalmente batizado de RKW é a técnica de alocação de custos muito utilizada no Brasil e no mundo pelas empresas. Segundo Aquino (1999), o método fundamenta-se no princípio de que é possível atribuir a cada seção, unidades de trabalho, através das quais possa-se medir toda a produção da seção, mesmo que esta seja diversificada.

De acordo com Martins (2003), o modelo original do RKW 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 obter o preço de venda final.

O método é desenvolvido em duas fases. Na primeira, calculam-se os custos totais do período para cada centro de custos. Na segunda, os custos são alocados dos centros aos produtos.

Para Aquino (1999), um centro de custos é uma unidade mínima de produção na qual acumulam-se os custos para posterior alocação aos produtos. Os centros de custos são definidos em função de aspectos referentes à homogeneidade, organização, localização e responsabilidade.

O emprego do método do centro de custos requer, num primeiro momento, que a empresa seja dividida em centros de custos e calculado o custo total para cada centro. Após, os custos são alocados dos centros produtivos aos produtos. Para chegar a esse estágio, os custos dos centros auxiliares são antes distribuídos aos centros produtivos através de bases de rateio e, em seguida, os custos acumulados nos centros de custos produtivos são alocados aos produtos.

Existem algumas restrições associadas a esse método. Uma delas refere-se à sua primeira fase que, segundo Bornia (1997 p. 40), funciona bem em ambientes modernos de fabricação, propiciando as informações de quanto foi despendido e quais centros de custos são os responsáveis pelo gasto.

2.4.2.1 Vantagens do RKW

A principal vantagem do método de custo pleno é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, e isso é especialmente importante na fixação dos preços no longo prazo. O uso difundido desse método, com sua ênfase sobre a recuperação total dos custos, tende a introduzir no mercado certo grau de estabilidade dos preços.

2.4.2.2 Desvantagens do RKW

Não é levada em consideração a elasticidade da procura, a qual não pode ser calculada prontamente. Portanto, um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente será realista para a maioria dos negócios.

O método não considera o fator da concorrência. A empresa não deve presumir que suas funções estejam sendo desempenhadas com eficiência máxima e que pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes.

Aplica-se aos custos dos produtos uma porcentagem uniforme, como provisão de lucros. Com isso, deixa-se de reconhecer que nem todos os produtos podem gerar lucros a uma mesma taxa.

2.4.2.3 Aplicabilidade do RKW

O RKW é indicado para aquelas empresas que possuam um nível bem desenvolvido de departamentalização, ou seja, deve estar estruturada e dividida em departamentos e centros de custos, para poder receber as apropriações dos gastos.

2.4.3 Custeio variável ou direto

Nesse método, o conceito de custo do produto é rigorosamente expresso, sendo que os demais custos, que não são característicos do produto, ou específicos e constantes para a unidade produzida e vendida, são tratados, coerentemente, como custos gerais do conjunto das atividades da empresa, portanto, não atribuídos às unidades produzidas ou vendidas (GONÇALVES *et al.*, 1998).

Tal método toma como pressuposto de que os custos indiretos gerados pelo processo de fabricação não são de responsabilidade dos produtos e, portanto esses não os

absorvem, pois os custos são considerados custos do período e vão diretamente ao demonstrativo de resultados.

O procedimento desse método oferece a medida de margem de contribuição ao tomador de decisões. Essa medida fornece dados importantes para análises administrativas, como revelar para as finalidades de planejamento as mudanças nos lucros causadas pelas mudanças no volume e pelas mudanças na combinação de vendas dos produtos. Além disso, ainda é útil na hora de comprar, fabricar e adquirir equipamentos (LEONE, 2000). Outro instrumento importante, que, muitas vezes, é utilizado pelas empresas que adotam esse método de custeio, é a análise do ponto de equilíbrio. Os dados obtidos com as análises podem ajudar em processos de tomada de decisões, principalmente por representarem valores quantitativos e palpáveis e, portanto, serem de extrema importância.

As principais características desse sistema, segundo Souza e Clemente (1998) são: origem gerencial, vendas como elemento gerador de riqueza, só os custos variáveis são imputados aos produtos, custos fixos são despesas do período e margem de contribuição unitária como parâmetro de análise.

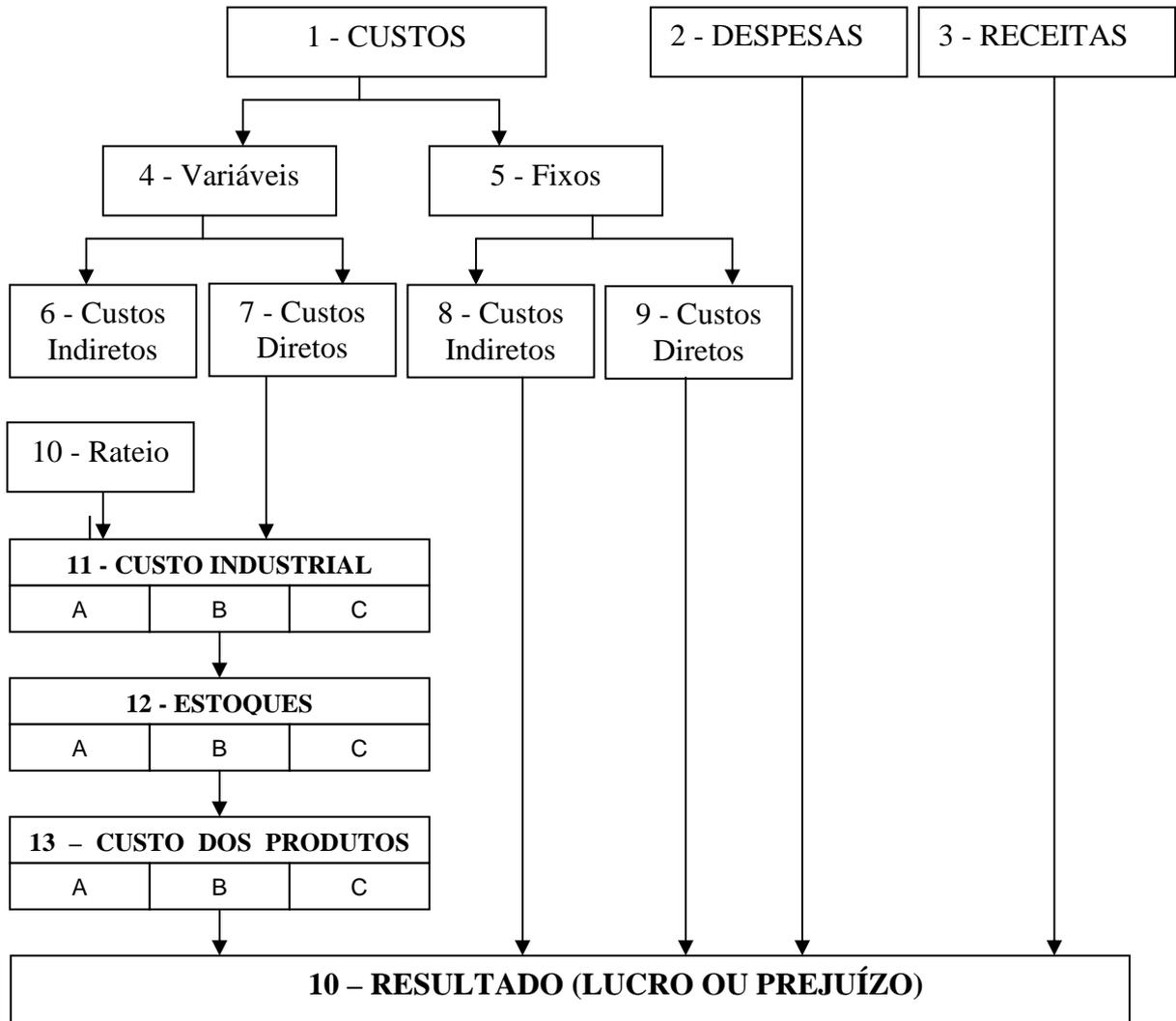
O custeio variável ou direto utiliza o conceito de margem de contribuição, eliminando a arbitrariedade no processo de alocação de custos fixos. Sobre esse tipo de custeio, Leone (2000, p.341) ressalta que:

Sua principal vantagem é fornecer uma especial organização de dados que auxiliam no processo de tomada de decisões, principalmente indicando produtos que ofereçam maior rentabilidade, determinando pontos de equilíbrio, executando análises de sensibilidade, etc. (LEONE, 2000, p.341).

Sob o aspecto de custeio direto, os custos fixos são considerados como prejuízo, porque, se a empresa estiver parada, isto é, sem produção, não está gerando receita, mas está com custos fixos, o que proporcionaria, naquele instante, resultado negativo.

A seguir, vê-se um esquema que evidencia como ocorre a distribuição dos custos e das despesas, através do sistema de custeio direto.

Figura 4 - Esquema básico de apropriação pelo custeio por variável



Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Martins (2003).

O conceito do custeio direto surgiu pelo fato de as empresas terem seus custos fixos, isto é o custo de sua estrutura independente do nível de produção efetiva; e a primeira necessidade de cada produto ou serviço é gerar recursos dos seus custos variáveis, sendo o excesso, por menor que seja, uma contribuição para absorver custos fixos. Por esse conceito, a administração das empresas deixa de se preocupar com a maximização do lucro final para se preocupar com a maximização da margem de contribuição total, que se materializa, normalmente, com a maximização da margem de contribuição de cada produto.

2.4.3.1 Vantagens do custeio variável

As vantagens do método, apontadas por *National Association of Accountings* apud Santos (1998), para o controle e tomada de decisões, são as seguintes:

- a) custeio direto identifica, de forma clara, o relacionamento custo-volume- lucro, informação essencial para o planejamento da lucratividade;
- b) lucro do período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção, maior ou menor, dos custos fixos dos produtos. De acordo com o custeamento direto, os resultados respondem somente pelas variações nas vendas;
- c) as demonstrações de resultados e dos custos de manufatura gerados pelo custeio direto são mais compreensíveis e acompanham melhor o pensamento dos administradores;
- d) impacto dos custos fixos nos lucros é apresentado de forma melhor, porque o valor desse custo, para o período, já está na demonstração dos resultados;
- e) a contribuição marginal facilita a análise do desempenho dos produtos;
- f) custeamento direto facilita a preparação imediata dos instrumentos de controle como os custos-padrão e análises do ponto de equilíbrio.

Horngren *et al.* (2000) adiciona as seguintes vantagens na utilização da margem de contribuição:

- a) os índices podem auxiliar a administração a decidir sobre quais produtos devem merecer maior ou menor esforço de vendas;
- b) são essenciais às decisões de se abandonar ou não uma linha de produtos;
- c) podem ser usadas para avaliação e alternativas de preços de vendas;
- d) quando se concorda quanto aos lucros desejados, pode-se avaliar o número de unidades a vender;

- e) fornece dados para se decidir sobre como utilizar determinado grupo de recursos limitados, da maneira mais lucrativa;
- f) é útil nos casos em que os preços de venda estão firmemente estabelecidos no ramo, porque o problema principal da empresa passa a ser o estabelecimento do quanto ela se pode permitir gastar em custos variáveis e o volume que se pode obter.

Martins (2003) elenca, ainda, algumas vantagens que o sistema de custeio direto proporciona:

- a) o impacto dos custos fixos nos resultados é salientado porque o total dos custos aparece no demonstrativo de resultado;
- b) reflete a relação de custo, volume e lucro;
- c) facilita a avaliação de: produtos, volumes, regiões, clientes, etc.;
- d) é mais lógico e mais pragmático, principalmente quando algum relatório tem que ser explicado à Diretoria;
- e) facilita o trabalho de Orçamento e Planejamento Econômico e Financeiro;
- f) evita as dificuldades e possíveis distorções da apropriação dos custos indiretos, mediante rateios, em face da imprecisão destes;
- g) reduz o lucro do exercício, uma vez que os custos fixos são contabilizados, totalmente, como despesas, não sendo incorporados ao valor dos estoques;
- h) simplifica muito o cálculo de custos.

2.4.3.2 Desvantagens do custeio variável

Por outro lado, a desvantagem desse sistema é que, se o volume de custos indiretos for alto, é difícil a determinação de um preço de venda. Nesses casos, há perda de

importância de análises de variações de preços e de eficiência em relação à mão-de-obra e matéria-prima.

Outras desvantagens levantadas por Leone (2000) em relação a esse sistema são:

- a) dificuldade em classificar corretamente os custos fixos e variáveis, principalmente custos semivariáveis;
- b) a margem de contribuição não permanece a mesma em diferentes níveis de atividades porque os custos fixos podem elevar-se (em patamares), dependendo do nível em que a empresa atua. O gestor deve estar atento quando isso ocorrer.

2.4.3.3 Aplicabilidade do custeio variável

Esse método é indicado para todas as empresas, exceto para aquelas onde os custos indiretos fixos representam parcela expressiva dos custos totais. Não faz sentido este tipo de empresa analisar os seus produtos com medidas dos custos diretos se esses não são representativos.

Em linhas gerais, pode-se apontar que este método oferece importantes informações, principalmente em relação ao nível de atividade da empresa, ao modo desta gerar lucro e o seu modo de absorver os custos fixos. De qualquer forma, todos os pontos apresentados devem ser bem analisados para que a decisão pela utilização de tal sistema não seja errônea.

2.4.4 Custo-padrão

Custo-padrão é o custo planejado para um produto e, como tal, deve ser calculado antes da produção. Segundo Megliorini (2006), custo-padrão é aquele que pode determinar *a priori* e é possível alcançar, pois leva em consideração eventuais imperfeições nas condições ambientais, empresariais e de mercado.

O custo-padrão é um sistema de apropriação dos consumos na produção, que se apóia, cientificamente, na imputação dos valores, com equidade, e previamente, à produção, coletando dados em diversas fontes, objetivando uma computação justa e correta de quantidade e valores programados para vigência de um determinado período. O custo-padrão tem esse mérito, e a eficiência de seus resultados depende quase sempre do rigor de sua aplicação. As oscilações do mercado, a instabilidade da moeda e outros fenômenos não invalidam ou desmerecem o custo-padrão, pois são controláveis satisfatoriamente.

O custo-padrão é também chamado *standard* – uma técnica administrativa das mais modernas e eficazes – que se apóia no princípio fundamental da administração por exceção ou administração do excepcional. O padrão é um custo planejado que permite, através da comparação com o custo real, a determinação das variações de custo para mais ou para menos, permitindo, mediante a análise dessas variações, avaliar a eficiência da empresa. Ele serve, portanto, para administrar a empresa através do controle dos custos reais pela sua comparação com os custos planejados (padrão eficiente), podendo a diferença indicar eficiência ou ineficiência.

2.4.4.1 Vantagens do custo padrão

O custo-padrão proporciona as seguintes vantagens:

- a) permite a existência de padrões, com base nos quais é possível a avaliação contínua do ciclo interno de atividade da empresa;
- b) utiliza os fatores de produção;
- c) planeja as atividades da empresa.
- d) determina o custo realmente incorrido;
- e) levanta a variação (desvio) ocorrido entre o padrão e o real;
- f) analisa a variação, a fim de auxiliar na procura das causas (motivos) que levaram aos desvios.

2.4.4.2 Desvantagens do custo padrão

As desvantagens do custo-padrão são as seguintes:

- a) Pelo fato de ter um modelo padrão, às vezes a gerência se vê limitada e não procura alterar propósitos ou mudar alguns detalhes;
- b) quando os padrões são fixados como inatingíveis, as pessoas envolvidas acabam desanimando, o que pode colocar a metodologia em franco declínio na organização;
- c) longo período de maturação: para que os padrões sejam coerentes, devem sempre ser alterados, pois, desde sua implantação, irá ocorrer uma série de imperfeições e, com o passar do tempo, elas deverão ser aperfeiçoadas. Tais mudanças, porém, podem levar ao descrédito.

2.4.4.3 Aplicabilidade do custo padrão

Sua utilização é mais indicada em empresas que fabricam produtos padronizados em série do que em empresas que produzem sob encomenda, em razão das especificidades dos itens fabricados, exceto quando nessas empresas se fabricam produtos iguais em lotes.

2.4.5 Custeio baseados em atividades (ABC)

Em 1971, foi publicado nos Estados Unidos o livro *Activity Costing and Input-Output Accounting*, do autor Georg J. Staubus. Ao que tudo indica, foi esse o primeiro trabalho publicado a respeito do sistema de custeio baseado em atividades. A época, entretanto, não parecia propícia à proliferação de novidades contábeis. Mesmo que houvesse interesse nessas novidades, as limitações da informática da época (ferramenta de suma importância para a

coleta e análise dos dados requeridos pelo custeio por atividade) teriam apresentado sérios obstáculos à imediata aplicação prática das novas idéias.

Assim, essas idéias hibernaram durante a década de 70, só voltando a germinar, com redobrado vigor, na década seguinte, em um ambiente no qual a insatisfação com os métodos de custeio tradicionais atingia o seu ponto de saturação, ao mesmo tempo em que ganhava impulso a difusão da informática aplicada às atividades administrativas.

No início dos anos 80, o custeio por atividade passou a ser citado com mais freqüência em publicações especializadas, e as primeiras aplicações práticas do sistema foram tentadas em algumas grandes empresas norte-americanas orientadas por consultores inovadores.

Segundo Bornia (2002), em 1988, Robin Cooper e Robert Kaplan publicaram um artigo intitulado *Measure costs rights make the right decisions* no qual comunicaram que tinham um novo enfoque para o cálculo dos custos, que eles denominaram *Activity-Based Costing*. Assim, eles praticamente assumiram a paternidade do ABC.

Conceitualmente, o ABC (*Activity-Based Costing*) é o sistema de custo que tem por objetivo determinar o custo de cada atividade e, para isso, utiliza-se de *cost driver* (direcionadores de custos) para alocar os custos indiretos ligados às atividades que os consomem. Pelo ABC, quem gera custos não são os produtos e, sim as atividades, sendo que os produtos consomem atividades. Já Martins (2003) define o ABC (Custeio Baseado em Atividades), como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

De acordo com Nakagawa (2001), o ABC refere-se a uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

O ABC, segundo Figueiredo (1997), surge devido principalmente a duas grandes mudanças no cenário mundial ocorridas na segunda metade deste século. A primeira, refere-se à maior diversidade de produtos produzidos pelas empresas; a segunda, às transformações dos processos de produção que antes eram intensivos em mão-de-obra e hoje são intensivos em capital. Essas mudanças modificaram a composição dos custos totais. Ocorreu um aumento

considerável dos custos indiretos em relação aos custos diretos. Assim, o sistema de custeio tenta amenizar o problema da arbitrariedade na alocação dos custos indiretos.

Em relação às bases de apurações de custos, Bruni (2003, p.54) diz que:

O sistema de apuração de custos baseados em atividades é projetado de forma que qualquer custo que não possa ser atribuído diretamente ao produto seja descarregado somente nas atividades necessárias para a sua produção. Em seguida, o sistema descarrega o custo de cada uma destas atividades sobre os produtos com base no consumo destes em relação à utilização das atividades (BRUNI, 2003, p.54).

Um estudo realizado por Horngren *et al.* (2000) nos Estados Unidos, Reino Unido e Canadá constatou que há um interesse crescente por parte dos gerentes pelo custeio baseado em atividades. Resumindo, as principais características deste sistema de custeamento são conforme Souza e Clemente (1998), as seguintes:

- a) orienta-se para o processo;
- b) as atividades consomem recursos e os produtos consomem atividades;
- c) identifica as atividades que agregam valor aos produtos;
- d) rateia os custos indiretos com critérios multidimensionais;
- e) identifica responsabilidade pelas atividades que mais consomem recursos.

Martins (2003) cita também como características do ABC:

- a) através do uso dos rastreadores de custos, procura reduzir a imprevisão da distribuição dos custos indiretos;
- b) quanto maior for o volume de custos indiretos maior é seu desempenho. Com a mecanização das empresas, o volume de custos indiretos tem crescido significativamente, tornando seu uso uma necessidade para uma melhor alocação dos custos indiretos de produção e um melhor gerenciamento das atividades;

- c) busca suprir uma deficiência dos sistemas tradicionais de alocação de custos que não atendem mais à realidade das empresas (crescimento dos custos indiretos), para fins de gerenciamento;
- d) tem por objetivo desenvolver uma sistemática de alocação de custos que permita avaliar a eficiência (valor agregado) das atividades que consomem os recursos e geram os custos indiretos.

2.4.5.1 Vantagens do ABC

A principal vantagem desse sistema está na melhor e mais racional alocação dos custos indiretos, reconhecendo as relações causais dos direcionadores de custos e das atividades consumidas pelos produtos.

Simon (1997) identifica duas vantagens básicas para o sistema de custeio ABC:

- a) determinação mais precisa dos custos através do cálculo de cada atividade produtiva;
- b) minimização dos custos, eliminando atividades que não agregam valor nem ao produto e nem aos clientes.

Segundo Martins (2003), esse sistema, além das vantagens citadas, apresenta:

- a) os custos indiretos são melhor alocados em função do uso dos direcionadores de custos no lugar das bases de rateio;
- b) permite uma melhoria nas decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos “sub-custeados” ou “supercusteados” permitindo-se a transparência exigida na tomada de decisão empresarial;
- c) permite avaliar adequadamente desempenhos operacionais não mensuráveis financeiramente, tais como: qualidade, flexibilidade, ciclo de produção e atendimento de ordens;

- d) o ABC oferece um aumento, necessário, na exatidão dos cálculos de custos usados em algumas das mais importantes decisões tomadas nas empresas;
- e) gerencia as atividades, não os custos, indo a suas origens;
- f) possibilita melhor qualidade na tomada de decisões, quanto a redução dos custos, reengenharia de processos, racionalização da linha de produtos.

Koliver (1994) ressalta que o custeio ABC é um método de análise de custos e que a grande vantagem está na maneira como a administração utiliza as informações que foram geradas. Portanto, esse sistema tem por objetivo contribuir para a gestão do processo de mudanças necessárias para a empresa se tornar competitiva globalmente.

2.4.5.2 Desvantagens do ABC

Embora considerado como uma evolução em termos de sistemas de custeio, o sistema ABC também apresenta algumas desvantagens, entre elas, segundo Martins (2003), encontram-se as seguintes:

- a) requer investimentos elevados e, em muitos casos, o seu custo é muito maior que seu benefício;
- b) ignora a elasticidade da procura;
- c) os produtos não contribuem todos com a mesma margem de lucro;
- d) em sua forma mais detalhada, o sistema pode não ser aplicável na prática, em virtude de exigir um número excessivo de informações gerenciais que podem inviabilizar sua aplicação. Custo maior que o benefício;
- e) o custo de todos os produtos são influenciados por qualquer mudança na produção de qualquer produto;
- f) todas as atividades apresentam diferentes níveis de volumes. Portanto, no ABC, têm-se diferentes custos unitários por atividade com diferentes níveis de volume;

- g) o processo de distribuição de custos fixos gera informações que impossibilitam a comparabilidade entre os custos de empresas concorrentes;
- h) sua implantação depende de uma reestruturação da filosofia da empresa;
- i) é um processo dispendioso em termos financeiros e de tempo e nem todas as empresas dispõem de capital para um investimento desse porte;
- j) o custo do produto varia todo o mês;
- k) só é aceito pela legislação fiscal se ocorrer uma diferenciação entre custos e despesas, o que, em princípio, não é previsto pelo sistema, visto que o objetivo primeiro do ABC é calcular o custo das atividades, independentemente se são produtivas ou não, atribuindo aos produtos o custo/despesa proporcional que cada produto usou das atividades desenvolvidas pela empresa.

2.4.5.3 Aplicabilidade do ABC

Em princípio, o sistema de custeio com base em atividades é aplicável a qualquer empresa, de qualquer porte ou natureza. Entretanto, considerando as vantagens e desvantagens apontadas sobre o sistema, esse sistema pode não ser conveniente a todas as empresas, sendo sua aplicação particularmente recomendável, segundo IOB (1998b), às empresas:

- a) cujos custos indiretos representam parcela significativa dos seus custos industriais totais;
- b) que produzem, em um mesmo estabelecimento, produtos e/ou serviços muito diversos no que se refere aos volumes de produção ou ao processo produtivo;
- c) que trabalham com clientela diversificada em termos de volume de encomendas, de especificações especiais, de serviços adicionais.

2.4.6 Método das unidades de esforço de produção (UEPs)

O Método das Unidades de Esforço de Produção (UEPs), segundo Antunes Jr. *et al.* (1991), racionaliza o processo de gestão industrial, definindo uma unidade de medida comum, a qual transforma uma fábrica multiprodutora (vários produtos) em uma fábrica que produz um único artigo que é equivalente a toda a produção, permitindo tratá-la como uma empresa monoprodutora: unificação da produção.

Essa unidade de medida comum é a base de todo processo gerencial e de controle da empresa, servindo tanto para a implementação de um sistema de custos eficaz e preciso quanto para realizar atividades de planejamento e controle da produção em geral. A unidade de medida comum tenta solucionar o problema do rateio dos custos indiretos sobre os produtos através da determinação da quantidade de unidades de esforço de produção que cada produto consome.

O UEPs apresenta como sua maior contribuição a apropriação conveniente dos custos indiretos de fabricação aos produtos e, portanto, está direcionado para resolver a problemática de informes de custos para o chão-de-fábrica (KRAEMER; KLIEMANN NETO, 1994).

Através da unificação da produção pela UEP, eliminam-se os rateios dos custos indiretos já que todos os custos incorridos serão somados e divididos pelo número total de UEPs produzidos no período.

As principais características do método são:

- a) origem para a produção;
- b) mensuração da produtividade para empresas multiprodutoras;
- c) relação constante entre os potenciais produtivos das seções homogêneas;
- d) unidade abstrata para estabelecer equivalência entre custos de produtos;
- e) lucro unitário como medida de desempenho.

2.4.6.1 Vantagens das UEPs

A grande vantagem do método é o fato de a UEP ser uma medida que não varia com o tempo e que, portanto, pode sofrer reavaliações e comparações com períodos diferentes. Porém, esse método deve ser utilizado juntamente com outro, já que os custos administrativos não são levados em conta.

Outra vantagem, segundo Kraemer e Kliemann Neto (1994), é que tal método não se justifica somente para custear os produtos vendidos, mas suas informações são úteis tanto para a avaliação da produtividade (eficiência, eficácia, ociosidade) quanto para as decisões estratégicas da cúpula administrativa.

2.4.6.2 Desvantagens das UEPs

As desvantagens desse método, apontadas por Kraemer e Kliemann Neto (1994), são:

- a) a distribuição das despesas administrativas é realizada de forma arbitrária: com base no custo industrial do produto, ou seja, os produtos que absorvem mais custos de transformação também absorvem mais a estrutura administrativa. Isso é explicado pelo fato de custo ter sido desenvolvido quando as despesas administrativas representavam pequena quantidade comparado-as com as despesas da fábrica;
- b) a indução que o método faz para que sejam apropriadas todas as atividades ao produto; atividades como movimentação, inspeção, recebimento entre outras, são incorporadas no montante dos custos do período sem serem questionadas. Portanto, as atividades que não agregam valor, e que não são necessárias, são contabilizadas juntamente com as que são necessárias e nenhuma melhoria é realizada. Para superar este problema, afirmam que o método deveria definir também "postos operativos improdutivos" para estes custos;

- c) incapacidade de identificar melhorias no processo, uma vez que este supõe que as atividades permanecem constantes ao longo do tempo. Portanto, se ocorrer uma racionalização, transformação ou eliminação dos postos operativos, os parâmetros do método devem ser revistos.

2.4.6.3 Aplicabilidade das UEPs

Esse método de custeio é mais indicado para indústrias de transformação multiprodutoras, ou seja, empresas que fabricam vários produtos. Porém a empresa que adotar este método não estará implantando apenas uma técnica de apuração de custos, mas algo muito maior e complexo. Este método também gerencia e controla a produção. Portanto, a filosofia do método das UEPs vai além da simples contabilização de custos e deve ser empregado pelas empresas na íntegra para que os benefícios sejam obtidos.

2.4.7 Teoria das Restrições

A teoria das restrições teve início na década de 70, através do físico israelense Eliyahu Goldratt quando se envolveu com os problemas da logística de produção elaborando um método de administração totalmente novo.

A ênfase essencial é que o alvo das empresas deve ser ganhar dinheiro, agora e no futuro. Entretanto, torna-se fundamental saber que todo sistema, no processo de atingir sua meta, apresenta sempre uma ou mais restrições. Se o sistema não tivesse pelo menos uma restrição seu desempenho seria infinito. Segundo Goldratt (1992), restrição é qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema, como o elo mais fraco de uma corrente, ou ainda, alguma coisa que não se tem suficiente. Peleias (2002) salienta que as restrições podem ser políticas e físicas ou de recursos. A primeira é relativa a normas, procedimentos e práticas usuais do passado. A segunda diz respeito a mercados fornecedores, equipamentos, materiais, pedidos e pessoas.

Com base na formulação de como alcançar a meta, “ganhar mais dinheiro hoje e sempre”, e do conceito fundamental de restrição, a TOC (*Theory of Constraints*) propõe:

Algumas medidas globais de medição de desempenho, estabelece uma série de princípios para a otimização da produção, define conceitos e procedimentos para a sincronização da produção no contexto das restrições, e formula um modelo de tomada de decisão, no sentido de minimizar o impacto das restrições existentes e otimizar o desempenho da produção, para que a empresa atinja sua meta (GUERREIRO, 1999, p. 32).

Custeio TOC, que também é conhecido como Contabilidade de ganhos estabelece três medidas para analisar a rentabilidade da empresa: Ganho, Inventário e Despesa Operacional (HANSEN; MOWEN, 2001). A Contabilidade de Ganhos é um sistema de apuração de custos da empresa e não dos produtos, e a medida utilizada para o processo de decisões é um tipo de margem de contribuição, porém com algumas modificações.

Todos os sistemas de custeio apresentam vantagens e desvantagens que devem ser avaliadas de acordo com a necessidade de cada empresa que irá utilizá-los. Porém, todos devem ser adequados à realidade da empresa, de modo que os dados fornecidos sejam confiáveis e o processo de tomada de decisão da empresa seja melhor, aumentando assim sua eficiência e eficácia.

2.4.7.1 Vantagens da TOC

A caracterização de um processo decisório fundamentado na visão do "mundo dos ganhos" em substituição ao "mundo dos custos". Segundo Catelli *et al.* (1997), essa visão segue a mesma linha da gestão de resultados econômicos que modifica a visão de basear a gestão de negócios em custos que oscilam com diferentes alternativas de critérios de rateio. Assim, as análises realizadas para tomada de decisão são baseadas no ganho que cada alternativa trará para a empresa, e o impacto desfas na despesa operacional e no inventário. Para calcular o impacto no ganho, no inventário e na despesa operacional, deve-se quantificar o LL (Lucro Líquido) e RSI (Retorno sobre o Investimento) da empresa;

O tratamento as despesas fixas sem rateá-las aos produtos. A linha de pensamento

de Goldratt é que na empresa o ganho é efetivamente do produto e que a despesa operacional não é do produto. Portanto, ele considera que todo o processo de identificação das despesas operacionais com as unidades individuais de produtos se torna ilógico, subjetivo e pode conduzir a um processo de tomada de decisão totalmente inadequado;

A mensuração dos custos da empresa com base no processo de tomada de decisões. Esse método é totalmente voltado para geração de informações para os usuários internos, visando sempre a melhorar o processo de tomada de decisões.

2.4.7.2 Desvantagens da TOC

As principais críticas dos autores com relação a essa abordagem é que a tomada de decisões considera apenas o nível de atividades atual da empresa, não considerando modificações nestes níveis. Assim, para decisões estratégicas de longo prazo, o custeio por absorção, inconveniente para aquelas decisões operacionais de curto prazo, é mais apropriado, pois mostra o impacto da decisão nos custos fixos.

2.4.7.3 Aplicabilidade da TOC

Esse método de custeio, assim como o método das UEPs é empregado pelas empresas que utilizam a Teoria das Restrições para o gerenciamento da produção. Os conceitos que fundamentam esse sistema podem ser bastante explorados pelas empresas que buscam aumentar a eficácia do sistema produtivo e melhorar as informações para as decisões gerenciais. A contabilidade de ganhos é um bom instrumento para administrar o gargalo produtivo.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

3.1 GENERALIDADES

Para responder à questão a que se propõe este trabalho, com vistas aos objetivos previstos, esta pesquisa reveste-se de um caráter teórico-prático. A metodologia aplicada ao estudo tomou como base a elaboração de uma pesquisa descritivo-exploratória.

Minayo (1994, p.47-48) fala da importância da pesquisa quando diz que a:

Pesquisa é uma atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atividade e uma prática teórica de constante busca que define um processo extrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados (MINAYO, 1994, p. 47-48).

A pesquisa tem o caráter de cientificidade quando segue alguns critérios metodológicos. Gil (2002, p.17) ressalta na sua definição esses procedimentos quando diz que pesquisa:

Pode ser definida como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar resposta aos problemas que são propostos, sendo desenvolvida mediante a utilização dos conhecimentos disponíveis e a aplicação cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos (GIL, 2002, p.17).

É desejável que uma pesquisa científica, segundo Goldemberg (1999), preencha os seguintes requisitos; são: (i) a existência de uma pergunta que se deseja responder; (ii) a elaboração de um conjunto de passos que permitam chegar à resposta; e (iii) a indicação do grau de confiabilidade na resposta obtida.

Bryman *apud* Oliveira (2007) considera duas abordagens para a pesquisa organizacional: abordagem quantitativa e abordagem qualitativa. Em função dos objetivos deste trabalho e dos aspectos envolvidos com as características do tratamento descritivo, conclui-se que a abordagem indicada às necessidades da presente pesquisa é qualitativa, embora haja informações quantitativas dentro da amostra da pesquisa.

A pesquisa qualitativa de caráter exploratório que, ainda segundo Gil (2002), tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou construir hipóteses. A pesquisa qualitativa, conforme Barreto e Honorato (2000), é fundamental para a percepção da opinião dos atores sociais e de forma como encaram determinado problema, e a quantitativa permite a percepção de proporções expressas na forma de números.

A pesquisa descritiva se caracteriza por observar, registrar, analisar e correlacionar fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Procura, assim, descobrir a frequência de ocorrência de um fenômeno, a relação e conexão com outros, sua natureza e características (BERVIAN; CERVO, 1996).

Sobre a importância da análise exploratória, os autores Bervian e Cervo (1996, p.29) ainda salientam que:

Os estudos exploratórios têm por objetivo buscar maiores informações sobre determinado assunto de estudo. Isto porque é recomendável quando há poucos conhecimentos sobre o problema a ser estudado. Assim, tais estudos têm por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter nova percepção do mesmo e descobrir novas idéias (BERVIAN; CERVO, 1996, p.29).

Portanto, este estudo é exploratório no sentido de permitir um aumento de experiência em torno do problema da utilização e da adequação dos métodos de custeio nas pequenas e micros empresas do setor metal mecânico de Caxias do Sul. Descritivo por analisar os fatores que levam os empresários, conforme a questão de pesquisa, a utilizar os métodos atualmente implementados em suas empresas.

3.2 QUESTÃO DA PESQUISA

Para orientar a coleta, o registro e a análise dos dados e estabelecer possíveis soluções para o problema proposto, a questão relacionada ao tema foi levantada:

Quais as principais características pessoais, organizacionais e contextuais que condicionam a escolha de um método de custeio pelo pequeno e micro empresário do setor metal-mecânico de Caxias do Sul-RS?

3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Em concomitância com o objetivo proposto e a questão de pesquisa previamente estabelecida, o trabalho de campo teve como meta analisar os fatores que condicionam os pequenos empresários na adoção dos métodos de custeio utilizados. Desse modo, as variáveis a serem manuseadas na pesquisa de campo são: (i) os fatores contextuais; (ii) os fatores organizacionais; (iii) os fatores pessoais; e (iv) os métodos de custeio utilizados pelas pequenas empresas.

As variáveis podem ser classificadas como:

a) **Variável Dependente** - adoção do método de custeio:

Método de custeio utilizado pelas micro e pequenas empresas – a sistemática de apuração de custos que a empresa estudada utiliza.

b) **Variável Independente** - fatores influentes na adoção:

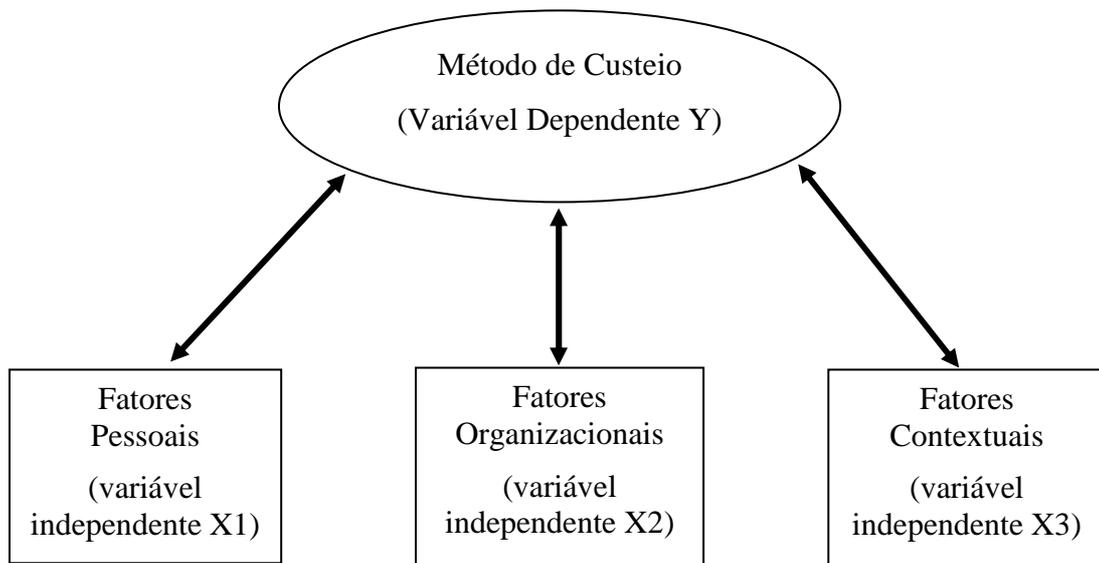
Fatores Pessoais – as características do empresário em adotar um determinado método de custeio; (i) formação do empresário; (ii) tratamento dado à área contábil-financeira; (iii) importância e acompanhamento em relação aos custos, e (iv) que espera com a apuração dos custos.

Fatores Organizacionais – os fatores internos à empresa que influem na adoção do método de custeio: (i) estrutura interna (tempo de atuação, número de funcionários,

faturamento e quantidade de produtos; (ii) processo de produção (qualificação e padronização dos produtos); e (iii) estrutura de custos (controle sobre custos e despesas).

Fatores Contextuais – os fatores externos à empresa que influem na adoção do método de custeio, sendo: (i) enquadramento tributário e legal; (ii) concorrência; (iii) nicho; e participação de mercado.

Figura 5 – Ambiente de pesquisa



Fonte: Elaborado pelo autor.

As variáveis foram ponderadas através de suas relações, dependências e interdependências, avaliando quais fatores implicam na adoção do método de custeio. Esses resultados foram avaliados no capítulo 5.

3.4 UNIVERSO E AMOSTRA

O procedimento para estabelecimento da amostra foi baseado nas técnicas de amostragem aleatória. De acordo com Vergara (2007), a amostra aleatória é extraída por um procedimento tal que cada elemento da população tenha uma probabilidade conhecida de ser escolhido e que não possua nenhuma fonte conhecida de erro sistemático.

Para que os dados obtidos num levantamento sejam significativos, é necessário que a amostra seja constituída por um número adequado de elementos. A tabela apresentada por Gil (2002) determina a amplitude de uma amostra retirada de uma população finita com margens de erro entre 1% a 10% ($p=0,5$; coeficiente de confiança de 95,5%):

Tabela 2 – Determinação da amplitude de uma amostra com população finita

Amplitude da População	Amplitude da amostra com as margens de erro					
	+/- 1%	+/- 2%	+/- 3%	+/- 4%	+/- 5%	+/- 10%
Universo						
.....					222	83
1000				385	286	91
1500			638	441	316	94
2000			714	476	333	95
2500		1250	769	500	345	96

Fonte: Adaptado pelo autor a partir de Gil (2002).

O universo pesquisado é composto de micros e pequenas empresas do setor metal mecânico de Caxias do Sul – RS, cadastradas junto ao Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul (Simecs). Essa entidade tem, atualmente, 1.405 empresas associadas. Desse total, 420 empresas compõem o setor pesquisado – micro e pequenas empresas, com ocupação máxima de 100 funcionários – representando 30% de sua totalidade.

3.5 ELABORAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

A ferramenta utilizada para a realização da pesquisa foi um questionário (anexo A). Esse instrumento é um dos meios mais usados para a coleta de dados, pois possibilita avaliar melhor as respostas às questões relacionadas a um problema central. Nesse sentido, foi aplicado um questionário no intuito de obter tais subsídios.

O questionário foi estruturado considerando as variáveis propostas, tanto a dependente como as independentes, totalizando 24 questões, contendo perguntas abertas, fechadas dicotômicas e de múltipla escolha. As perguntas foram dispostas de maneira que pudessem facilitar as respostas do entrevistado. As questões iniciais contemplaram informações sobre a empresa como: tempo de atividade, número de funcionários, faturamento, enquadramento fiscal e tributário, mercado em que atuam, os produtos e certificações. Na seqüência, foram desenvolvidas questões que tinham por objetivo identificar e analisar o método de custeio utilizado pela empresa.

3.6 APLICAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Para a aplicação do questionário previamente formulado, foi considerado o universo apresentado anteriormente de 420 empresas. A técnica utilizada para envio dos questionários foi a da Amostragem Aleatória Simples, na qual cada empresa que compõe a população tem igual probabilidade de integrar a amostra. Portanto, foram enviados 250 questionários, por carta, e-mail e visita presencial.

Os questionários seguiram as orientações do pesquisador para uma correta aplicação dos mesmos junto às empresas selecionadas, possibilitando uma coleta de dados fidedigna que possa contribuir para um correto levantamento de informações. Além disso, foi informado ao participante de que haveria total anonimato em relação ao seu nome e que a pesquisa era de caráter científico.

O período de coleta foi nos meses de novembro e dezembro de 2007 e janeiro de 2008. Do total dos questionários enviados, obteve-se um retorno de 48, sendo 3 desconsiderados, pois estavam respondidos indevidamente. Portanto, a amostra final ficou em 45 questionários válidos.

Considerando a tabela 5, foi utilizada a fórmula da variável nominal e população finita, com um universo de 420 empresas. O resultado apresenta uma quantidade mínima de 42 questionários, portanto, como o presente trabalho está avaliando 45 questionários justifica sua validade estatística.

$$n = \frac{Z^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{e^2(N-1) + Z^2 \cdot p \cdot q}$$

onde:

n = tamanho mínimo da amostra

p= 0,5

q= 0,5

N = número de elementos da população (420)

e = erro de amostragem = 12%

Z = valor tabelado da distribuição normal = 1,645 para um intervalo de confiança de 90%.

3.7 TRATAMENTOS DOS DADOS

O tratamento estatístico dos dados foi efetuado através da análise descritiva. Para Rudio (2004), o pesquisador procura conhecer e interpretar a realidade, sem interferir para modificá-la. Descrever é narrar o que acontece, pois a pesquisa descritiva está interessada em descobrir e observar fenômenos, procurando descrevê-los, classificá-los e interpretá-los. Estudando o fenômeno, a pesquisa descritiva deseja conhecer a sua natureza, sua composição, os processos que o constituem ou nele se realizam.

Inicialmente os resultados foram tabulados em planilha eletrônica (*Excel*). No capítulo 4 eles são descritos individualmente e apresentados na mesma ordem das perguntas dispostas no questionário sem cruzamento entre as variáveis dependentes e independentes.

No capítulo 5, os resultados tabulados no *Excel* foram transportados para o *software SPSS (Statistical Packet for Social Sciences) v.12.0 for Windows*. Através da análise de associação, foi possível traçar as relações entre as variáveis (dependente e independente), as quais resultaram as considerações finais deste trabalho.

4 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Após o tratamento das questões na planilha eletrônica, foram gerados gráficos demonstrando percentualmente os resultados. A seguir são apresentados os gráficos, comentando os resultados e associando os mesmos com a fundamentação teórica descrita no capítulo 2.

4.1 QUESTÃO 1

Em relação ao tempo de atividade das empresas, a média de idade ficou em 23 anos, sendo que a empresa mais antiga possui 59 anos e a mais nova 2 anos de atividade.

Destacando o que foi abordado na seção 2.1.2.4, que refere a mortalidade das MPEs, a idade das empresas pesquisadas apresentou-se superior à média nacional, pois, conforme dados do SEBRAE (2005), revela que aproximadamente 50% das MPEs encerram suas atividades antes de completarem dois anos de existência.

Para uma melhor visualização desses dados, foi utilizado um gráfico de barras.

Figura 6 – Tempo de atividade em anos

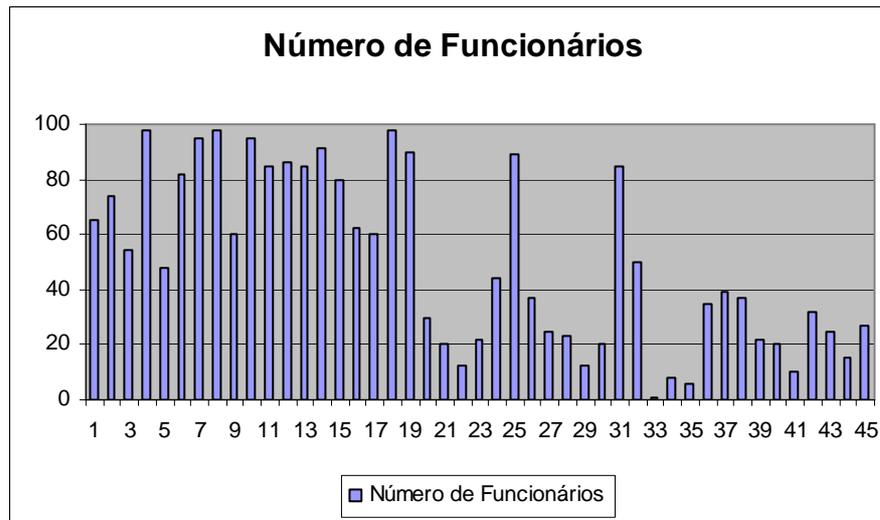


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.2 QUESTÃO 2

O número médio de funcionários ficou em 50 funcionários por empresa, sendo a maior com 98 e a menor com apenas 1 funcionário. Esse número se justifica pela análise da questão número 5 que destaca o enquadramento fiscal das empresas (micro ou pequena empresa).

Figura 7 – Número de funcionários



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.3 QUESTÃO 3

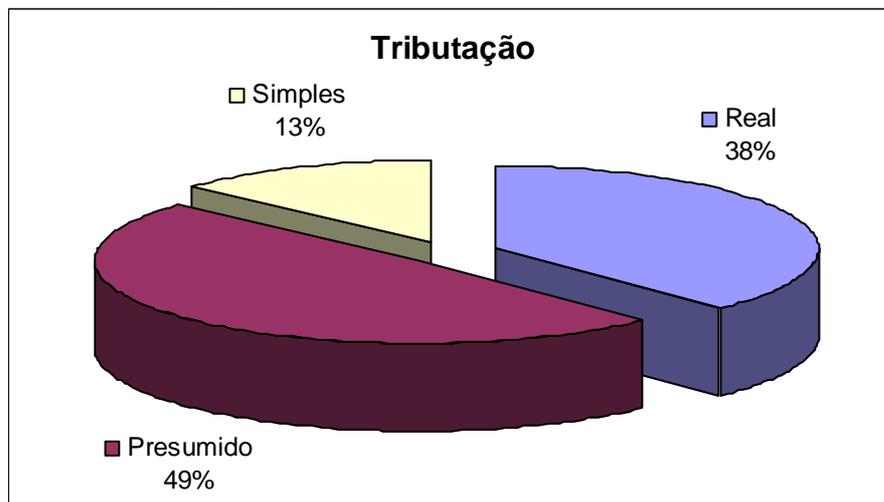
Essa questão busca evidenciar, dentre as opções e obrigatoriedade da legislação fiscal brasileira, qual a tributação que as empresas pesquisadas utilizam. A obrigatoriedade está relacionada ao faturamento da empresa. O lucro real é obrigatório para empresas com faturamento superior a R\$ 48.000.000,00 anuais.

O lucro presumido e o simples nacional, ao contrário do lucro real, têm tetos máximos de faturamento. O presumido pode ser adotado pelas empresas com faturamento anual máximo de R\$ 48.000.000,00. O simples possui os seguintes limites: (i) **microempresa**: receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); (ii) **empresa de pequeno porte**: receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O sistema adotado por 49% das empresas é o lucro presumido, no qual a tributação da empresa é calculada sobre um percentual do lucro bruto. Já 38% optaram pelo lucro real. Esse método prevê a cobrança de impostos após a apuração do lucro efetivo no Demonstrativo de Resultado do Exercício. E 13% aderiram ao simples nacional ou “Super Simples”, como é chamado pela Receita Federal e que entrou em vigor em 1 de julho de 2007.

A tributação está diretamente relacionada ao planejamento contábil da empresa. Entre as empresas pesquisadas e que responderam à questão 4 – “Qual o faturamento anual” –, apenas uma ultrapassou o limite legal de R\$ 48.000.000,00.

Figura 8 – Tributação das empresas



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.4 QUESTÃO 4

A pergunta foi respondida por 87% das empresas. O objetivo, além de conhecer o faturamento das empresas para as questões fiscais de enquadramento por tipo de empresa, era também vislumbrar o potencial gerador de faturamento do setor pesquisado.

A tabela 3 evidencia esses números, considerando a média de faturamento das empresas avaliadas:

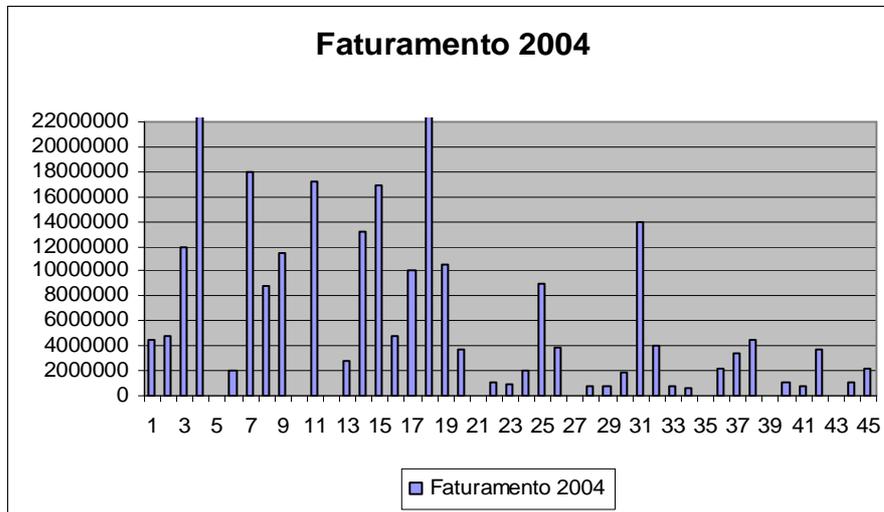
Tabela 3 – Faturamento

Ano	Média	Maior	Menor
2004	R\$ 7.605.972	R\$ 51.618.000	R\$ 605.000
2005	R\$ 8.311.990	R\$ 51.687.000	R\$ 794.000
2006	R\$ 8.837.821	R\$ 55.006.000	R\$ 850.000

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

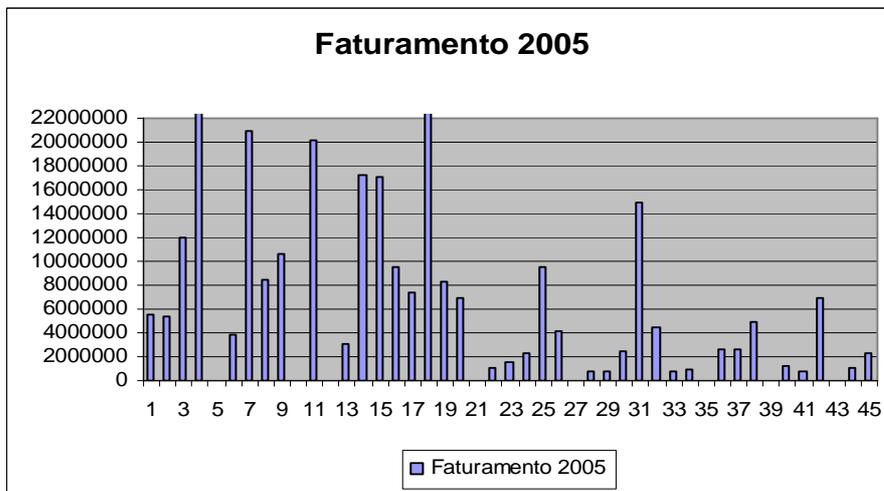
Nos gráficos de barras 9,10 e 11, está sendo demonstrado o faturamento anual. Para uma melhor visualização foram consideradas na escala o faturamento de até R\$ 22.000.000,00 ano. sendo que apenas duas ultrapassaram esse valor.

Figura 9 – Faturamento do ano de 2004

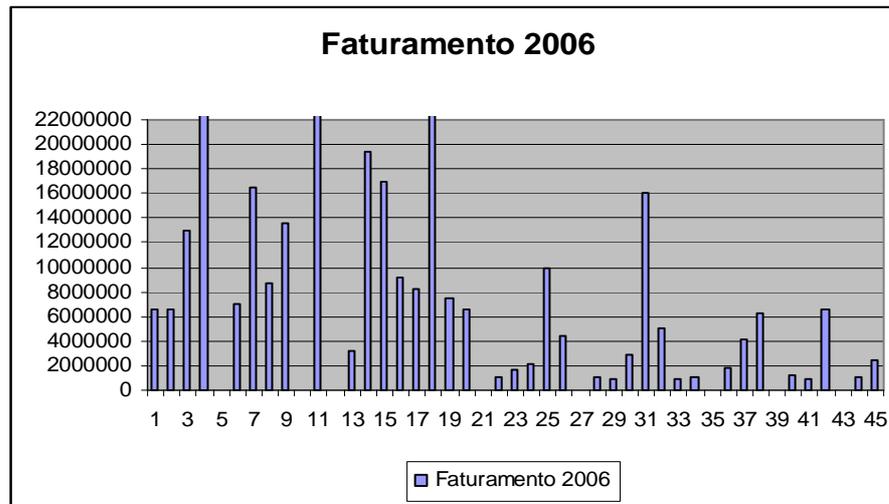


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Figura 10 – Faturamento do ano de 2005



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

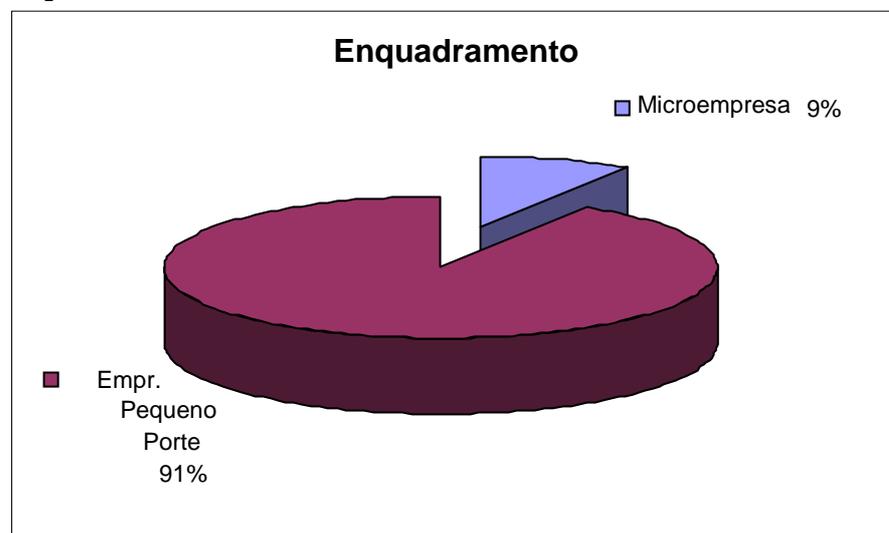
Figura 11 – Faturamento do ano de 2006

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.5 QUESTÃO 5

Sendo o alvo de estudo deste trabalho as MPEs, é importante identificar, dentre aquelas que responderam, ao questionário proposto, o seu enquadramento fiscal. O resultado evidenciou que 91% das empresas são enquadradas como empresas de pequeno porte e apenas 9% são microempresas. Isso reforça a análise da questão 2, pela média de funcionários.

Conforme definição legal adotada nesta pesquisa, na seção 2.1.1, a classificação é definida pelo número de funcionários: i) microempresa – de zero a 19 funcionários e ii) empresa de pequeno porte – de 21 a 99 funcionários.

Figura 12 – Enquadramento fiscal

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

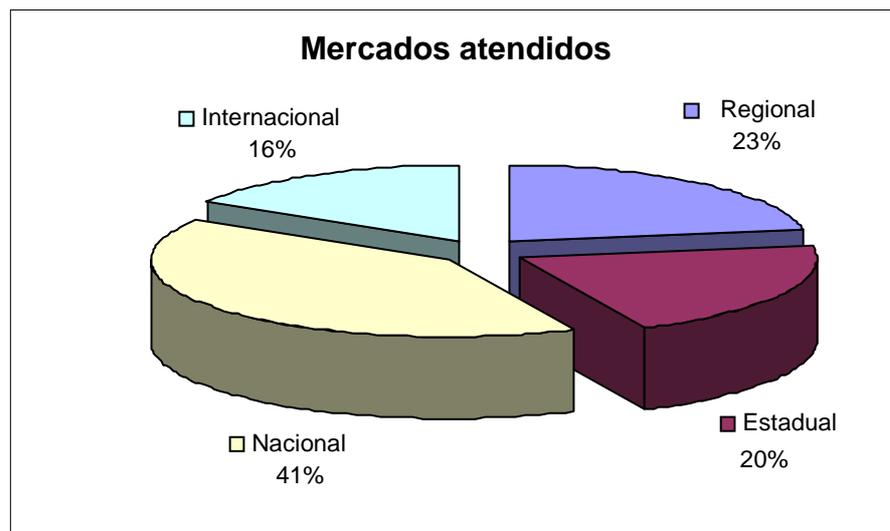
4.6 QUESTÃO 6

Buscou-se verificar em quais mercados as empresas atuam. Essa questão podia conter mais de uma resposta, ou seja, a empresa pode atender, por exemplo, simultaneamente ao mercado interno e ao mercado externo.

A abrangência maior foi verificada no mercado nacional, com 41% das empresas atuando nele. Destaca-se também que 16% trabalham com exportação, atendendo ao mercado internacional e ampliando sua participação e opção de novos clientes.

De maneira geral, percebe-se as empresas pulverizam seus mercados, mesmo com uma concentração maior na nacional, os percentuais mostraram um certo equilíbrio.

Figura 13 – Mercados atendidos

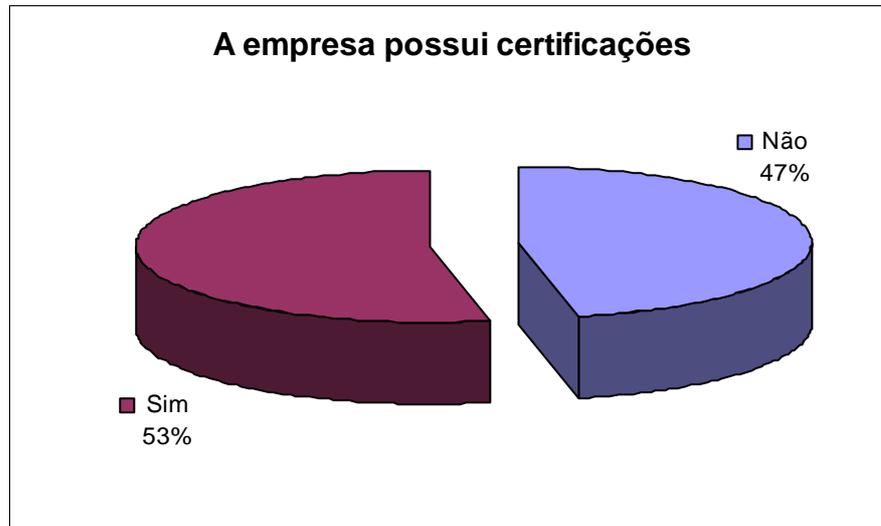


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.7 QUESTÃO 7

Procurou-se verificar, em relação ao mercado, se as empresas têm buscado se alinhar às novas exigências impostas. A Figura 14 demonstra que 53% delas já possuem certificações. Isso evidencia que as empresas estão percebendo a necessidade de atender às novas condições do mercado.

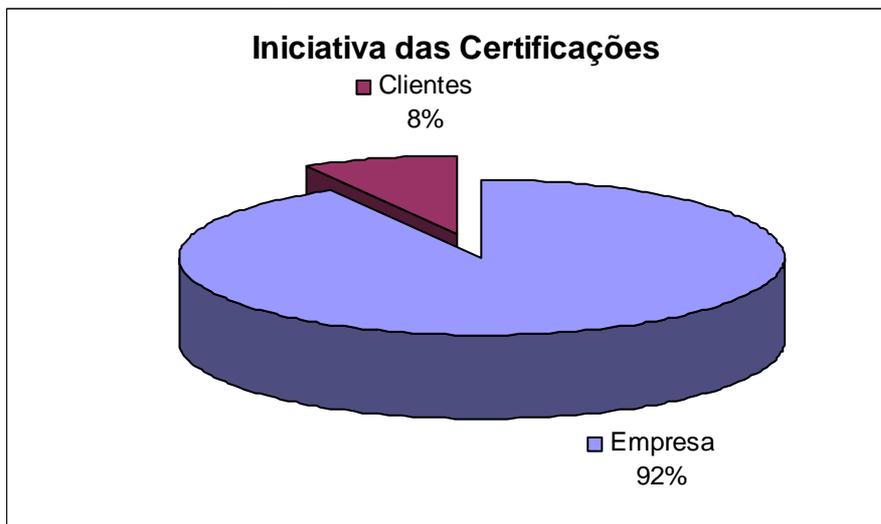
Figura 14 – A empresa possui certificações



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Na seqüência dessa pergunta, as empresas que responderam que possuíam certificações, foi solicitado a elas que comentassem o que as motivou em ter as certificações, se foi iniciativa da empresa, ou se foi exigida pelo mercado. 92% responderam que a iniciativa foi da empresa, já antecipando o mercado.

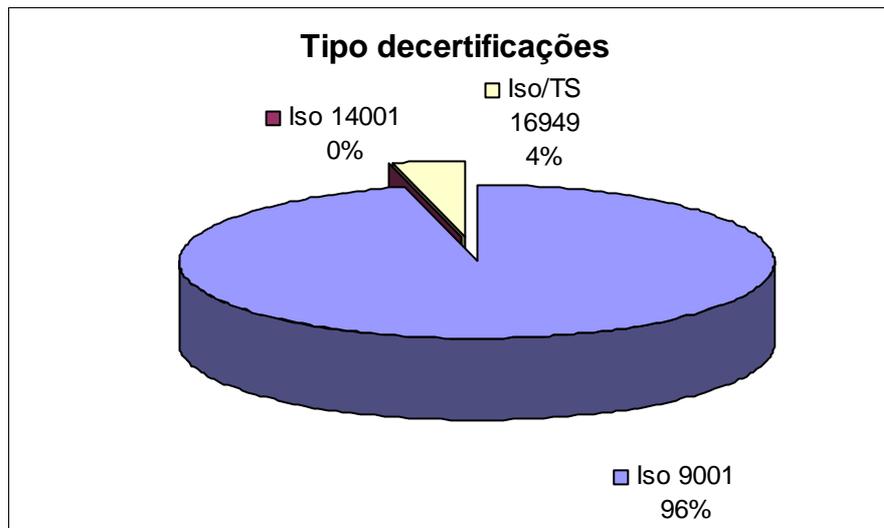
Figura 15 – Iniciativa das certificações



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

A Figura 16 destaca os tipos de certificações adotadas pelas empresas. A maioria absoluta possui a ISO/9001, a mais usual no mercado, apenas 4% a ISO/TS 16949, específica para o setor automobilístico, e nenhuma possui a ISO/14001 que trata da questão ambiental.

Figura 16 – Tipo de certificações

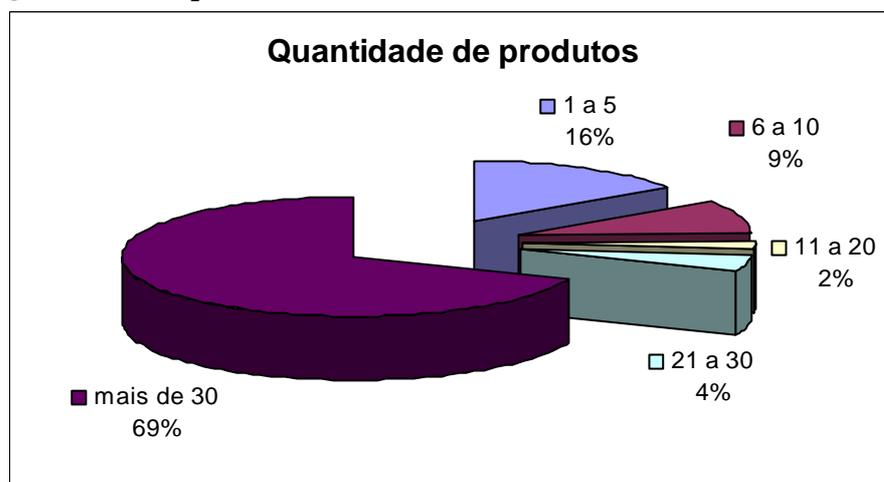


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.8 QUESTÃO 8

Nesta questão, procurou-se verificar a diversificação de produtos das empresas avaliadas. Verificou-se que 69% delas produzem 30 ou mais tipos de produtos. Em segundo lugar, ficaram as empresas que produzem até cinco tipos de produtos. Fica evidente que a maioria delas procura uma gama maior de produtos para suportar ou minimizar certas turbulências em determinados segmentos.

Figura 17 – Quantidade de produtos



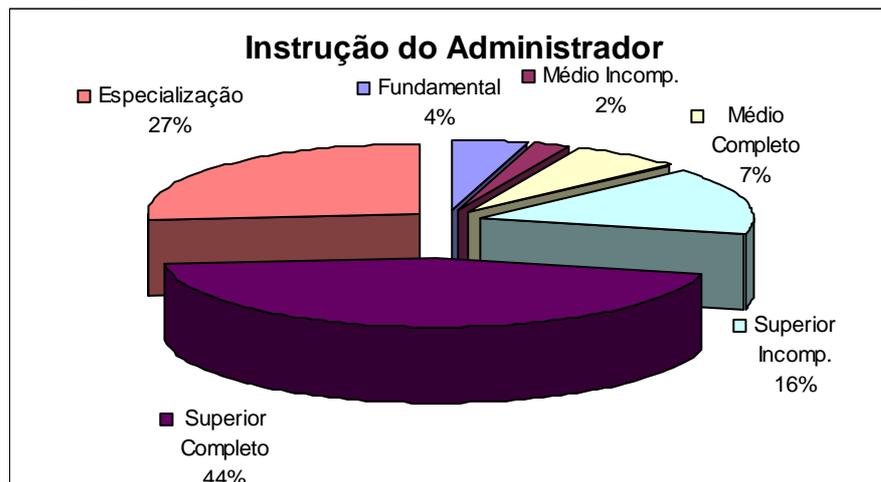
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.9 QUESTÃO 9

O objetivo desta questão foi verificar a instrução dos administradores nas MPEs pesquisadas. Chama a atenção que 71% dos administradores possuem cursos de graduação e, desses, 27% possuem ainda alguma especialização.

Esses dados demonstram claramente que o perfil dos micros e dos pequenos empresários pesquisados tem mudado, pois como citado por Degen *apud* Megliorini e Motta (2005), Tachizawa e Faria (2002), Chér (1990) e Pinheiro (1996), onde apontavam que umas causas da mortalidade das MPEs era a falta de capacidade gerencial dos gestores.

Figura 18 – Instrução do administrador

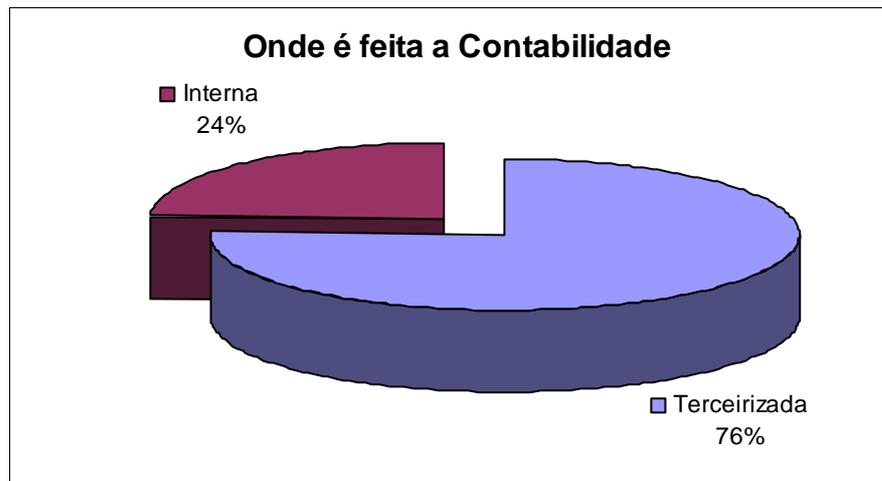


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.10 QUESTÃO 10

O objetivo da questão foi mensurar qual o tratamento dispensado à área contábil. 76% das empresas desenvolvem a Contabilidade em escritórios terceirizados, e apenas 24% delas tratam internamente. Isso é facilmente entendido pelo alto custo e complexidade de manter a contabilidade internamente.

Figura 19 – Onde é feita a Contabilidade



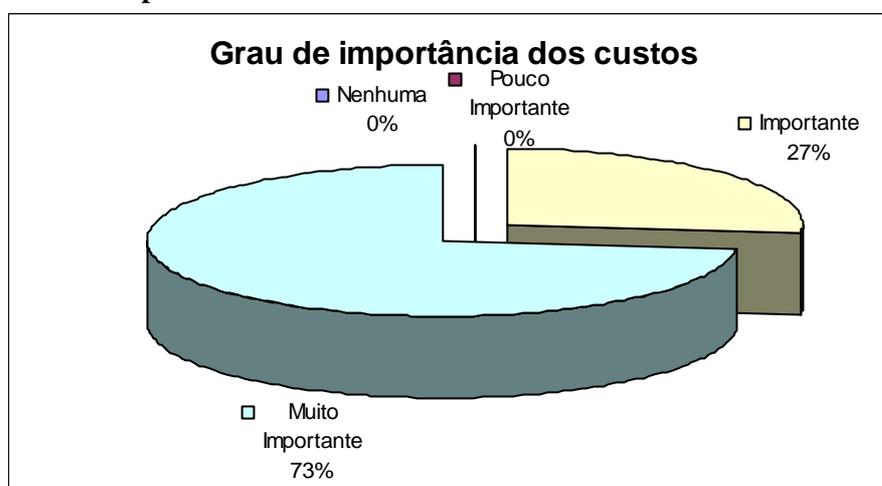
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.11 QUESTÃO 11

Procurou-se avaliar, entre os administradores, qual o grau de importância que os custos representavam em seus negócios. Dentro dessa perspectiva, 73% responderam que avaliam como sendo muito importante, 27% como importante e nenhum deles considerou com pouca ou nenhuma importância.

Essa situação reflete que os gestores, independentemente de possuírem controle de custos, avaliam que estes são muito importantes para o desenvolvimento da empresa.

Figura 20 – Grau de importância dos custos



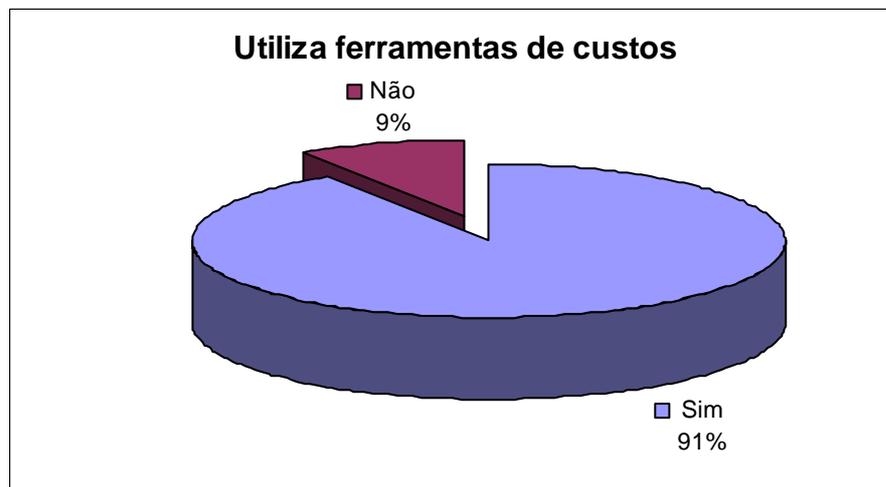
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.12 QUESTÃO 12

Do total das empresas pesquisadas, 91% delas possuem alguma ferramenta de controle de custos. Denota-se evidente a tendência das empresas em buscarem, cada vez mais, o efetivo controle acerca dos custos que formam o produto.

Aquelas empresas que não fazem uso dessas informações, certamente encontram muitas dificuldades em apurar sua correta lucratividade e, em muitos casos, não sobrevivem por estarem em um mercado extremamente competitivo que tende a trabalhar com baixos custos.

Figura 21 – Utiliza ferramentas de custos



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.13 QUESTÃO 13

Para aquelas empresas que responderam que utilizam alguma ferramenta de controle de custos, foi solicitado a elas que apontassem, dentre sete tipos principais de controle de custos, quais que a empresa usava.

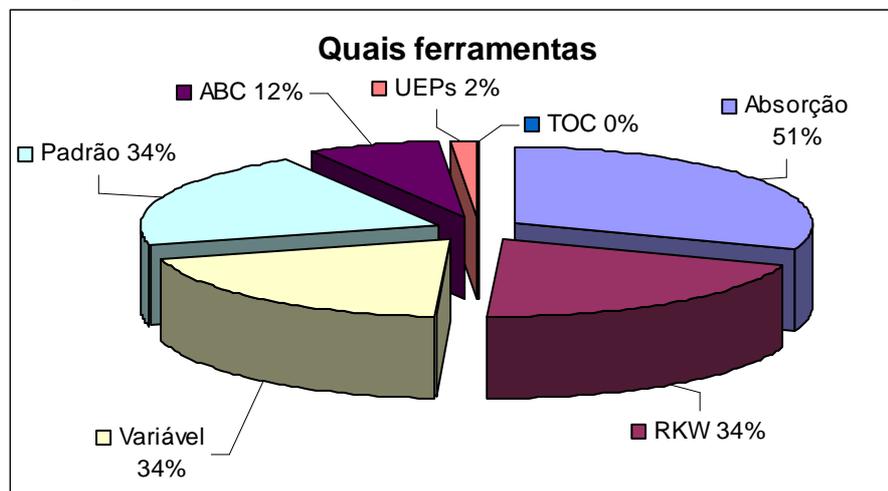
A resposta dessa questão podia ser múltipla em virtude do resultado que a empresa busca, tanto na área gerencial como na área fiscal. Um exemplo recorrente é que vários métodos de custeio, como foi citado no capítulo dois, não são aceitos pela legislação fiscal

brasileira e, portanto, muitas empresas possuem um sistema para atendimento legal e outro para atendimento gerencial. O método mais usual para atendimento fiscal é o absorção, sendo que 51% das empresas pesquisadas responderam que o utilizam.

Especificamente sobre os métodos de custeio respondido nessa questão, eles serão melhor analisados no capítulo 5, pois representa a variável dependente da pesquisa.

Conforme Callado *et al.* (2002); Bleicher e Forcellini, (2007), Pizzolato (2000), Castro *et.al.* (2004) e Bornia (2002), a adoção de um método de custeio adequado para a realidade da empresa fornece um importante suporte gerencial para a tomada de decisões.

Figura 22 – Quais ferramentas de custos



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.14 QUESTÃO 14

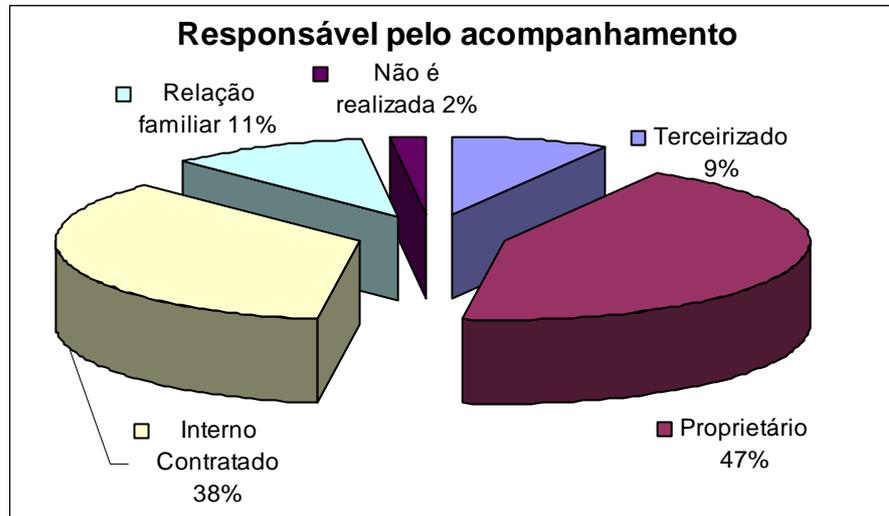
Também para aquelas empresas que responderam que utilizam alguma ferramenta de controle de custos, foi perguntado quem era o responsável pelo acompanhamento dos custos.

A resposta, da mesma maneira que a questão anterior, podia ser múltipla. Por exemplo, o acompanhamento pode ser efetuado por funcionário interno conjuntamente com o proprietário.

Nota-se que o acompanhamento concentra-se internamente, seja através do proprietário (47%) seja do funcionário contratado (38%). Conforme Martins (2003) pode-se destacar três objetivos principais da Contabilidade de Custos: (i) determinação do lucro da

empresa; (ii) auxílio ao controle; e (iii) ajuda às tomadas de decisões. Isso reflete a importância de se manter sob tutela esse nível de informação.

Figura 23 – Qual o responsável pelo acompanhamento



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

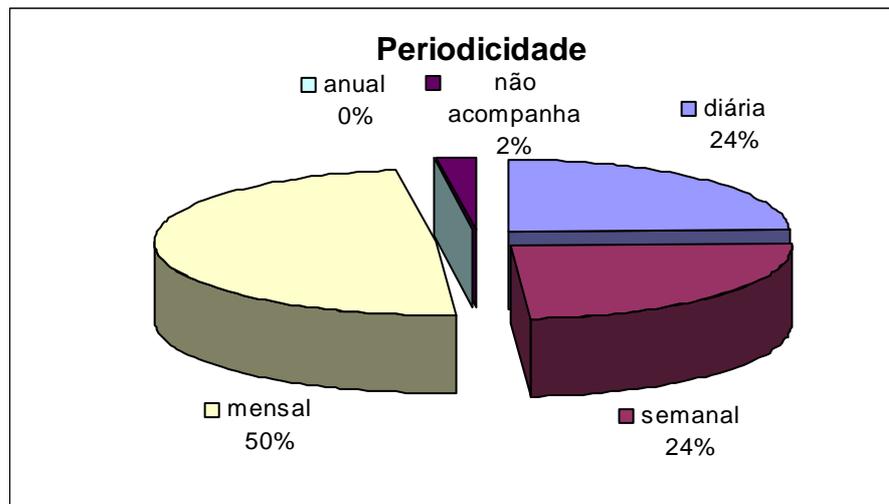
4.15 QUESTÃO 15

Dentre aquelas empresas que controlam seus custos, foi solicitado responder qual a periodicidade deste acompanhamento.

Grande parte das empresas (50%) fazem esse acompanhamento mensal. 27% delas fazem semanalmente e 27% controlam diariamente. Apenas uma pequena parcela de 2% não possuem um comprometimento com o controle.

Pelo dinamismo e velocidade dos acontecimentos, quanto menor for o prazo de análise, maior será a probabilidade da correta avaliação e posterior tomada de decisões.

Figura 24 – Qual a periodicidade do acompanhamento



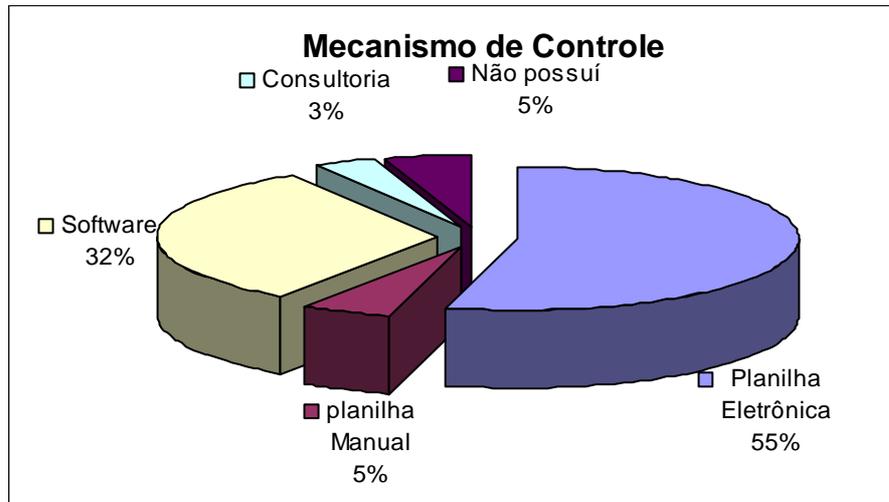
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.16 QUESTÃO 16

Para o acompanhamento e controle dos custos, foi perguntado qual o mecanismo de controle usado pelas empresas para esta finalidade.

A maioria delas, num total de 55%, afirmaram que utilizam planilhas eletrônicas desenvolvidas a partir de *softwares (excel, openoffice)* para atender às suas necessidades. Algumas empresas, apesar de possuírem essa ferramenta, consideram que, muitas vezes, a planilha não consegue suprir em sua plenitude as suas necessidades, pois o responsável não tem o conhecimento técnico para o desenvolvimento da ferramenta. Além disso, também avaliam que o investimento para obter um programa específico – respondido por 32% das empresas – é muito elevado.

Figura 25 – Mecanismos de controle



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Para uma melhor visualização do resultado, as próximas questões serão apresentadas em forma de tabela.

4.17 QUESTÃO 17

Foi solicitado que as empresas enumerassem em uma escala de importância com variação de 1 a 6 (sendo o número 1 o mais relevante) quais os principais custos das empresas. O objetivo era identificar em grau de importância os custos mais significativos no custo total.

Constatou-se que 76% das empresas entrevistadas avaliaram que o seu principal custo é com a matéria-prima, seguido do custo da mão-de-obra direta, com 56%. Esses são considerados custos diretos, segundo Atkinson *et al.* (2000); Horngren *et al.* (2000) e Megliorini (2006), que ponderam que um custo direto é aquele que pode ser especificamente atribuído a um produto. Nesse tipo de custo não há necessidade de se utilizarem distribuições proporcionais, pois a apropriação é feita de maneira direta, facilitando a sua identificação.

A seguir ficou o serviço de terceiros. Mesmo tratando de MPEs, 40% delas afirmaram que subcontratam outras empresas para a realização de algum tipo de serviço.

Tabela 4 – Principais custos da empresa

Custo	Classificação	Percentual
Matéria-prima	1º	76%
Mão-de-obra Direta	2º	56%
Serviços de Terceiros	3º	40%
Depreciação	4º	33%
Pesquisa Prod.Processo	5º	38%
Energia Elétrica	6º	24%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.18 QUESTÃO 18

Da mesma forma que a questão anterior, foi solicitado que as empresas ordenassem em uma escala prioritária de 1 a 4 as principais despesas.

Segundo Martins (2003), despesa é o consumo direto ou indireto de bens ou serviços para a obtenção de receitas, não estando diretamente relacionado à produção. 87% das empresas consideraram como principal despesa a carga tributária.

Estudo do IBPT (2008) revela que, no ano de 2007, a carga tributária do Brasil ficou em 36,08% do PIB (Produto Interno Bruto), representando um aumento de 1,02% em relação a 2006, sendo considerado umas das cargas tributárias mais elevadas do mundo. No mesmo estudo do IBPT (2008), verifica-se que, nos últimos 19 anos (a partir da Constituição de 1988), a carga tributária aumentou 16,07 pontos percentuais, correspondendo a um crescimento de 80%.

Tabela 5 – Principais despesas da empresa

Despesas	Classificação	Percentual
Tributos	1º	87%
Administrativas	2º	40%
Financeiras	3º	36%
Comerciais	4º	36%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.19 QUESTÃO 19

Procurou-se identificar quais objetivos que a empresa busca (ou esperaria) atingir com a apuração e análise de custos.

Os resultados apresentados demonstraram que a principal preocupação está relacionada com aspectos gerenciais, sendo que fixar o preço de venda foi respondido por 47% das empresas como sendo a prioridade número um, seguido pelo item que busca conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa, também avaliada por 40% como sendo a prioridade 2.

Tabela 6 – Objetivos esperados com a análise dos custos

Objetivo	Classificação	Percentual
Fixar preço de venda	1º	47%
custos p/resultado	2º	40%
eliminar desperdícios produtos	3º	31%
incent.ou eliminados	4º	31%
Terceirizar certas atividades	5º	24%
Avaliar estoques	6º	20%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.20 QUESTÃO 20

Em um mercado extremamente disputado, as empresas responderam o que elas avaliavam em relação aos seus concorrentes, como sendo uma vantagem competitiva própria, ou seja, quais as principais virtudes em uma escala de 1 a 5.

Destaca-se o item qualidade avaliado por 44% como sendo a principal vantagem competitiva, porém, verificou-se um certo equilíbrio entre os diferenciais apresentados.

Tabela 7 – Diferenciais como vantagem competitiva

Vantagem	Classificação	Percentual
qualidade	1º	44%
atendimento	2º	33%
capacidade produtiva	3º	33%
preços	4º	27%
Capacidade de distribuição	5º	27%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.21 QUESTÃO 21

Procurou-se mensurar o nível de controle e acompanhamento da origem dos principais custos. Foi perguntado se a empresa possuía controle dos seguintes custos: (i) hora trabalhada; (ii) hora máquina; (iii) custo por produto; (iv) custos fixos; e (v) custos indiretos.

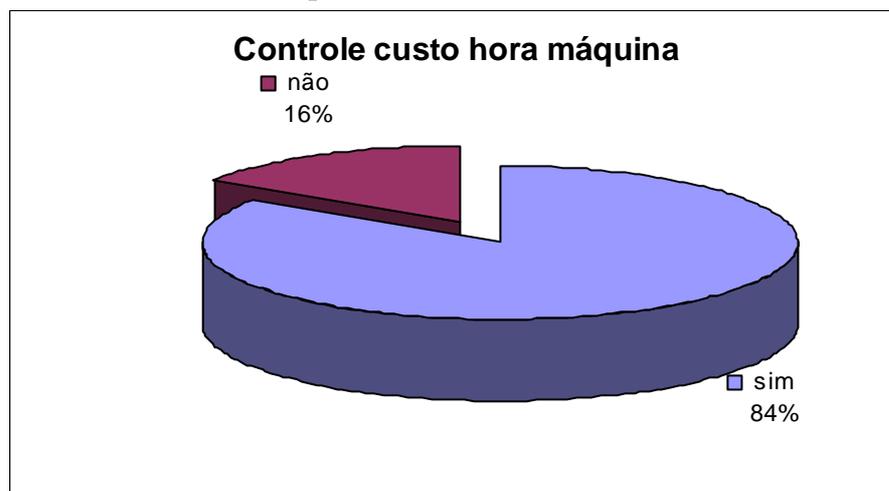
Em sua grande maioria, as empresas responderam possuir controle nos itens indicados. Praticamente todos os itens apresentaram índices acima de 90%, apenas o custo hora-máquina ficou um pouco abaixo, com 84%.

Figura 26 – Controle custo hora trabalhada

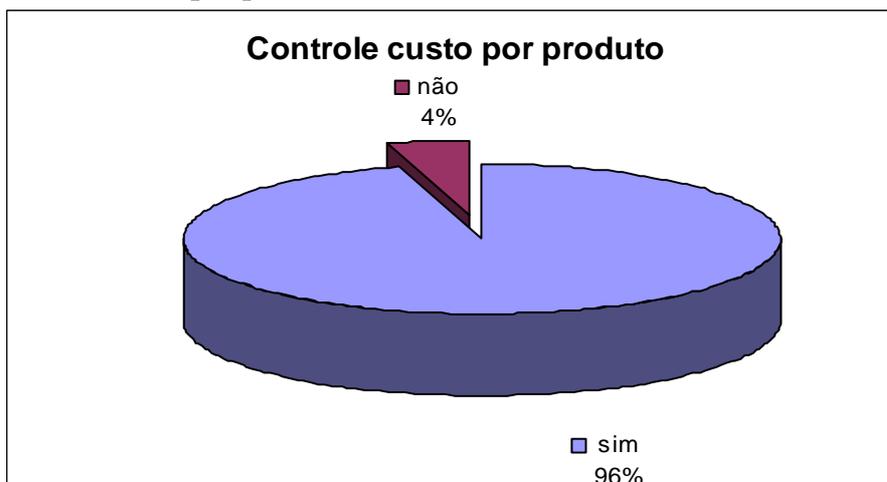


Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

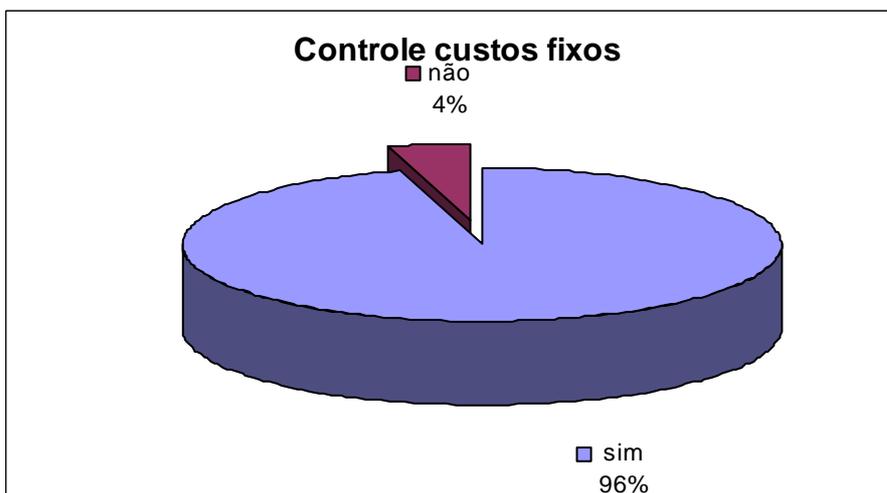
Figura 27 – Controle custo hora-máquina



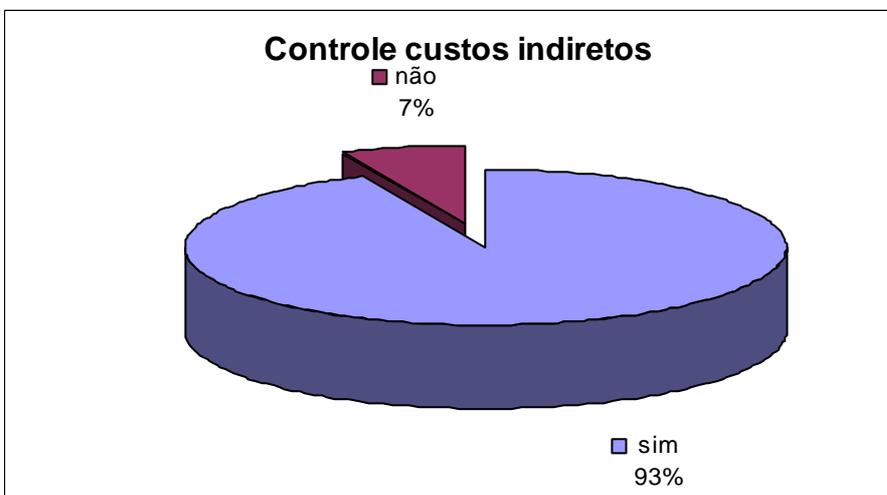
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Figura 28 – Controle custo por produto

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Figura 29 – Controle custos fixos

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

Figura 30 – Controle custos indiretos

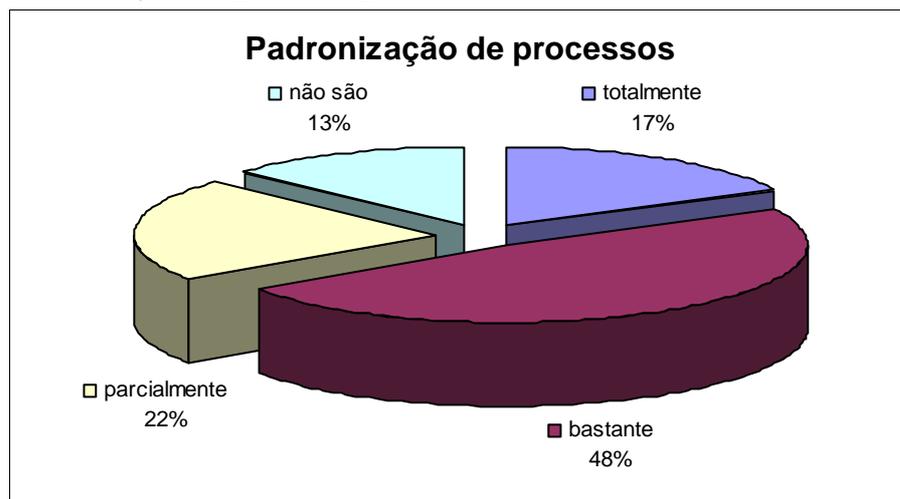
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.22 QUESTÃO 22

Procurou-se verificar o grau de padronização dos processos de produção da empresa. O objetivo dessa questão está baseada no fato de que, normalmente, quanto menor a padronização dos processos maior será o custo de produção, pois para cada processo diferente é necessário um *setup* (troca de ferramentas, regulagem de máquinas, adequação do ambiente de trabalho) que demanda tempo prejudicando a produção.

Das empresas que responderam o questionário, 65% delas possuem o processo bastante ou totalmente padronizado, e apenas 13% disse que os processos não são padronizados, sendo necessária uma numerosa alteração em cada novo produto fabricado.

Figura 31 – Padronização dos processos produtivos



Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.23 QUESTÃO 23

Considerando uma escala de 1 a 6, foi solicitado às empresas que indicassem os fatores que elas consideravam para determinar sua participação no mercado.

Das empresas entrevistadas, 44% atribui que o principal fator determinante para sua participação de mercado é a logística. Em segundo lugar ficou com o mesmo percentual o crescimento de mercado e os novos mercados.

Tabela 8 – Fatores para determinar a participação de mercado

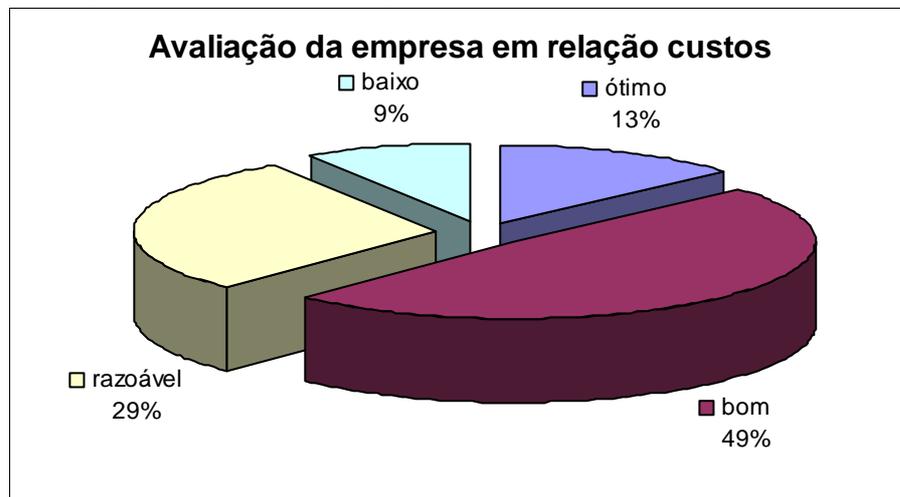
Participação mercado	Classificação	Percentual
Logística	1º	44%
crescimento de mercado	2º	27%
novos mercados	3º	27%
concorrentes	4º	24%
inovatividade	5º	24%
capacidade produtiva	6º	22%

Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

4.24 QUESTÃO 24

Como pergunta final, foi solicitado que a empresa avaliasse qual seria, dentro de sua perspectiva, o nível que controle de seus custos. A pergunta possuía sete alternativas, desde a que considerava de ótimo controle até a que considerava não ser necessário controle.

Todas as empresas afirmaram possuir algum tipo de controle. Praticamente a metade, 49% disse ter um bom controle, precisando apenas de pequenos ajustes. No entanto, 29% considerou ter um controle razoável, necessitando de vários ajustes.

Figura 32 – Avaliação da empresa em relação aos seus custos

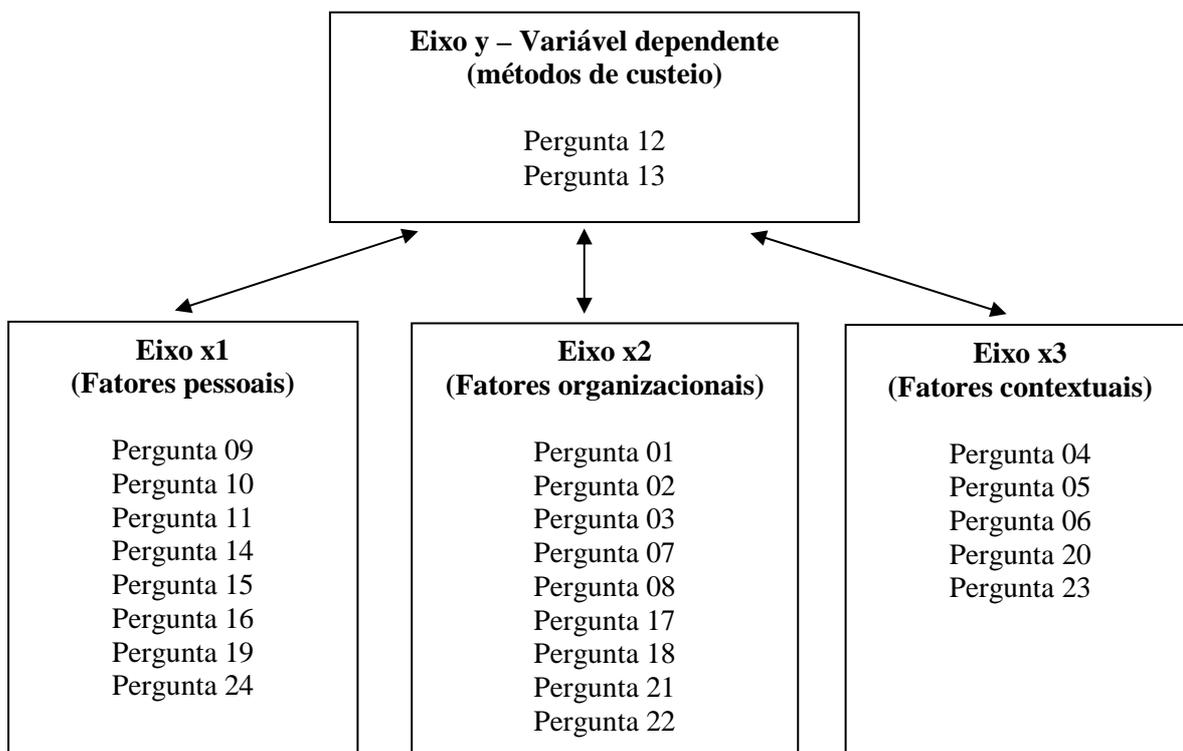
Fonte: Elaborada pelo autor com base em dados da pesquisa.

5 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, foram analisados os resultados obtidos dos questionários, os quais foram tabulados, extraindo, a partir daí, análises e relações, objetivando responder ao problema de pesquisa: Quais as principais características pessoais, organizacionais e contextuais que condicionam a escolha de um método de custeio pelo pequeno e micro empresário do setor metal-mecânico de Caxias do Sul-RS?

O processo de análise foi feito utilizando o *software* estatístico *SPSS v.12.0 for windows (Statistical Packet for Social Sciences)*, através do cruzamento direto entre a variável dependente (métodos de custeio) e as variáveis independentes (fatores pessoais, organizacionais e contextuais), conforme Figura 33, separadas nos eixos y, x1 x2 e x3, de acordo com as perguntas do questionário aplicado.

Figura 33 – Tratamento dos dados



Fonte: Elaborado pelo autor.

Salientando que a mesma empresa pode utilizar mais de um método de custeio, de um total de 45 questionários válidos, 16 deles apontaram mais de um método. Conforme mostra a Figura 21, que representa a pergunta 12 do questionário, das 45 empresas pesquisadas, 41 disseram utilizar algum método de custeio em sua empresa.

A seguir é descrito os resultados de forma individual por método de custeio, para tanto, no final de cada análise, foi elaborado um quadro resumo com as principais características.

Para o custeio através da Teoria das Restrições não houve análise em virtude de nenhuma empresa ter respondido que utiliza o referido custeio.

5.1 RESULTADOS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

5.1.1 Custeio por absorção – fatores pessoais

Do total das empresas pesquisadas, 21 delas disseram utilizar o custeio por absorção. Relacionando essas empresas com os fatores pessoais, constatou-se que o administrador possui em sua formação educacional o curso superior completo (38%) ou curso de pós-graduação em nível de especialização (29%).

Considerando a ótica do responsável da empresa sobre o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa, 85% responderam como sendo muito importante.

O responsável pelo acompanhamento e análise dos custos é realizado pelo proprietário (38%) e também por funcionário interno contratado totalizando 38%, o que reflete a necessidade de ter controle dentro da empresa.

O tratamento dado à área contábil evidenciou que 76% dos respondentes afirmaram que a contabilidade é feita externamente, ou seja, esse serviço é terceirizado. Para o acompanhamento direto dos custos internos, as principais ferramentas usadas são *softwares*

específicos e planilhas eletrônicas. A periodicidade de acompanhamento desses custos é executado mensalmente em 43% das empresas e 38% diariamente.

Dentre os objetivos que os empresários buscam atingir com a apuração dos custos, 43% disseram querer conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa, e 33% disseram fixar o preço de venda para os produtos.

Analisando os fatores pessoais, a última questão proposta é uma análise da empresa em relação ao controle de seus custos: 38% afirmaram ter um bom controle, porém são necessários pequenos ajustes, e também 38% justificaram que ter um controle razoável necessitando, porém, de vários ajustes.

5.1.2 Custeio por absorção – fatores organizacionais

O eixo dos fatores organizacionais procurou relacionar o método de custeio adotado em relação aos fatores internos da empresa.

Considerando as perguntas selecionadas para esta análise notou-se que as três primeiras tiveram uma grande dispersão, não tendo mais de duas respostas com o mesmo valor que por esse motivo, foi extraída a sua média.

As perguntas citadas anteriormente são: (i) tempo de atividade da empresa –, a média ficou em 23 anos; (ii) número de funcionários – possuem em média 57; e (iii) faturamento, para esta pergunta foi analisado apenas o último ano informado (2006). A média foi de R\$ 10.500.000,00.

Para verificar o nível de envolvimento com as exigências de mercado, foi solicitado para às empresas se elas possuíam certificações. 52% responderam possuir, e 91% afirmaram que a iniciativa do processo de certificação partiu da própria empresa.

Foi avaliada a diversificação da empresa, solicitando informar quantos produtos eram fabricados: 76% disseram produzir mais de 30 tipos diferentes.

Com relação à estrutura produtiva, foi solicitado às empresas entrevistadas que respondessem em uma escala prioritária quais os principais custos e despesas. Para o método de custeio de absorção, o principal custo apontado por 95% delas, foi a matéria-prima, e a principal despesa, respondido por 81%, foram os tributos.

Também relacionada à área produtiva foi avaliado o nível de controle dos gastos. 100% afirmaram ter controle dos custos das horas trabalhadas. Já para o controle dos custos de horas máquinas, 76% disseram possuir este controle, e 90% delas responderam dizendo ter controle sobre os custos do produto, os custos fixos e os custos indiretos.

Foi avaliada a padronização do processo produtivo, considerando seu reflexo nos gastos na empresa, ou seja, quanto menor a padronização, provavelmente, maior será o custo em virtude da troca de ferramentas e ajustes das máquinas. 52% responderam que os processos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto.

5.1.3 Custeio por absorção – fatores contextuais

Como eixo X3, foi analisada a relação das empresas que utilizam métodos de custeio com o fator externo. Primeiramente, dentre as modalidades legais de tributação vigentes, foi avaliado qual o enquadramento tributário que as empresas adotam. Para aquelas que utilizam o método de custeio por absorção, 52% afirmaram adotar o lucro presumido, seguido por 38% que optaram pelo lucro real.

Também foi avaliado, dentro dos critérios adotados estabelecidos neste trabalho, que focaliza apenas ao micro e pequenas empresas, qual o enquadramento legal. 95% das empresas estão enquadradas como empresas de pequeno porte.

Para conhecimento da área de atuação, uma pergunta foi direcionada para qual ou quais (podendo ser mais do que um) mercados são atendidos pela empresa. No custeio por absorção, 67% atende o mercado regional, 62% o mercado estadual e 67% o mercado internacional.

Foi perguntado para as empresas o que elas consideram como sua principal vantagem competitiva em relação à concorrência. Para quem utiliza o custeio por absorção, 38% consideraram o preço e também 38% consideraram o atendimento como sendo os principais diferenciais em relação à concorrência.

Para verificar a posição da empresa no mercado, foi elaborada a seguinte pergunta: "Quais os fatores que a empresa considera relevantes para determinar sua participação no mercado?" Para o custeio por absorção, 33% das empresas entrevistadas responderam que a inovatividade é o fator principal para determinar a sua participação no mercado.

Quadro 4 – Custeio por absorção

CUSTEIO POR ABSORÇÃO – RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: Terceirizada Responsável pelos custos: proprietário e funcionário contratado Meio de acompanhamento: software e planilha eletrônica Periodicidade de acompanhamento: diária e mensal Objetivo com os custos: apurar o resultado da empresa Auto análise em relação aos custos: razoável e boa
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 23 anos Número de funcionários: 57 Faturamento médio (2006): R\$ 10.500.000,00 Certificações: possui, sendo iniciativa da empresa Número de produtos: mais de 30 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: Tributos Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: bastante padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: lucro presumido Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: Regional, estadual e internacional Vantagem competitiva: preço e atendimento Fator determinante para a participação de mercado: inovatividade

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.2 RESULTADOS CUSTEIO RKW

5.2.1 Custeio RKW – fatores pessoais

Esse método de custeio foi apontado como sendo utilizado por 14 empresas. No que tange à formação educacional do administrador, 50% de empresários disseram ter superior completo e 36% tem curso de especialização.

O tratamento dispensado à área contábil demonstrou um certo equilíbrio, sendo que 57% executam a Contabilidade externamente e 43% internamente. Referente ao grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa, 64% responderam como sendo muito importante.

Representando 50% das respostas, o principal responsável pelo acompanhamento e análise dos custos é o funcionário interno contratado. Para o acompanhamento direto dos custos internos, as principais ferramentas usadas são os *softwares* específicos e planilhas eletrônicas, sendo que 64% afirmaram utilizar ambas as ferramentas de apoio. A periodicidade de acompanhamento é feito mensalmente por 43% das empresas.

Avaliando os objetivos que os empresários buscam atingir com a apuração dos custos, 43% afirmaram como sendo o de fixar o preço de venda para os produtos, e 29% querem conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa.

Com relação à avaliação que a empresa faz aos seus custos, 46% delas disseram possuir um bom controle, embora necessite de pequenos ajustes e 23% avaliaram como tendo um ótimo controle sobre eles.

5.2.2 Custeio RKW – fatores organizacionais

Sobre esse método, semelhantemente ao sistema por absorção, as três perguntas iniciais tiveram uma dispersão em relação às respostas, sendo portanto analisadas pela média:

(i) no item tempo de atividade da empresa, a média ficou em 25 anos; (ii) sobre o número de funcionários, a média ficou em 53; e (iii) sobre faturamento, foi analisado apenas o último ano informado (2006). A média foi de R\$ 9.800.000,00.

Em relação às exigências do mercado, 71% das empresas possuem certificações e todas elas foram iniciativa da empresa. A quantidade de produtos fabricados, representado por 64% das empresas, ficou em mais de 30 tipos.

Das empresas que responderam utilizar o custeio RKW, 79% das empresas consideraram como o seu principal custo a matéria-prima, e o mesmo percentual de 79%, avaliaram como sua principal despesa o gasto com tributos.

Para o controle dos gastos produtivos, 86% referiram possuir controle dos custos de horas trabalhadas. Já a totalidade (100%) delas tem controle sobre os custos de hora-máquina, custos por produtos e custos fixos, e 93% sobre os custos indiretos. 50% afirmaram que os processos produtivos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto.

5.2.3 Custeio RKW – fatores contextuais

Considerando o enquadramento tributário, para o método RKW, ocorreu um equilíbrio entre aquelas empresas que adotam a tributação pelo lucro real de 50% e lucro presumido de 43%. Já para o enquadramento legal, todas as empresas (100%) são de pequeno porte.

O mercado atendido pelas empresas que utilizam o custeio RKW abrange toda as áreas pesquisadas, sendo 71% no mercado regional e nacional, 57% no mercado estadual e 50% no mercado internacional.

Analisando qual a principal vantagem competitiva em relação à concorrência, o item qualidade foi apontado por 43% das empresas que responderam utilizar o RKW seguido pelo atendimento com 21%.

Os principais fatores que a empresa considera para determinar sua participação no mercado foram: para novos mercados, 29%, e para a capacidade produtiva e crescimento de mercado, ambos com 21%.

Quadro 5 – Custeio RKW

CUSTEIO RKW - RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior e especialização Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: terceirizada Responsável pelos custos: funcionário contratado Meio de acompanhamento: software e planilha eletrônica Periodicidade de acompanhamento: mensal Objetivo com os custos: fixar o preço de venda Auto análise em relação aos custos: boa com pequenos ajustes
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 25 anos Número de funcionários: 53 Faturamento médio (2006): R\$ 9.800.000,00 Certificações: possui, sendo iniciativa da empresa Número de produtos: mais de 30 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: tributos Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: bastante padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: lucro real e lucro presumido Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: regional, estadual, nacional e internacional Vantagem competitiva: qualidade Fator determinante para a participação de mercado: capacidade produtiva e crescimento do mercado

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.3 RESULTADOS CUSTEIO VARIÁVEL

5.3.1 Custeio variável – fatores pessoais

Sobre o método de custeio, semelhantemente ao que foi assinalado pelo método RKW, 14 empresas afirmaram utilizar o método do custeio variável, e da mesma forma a formação

educacional seguiu a mesma tendência, sendo que 50% possuem curso superior completo e 36% têm curso de especialização.

Também o tratamento dado à área contábil seguiu a mesma relação, sendo que 57% executam a Contabilidade externamente e 43% internamente. Para o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa, 79% atribuíram como sendo muito importante.

No acompanhamento dos custos, o principal responsável é o funcionário interno contratado, correspondendo a 43% das respostas, seguido pelo proprietário, com 29%. Para o controle dos custos, a principal ferramenta apontada pelos administradores que utilizam o custeio variável, respondida por 79%, foi a planilha eletrônica. A periodicidade de acompanhamento foi respondido como sendo 50% mensalmente e 36% diariamente.

O principal objetivo em relação aquilo que os empresários buscam atingir com a apuração dos custos, 36% afirmaram como sendo o de fixar o preço de venda para os produtos, e 29% querem conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa.

Referente à análise da empresa em relação ao controle de seus custos, 36% afirmam ter um bom controle, porém são necessários pequenos ajustes, e também 36% justificam que ter um controle razoável necessitando, porém, de vários ajustes.

5.3.2 Custeio variável – fatores organizacionais

Seguindo a metodologia aplicada anteriormente na análise das três primeiras perguntas observou-se também a média: (i) sobre o tempo de atividade da empresa, a média ficou em 21 anos; (ii) sobre o número de funcionários, a média ficou em 62; e (iii) sobre o faturamento (para esta pergunta foi analisado apenas o último ano informado 2006), a média foi de R\$ 12.760.000,00.

Do total de 14 empresas que utilizam o método do custeio variável, 57% delas possuem certificações e todas foram iniciativas da própria empresa. A diversificação das

empresas ficou representada por 64% que afirmaram fabricar mais de 30 tipos diferentes de produtos.

O principal custo apontado por 93% das empresas é a matéria-prima, e a principal despesa evidenciada por 79% das respostas são os tributos. Com relação aos gastos produtivos, 93% das empresas que utilizam o custeio variável possuem controle de horas trabalhadas e hora-máquina, e 100% delas possuem controle sobre os custos dos produtos, os custos fixos e os custos indiretos.

Semelhante ao método RKW, 50% afirmaram que os processos produtivos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto.

5.3.3 Custeio variável – fatores contextuais

Das empresas que utilizam o custeio variável, 57% delas estão enquadradas tributariamente pelo sistema do lucro presumido e 43 % pelo lucro real. Referente ao porte, 93% são consideradas empresas de pequeno porte.

O mercado atendido pelas empresas que utilizam esse método de custeio está dividido na seguinte ordem: mercado nacional 100%, mercado internacional 64%, mercado estadual 50% e mercado regional 43%.

A principal vantagem competitiva em relação à concorrência, apontada pelas empresas que utilizam o custeio variável, refere-se à qualidade, respondido por 71%. E os principais fatores para determinar a participação de mercado são os novos mercados, com 29%, seguido pela inovatividade, com 21%.

Quadro 6 – Custeio Variável

CUSTEIO VARIÁVEL - RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior e especialização Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: terceirizada Responsável pelos custos: funcionário contratado Meio de acompanhamento: planilha eletrônica Periodicidade de acompanhamento: diária e mensal Objetivo com os custos: fixar o preço de venda e apurar o resultado da empresa Auto análise em relação aos custos: razoável e boa
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 21 anos Número de funcionários: 62 Faturamento médio (2006): R\$ 12.760.000,00 Certificações: possui, sendo iniciativa da empresa Número de produtos: mais de 30 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: tributos Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: bastante padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: lucro real e lucro presumido Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: regional, estadual e internacional Vantagem competitiva: Qualidade Fator determinante para a participação de mercado: novos mercados e inovatividade

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.4 RESULTADOS CUSTEIO PADRÃO

5.4.1 Custeio padrão – fatores pessoais

Coincidentemente, o custo padrão foi respondido por 14 empresas, de forma idêntica ao custeio RKW e custeio variável. A principal formação educacional do administrador é curso superior, com 64% das respostas.

O tratamento dado para a Contabilidade, para aquelas empresas que utilizam o custeio padrão, é feito de forma terceirizada por 71%. Considerando o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa, 79% avaliaram como sendo muito importante.

No acompanhamento dos custos, o principal responsável é funcionário interno contratado, correspondendo a 43% das respostas, seguido pelo proprietário, com 29%. Para o controle dos custos, a principal ferramenta apontada pelos administradores que utilizam o custeio padrão foi a planilha eletrônica, respondida por 64% dos entrevistados, das respostas seguido por *softwares* específicos, totalizando indicado por 43% dos entrevistados. A periodicidade de acompanhamento é feito mensalmente por 64% dos entrevistados.

Referente ao objetivo que os empresários buscam atingir com a apuração dos custos, houve um certo equilíbrio entre as respostas, destacando-se aqueles que querem conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa, totalizaram dos entrevistados 29%.

Conforme tipo de análise usada pela empresa em relação ao controle de seus custos, 57% delas afirmaram ter um bom controle, necessitando apenas pequenos ajustes.

5.4.2 Custeio padrão – fatores organizacionais

Da mesma forma que os métodos anteriores, a análise das três primeiras perguntas foi através da média: (i) tempo de atividade da empresa, a média ficou em 19 anos; (ii) número de funcionários, possuem em média 59; e (iii) faturamento (para esta pergunta foi analisado apenas o último ano informado – 2006), a média totalizou R\$ 12.960.000,00.

O custeio padrão, em relação às certificações, apenas 43% das empresas disseram possuir algum tipo de certificação, porém todas foram iniciativas da própria empresa. 64% afirmaram produzir mais de 30 tipos diferentes de produtos.

Para 64% das empresas, o principal custo é a matéria-prima e, para 86%, a principal despesa são os tributos. 93% das empresas que utilizam o custeio padrão possuem controle de

horas trabalhadas e hora-máquina, e 100% delas possuem controle sobre os custos dos produtos, os custos fixos e custos indiretos.

Referente à padronização, 57% responderam que os processos produtivos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto.

5.4.3 Custeio padrão – fatores contextuais

Em relação ao enquadramento tributário, 50% das empresas fazem a opção pelo lucro real e 50% pelo lucro presumido. Referente ao enquadramento legal, 93% são consideradas empresas de pequeno porte.

O principal mercado atendido pelas empresas que utilizam tal método é o nacional, sendo respondido por 100% das empresas entrevistadas, seguido pelo mercado internacional, num total de 57%, e o mercado estadual, com 50%.

Analisando qual a principal vantagem competitiva em relação à concorrência, o item qualidade aparece com 64% das respostas. Para determinar a participação de mercado, esse método demonstrou o maior equilíbrio, tendo quatro itens como o mesmo percentual (21%): crescimento do mercado, novos mercados, capacidade produtiva e inovatividade.

Quadro 7 – Custeio Padrão

CUSTEIO PADRÃO - RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: terceirizada Responsável pelos custos: funcionário contratado Meio de acompanhamento: planilha eletrônica e software específico Periodicidade de acompanhamento: mensal Objetivo com os custos: apurar o resultado da empresa Auto análise em relação aos custos: boa com pequenos ajustes
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 19 anos Número de funcionários: 59 Faturamento médio (2006): R\$ 12.960.000,00 Certificações: possui, sendo iniciativa da empresa Número de produtos: mais de 30 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: Tributos Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: bastante padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: lucro real e lucro presumido Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: regional, nacional e internacional Vantagem competitiva: qualidade Fator determinante para a participação de mercado: crescimento de mercado, novos mercados, capacidade produtiva e inovatividade

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.5 RESULTADOS CUSTEIO ABC

5.5.1 Custeio ABC – fatores pessoais

Das empresas que responderam o questionário, cinco (5) disseram utilizar o método de custeio baseado em atividades (ABC). A formação educacional dos administradores é em sua totalidade, a superior e 40% com curso de especialização.

A contabilidade nessas empresas é feita internamente por 60% delas. Avaliando o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa, todas as empresas (100%) disseram ser muito importante.

O acompanhamento dos custos é realizado em 40% por escritórios terceirizados. O controle dos custos é realizado em todos os casos respondidos por um *software* específico. A periodicidade do controle, para 80%, é mensal.

Também respondido por 80% dos entrevistados, o principal objetivo que os empresários buscam atingir com a apuração dos custos é o de fixar o preço de venda para os produtos.

Com relação à análise que a empresa atribui ao controle dos custos, as respostas contemplaram todas as alternativas, destacando que 2, correspondendo a 40%, disseram ter razoável controle, porém com vários ajustes.

5.5.2 Custeio ABC – fatores organizacionais

As médias apresentadas para as três primeiras perguntas foram: (i) tempo de atividade da empresa, a média ficou em 12 anos; (ii) número de funcionários, possuem em média 39; e (iii) faturamento, para esta pergunta foi analisado apenas o último ano informado (2006). A média foi de R\$ 5.900.000,00.

Das empresas que utilizam o custeio ABC, 60% delas possuem certificações, sendo todas decorrentes da iniciativa da própria empresa. Em relação à diversificação dos produtos, 80% produzem no máximo até 10 tipos diferentes.

O principal custo para essas empresas, respondido por 60%, é a matéria-prima, e a principal despesa, respondido por 100%, são os tributos. As empresas que usam o ABC, todas as empresas (100%) possuem controles sobre os gastos produtivos, ou seja, horas trabalhadas, hora-máquina, custos por produtos, custos fixos e custos indiretos.

Com referência à padronização dos processos, 40% afirma que os processos são totalmente padronizados, não havendo alterações para produzir cada modelo de produto e 40% respondeu que os processos são parcialmente padronizados, havendo alterações para produzir cada modelo de produto.

5.5.3 Custeio ABC – fatores contextuais

Este método possui 60% das empresas tributadas pelo lucro real e 40% pelo lucro presumido. Todas as empresas (100%), para efeito de enquadramento legal, são consideradas de pequeno porte.

O principal mercado atendido pelas empresas que utilizam o ABC é o mercado nacional, apontado por 100% das respostas. As vantagens competitivas em relação à concorrência são apontadas como sendo a qualidade num total de 60%, e atendimento totalizando 40%. Para determinar a participação de mercado, os itens avaliados foram o crescimento do mercado num total de 60%, e os concorrentes, totalizando 40%.

Quadro 8 – Custeio ABC

CUSTEIO ABC - RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior e especialização Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: interna Responsável pelos custos: escritório terceirizado Meio de acompanhamento: Software específico Periodicidade de acompanhamento: mensal Objetivo com os custos: fixar o preço de venda Auto análise em relação aos custos: razoável com vários ajustes
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 12 anos Número de funcionários: 39 Faturamento médio (2006): R\$ 5.900.000,00 Certificações: possui, sendo iniciativa da empresa Número de produtos: mais de 30 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: despesas comerciais Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: bastante padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: lucro real Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: nacional e internacional Vantagem competitiva: qualidade Fator determinante para a participação de mercado: inovatividade

Fonte: Elaborado pelo autor.

5.6 RESULTADOS CUSTEIO POR UEP

5.6.1 Custeio por UEP – fatores pessoais

Do total das empresas pesquisadas, apenas uma respondeu que utiliza o método do custeio por unidades de produção. A formação educacional dominante é curso superior com especialização. A Contabilidade é realizada externamente, o acompanhamento dos custos é feito pelo proprietário e funcionário interno contratado.

As empresas avaliam que o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa é muito importante. O controle é efetuado através de *software* específico e planilha eletrônica. A periodicidade de acompanhamento é mensal.

O objetivo em relação aos custos é conhecê-los e apurar a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa. Referente à análise dos custos com a empresa, foi respondido como sendo bom, apenas com pequenos ajustes.

5.6.2 Custeio por UEP – fatores organizacionais

A única empresa que respondeu utilizar o método das Unidades de Esforço de produção apresentou os seguintes dados: (i) tempo de atividade da empresa, 20 anos; (ii) número de funcionários, 95; e (iii) faturamento, não respondeu.

A empresa não possui certificações. A diversificação de produção é acima de 30 tipos diferentes de produtos. O principal custo é com a matéria-prima, e a principal despesa são as despesas comerciais. Possui controle sobre os gastos produtivos: horas trabalhadas, hora-máquina, custos por produtos, custos fixos e custos indiretos. Referente à padronização, afirma que os processos produtivos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto.

5.6.3 Custeio por UEP – fatores contextuais

A empresa que utiliza esse método é tributada pelo lucro real. Seu enquadramento legal é de empresa de pequeno porte. O mercado atendido é o nacional e o internacional.

A vantagem competitiva em relação à concorrência é apontada como sendo a qualidade, e para determinar a participação de mercado o item avaliado é a inovatividade.

Quadro 9 – Custeio por unidades de esforço de produção

CUSTEIO UEPs - RESUMO	
PESSOAL (EIXO X1)	Formação: superior e especialização Importância dos custos: muito importante Tratamento da Contabilidade: terceirizada Responsável pelos custos: proprietário e funcionário contratado Meio de acompanhamento: <i>software</i> específico Periodicidade de acompanhamento: mensal Objetivo com os custos: apurar o resultado da empresa Auto análise em relação aos custos: boa com pequenos ajustes
ORGANIZACIONAL (EIXO X2)	Tempo de atividade: 20 anos Número de funcionários: 95 Faturamento médio (2006): não respondeu Certificações: não possui Número de produtos: até 10 tipos diferentes Principal custo: matéria-prima Principal despesa: tributos Controle sobre os custos de produção: sim para todos (horas trabalhadas, hora-máquina, custo por produto, custos fixos e custos indiretos) Padronização dos processos: totalmente padronizada
CONTEXTUAL (EIXO X3)	Enquadramento Tributário: Lucro real Enquadramento Legal: empresa de pequeno porte Mercados atendidos: nacional Vantagem competitiva: qualidade e atendimento Fator determinante para a participação de mercado: crescimento de mercado e concorrentes

Fonte: Elaborado pelo autor.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Notadamente, cada vez mais, novos empreendedores tentam transformar suas idéias em uma oportunidade de negócio através da criação de micro e pequenas empresas que se mostram bastante representativas no cenário sócio-econômico brasileiro e mundial. A contribuição dos pequenos empreendimentos à produção nacional e à geração de empregos, entre tantas outras, maximiza a importância desse setor para a economia e determina a necessidade de maior atenção para seus problemas e dificuldades específicas.

O Brasil figura como sendo um dos países líderes em empreendedorismo, porém, este fato, por si só, não representa motivos para comemoração. A realidade para muitos pequenos empreendimentos tem se mostrado bastante dura, e a maioria desses novos negócios abertos todos os dias nas cidades brasileiras não conseguem sobreviver por muito tempo.

Os pequenos empresários citam como fatores causadores da mortalidade de seus negócios, as dificuldades associadas a problemas como: a alta carga tributária que tem que suportar, os pesados encargos financeiros incidentes sobre os financiamentos e a grande dificuldade na obtenção de capital de giro, todos fatores externos com os quais as empresas têm que conviver. Aqui pode-se citar também que, além desses fatores, vários gestores não possuem capacidade de gerir seu negócio, ou seja, não têm uma preparação e uma formação para lidar com elementos financeiros (custos, preço de venda), econômicos (políticas governamentais, tributárias, legislação), entre outros.

Contudo, a pesquisa de campo realizada, mostrou que na maioria das empresas (71%) os seus gestores possuem curso de graduação (44%) e especialização (27%). Considerando o setor pesquisado, percebe-se uma tendência na busca de um maior nível de qualificação dos gestores, justificado pela posição de destaque no cenário nacional.

O trabalho desenvolvido contribui de forma efetiva para uma melhor compreensão e entendimento dos métodos de custeio utilizados nas micro e pequenas empresas, revelando ser um tema oportuno para novos estudos, dada a sua importância na gestão das empresas.

Considerando o objetivo proposto, pode concluir-se que o mesmo foi atingido. Inicialmente o trabalho fundamentou-se na teoria pertinente ao assunto, salientado o papel e a importância das micro e pequenas empresas no contexto brasileiro. Destacou também a base conceitual dos métodos de custeio comumente usados pelas empresas. A seguir foram analisados os fatores que condicionam a escolha de um método de custeio em micro e pequenas empresas. Para, então demonstrar o perfil com as principais características acerca da escolha de cada método de custeio.

Para um vislumbramento melhor do perfil com as principais características, o quadro 10 foi criado através da compilação dos quadros 4 a 9, possibilitando uma visão mais global de cada perfil traçado durante a pesquisa, sendo que cada eixo representa um fator:

- a) **Eixo X1** fatores pessoais – as características do empresário em adotar um determinado método de custeio;
- b) **Eixo X2** fatores organizacionais – os fatores internos à empresa que influem na adoção do método de custeio;
- c) **Eixo X3** fatores contextuais – os fatores externos à empresa que influem na adoção do método de custeio.

Quadro 10 – Resumo do perfil com as principais características

	FATORES	ABSORÇÃO	RKW	VARIÁVEL	PADRÃO	ABC	UEPs
(X1)	Formação:	superior	superior e especialização	superior e especialização	superior	superior e especialização	superior e especialização
	Importância dos custos:	muito importante	muito importante	muito importante	muito importante	muito importante	muito importante
	Tratamento da Contabilidade:	terceirizada	Terceirizada	terceirizada	terceirizada	interna	terceirizada
	Responsável pelos custos:	proprietário e funci. contratado	funcionário contratado	funcionário contratado	funcionário contratado	escritório terceirizado	proprietário e funci. contratado
	Meio de acompanhamento:	software e planilha eletrônica	software e planilha eletrônica	planilha eletrônica	software e planilha eletrônica	Software específico	Software específico
	Periodicidade de acompanhamento:	diária e mensal	Mensal	diária e mensal	mensal	mensal	mensal
	Objetivo com os custos:	apurar o resultado da empresa	fixar o preço de venda	fixar o preço de venda	apurar o resultado da empresa	fixar o preço de venda	apurar o resultado da empresa
	Auto análise em relação aos custos:	razoável e boa	boa com pequenos ajustes	razoável e boa	boa com pequenos ajustes	razoável com vários ajustes	boa com pequenos ajustes
(X2)	Tempo de atividade:	23 anos	25 anos	21 anos	19 anos	12 anos	20 anos
	Número de funcionários:	57	53	62	59	39	95
	Faturamento médio (2006):	R\$ 10.500.000,00	R\$ 9.800.000,00	R\$ 12.760.000,00	R\$ 12.960.000,00	R\$ 5.900.000,00	não respondeu
	Certificações:	possui, iniciativa da empresa	possui, iniciativa da empresa	possui, iniciativa da empresa	possui, iniciativa da empresa	possui, iniciativa da empresa	não possui
	Número de produtos:	mais de 30 tipos diferentes	mais de 30 tipos diferentes	mais de 30 tipos diferentes	mais de 30 tipos diferentes	mais de 30 tipos diferentes	até 10 tipos diferentes
	Principal custo:	matéria-prima	matéria-prima	matéria-prima	matéria-prima	matéria-prima	matéria-prima
	Principal despesa:	tributos	Tributos	tributos	tributos	despesas comerciais	tributos
	Controle dos custos de produção:	sim para todos	sim para todos	sim para todos	sim para todos	sim para todos	sim para todos
	Padronização dos processos:	bastante padronizada	bastante padronizada	bastante padronizada	bastante padronizada	bastante padronizada	totalmente padronizada
(X3)	Enquadramento Tributário:	lucro presumido	lucro presumido e lucro real	lucro presumido e lucro real	lucro presumido e lucro real	lucro real	lucro real
	Enquadramento Legal:	empresa de pequeno porte	empresa de pequeno porte	empresa de pequeno porte	empresa de pequeno porte	empresa de pequeno porte	empresa de pequeno porte
	Mercados atendidos:	Regional, estadual e internac.	Regional, estad., nac. internac.	Regional, estadual e internac.	Regional, nacional e internac.	nacional e internacional	nacional
	Vantagem competitiva:	preço e atendimento	Qualidade	qualidade	qualidade	qualidade	qualidade e atendimento
	Fator p/participação de mercado:	inovatividade	capacidade prod. e mercado	novos mercados e inovatividade	mercados, inovatividade, cresc. capac.	inovatividade	cresc.mercado e concorrentes

Fonte: Elaborado pelo autor.

Evidentemente que este tema ainda é muito debatido tanto na academia quanto nas empresas. Além de existirem vários métodos de custeio e forma de se calcular os custos, há uma dificuldade de alguns empresários em compreenderem e colocarem em prática esse controle. Porém analisando os dados obtidos neste trabalho, fica evidente através das características levantadas, principalmente dos fatores pessoais, uma percepção do gestor, que os sistemas de custeio são fundamentais para o desenvolvimento e sustentabilidade de seu negócio.

A partir disso, não é possível definir clara e objetivamente um método de custeio que possa ser considerado como o método idealmente aplicável para micro e pequenas empresas, pois como demonstrado nos resultados da pesquisa de campo, 39% das empresas adotam mais de um método de custeio. Por outro lado, as análises conforme quadro 10, mostram as características individuais do empresário (fatores pessoais), e as características da empresa (fatores organizacionais e contextuais) que condicionam a escolha de um método de custeio.

6.1 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Todas as ponderações, análises e relações desenvolvidas neste trabalho foram feitas com base no setor metal-mecânico das micro e pequenas empresas da cidade de Caxias do Sul-RS. Em outras regiões ou setores econômicos resultados apresentados poderão ser diferentes.

O tempo destinado para a pesquisa é outro fator que limitou o desenvolvimento do trabalho, seria necessário uma dedicação exclusiva por um determinado período de tempo para um melhor aproveitamento e aprofundamento do tema proposto.

Outro limitador da pesquisa é proveniente da dificuldade em se obter o retorno dos questionários. Observou-se que ainda existe uma certa resistência de alguns empresários exporem informações internas. No caso específico de trabalhos acadêmicos como este, o objetivo principal é buscar eventuais falhas apresentadas na gestão administrativas, bem como mostrar possíveis melhorias que certamente beneficiarão os empresários.

6.2 RECOMENDAÇÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Uma recomendação para um futuro trabalho é decorrente das próprias considerações finais desse trabalho. Com base no escopo apresentado, poder-se-ia trabalhar individualmente com os métodos, através de um refinamento das informações obtidas. O resultado provável seria a constatação do método que melhor se enquadraria ao setor estudado.

Outra recomendação para futuras pesquisas seria um trabalho em profundidade e multicaso, tendo como referência um número reduzido de empresas (3 ou 4), dessa forma provavelmente a quantidade de dados e subsídios seriam maiores, para até, desenvolver uma ferramenta de auxílio na gestão como suporte no controle de custos voltados para micro e pequenas empresas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AQUINO, Paulo S. L. **Fixação do preço de venda dos produtos**. IN: Universidade federal de Itajubá. Itajubá, MG, 1999.

ANTUNES JÚNIOR, J. A. V.; KLIEMANN NETO, F. J.; MARTINS, S. S. **Planejamento e controle de processos de fabricação pelo método das unidades de esforço de produção**. s.l., 1991.

ATKINSON, Anthony A; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BARRETO, A. V. P. HONORATO, C. T. **Manual de sobrevivência na selva**. 4. ed. Rio de Janeiro: Objeto Direto, 2000.

BEULKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. **Estrutura e análise de custos**. São Paulo, SP: Saraiva, 2001.

BLEICHER, C. E.; FORCELLINI, Fernando A. **A definição do sistema de custeio, visando análise gerencial em pequenas e médias empresas: proposta de um método**. IN: XIV Congresso Brasileiro de Custos em João Pessoa - PB, Brasil, 05 de dezembro a 07 de dezembro de 2007.

BOLETIM ESTATÍSTICO DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Observatório do SEBRAE**. 1º semestre de 2005.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicações em empresas modernas**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2002.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**. Porto Alegre, RS: Bookman, 1997.

BERVIAN, P. A; CERVO, A. L. **Metodologia Científica**. São Paulo: Makron Books, 1996.

BRUNI, Adriano Leal. FAMÀ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2003.

CALLADO, A. A. C.; CALLADO, A. L. C. ; MIRANDA, L. C. . **Fatores característicos da gestão de custos: um estudo nas micro e pequenas empresas da indústria de confecção**. In: IX Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo: 2002.

CASTRO, A.G.; PERREIRA, M.L., NETO, F.J.K. **Desenvolvimento de um sistema de custos para um empresa do ramo metal-mecânico**. In: ENEGEP, 2004, Florianópolis. Anais do ENEGEP 2004.

CATELLI, A.; GUERREIRO R.; SANTOS R. V. As críticas da teoria das restrições à contabilidade de custos: uma resposta. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. ano I, n. 1, p.45-52, abr/1997.

CHÉR, Rogério. **A gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las**. São Paulo: Maltese, 1990. 134p. ISBN 85-7180-018-9.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. São Paulo: Makron Books, 1999.

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

COUTINHO, L.G. FERRAZ, J.C. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. Campinas: Unicamp, 1995.

DOLABELA, Fernando. **Oficina do empreendedor: a metodologia de ensino que ajuda a transformar conhecimento em riqueza**. São Paulo: Cultura, 1999.

FIGUEIREDO, R.S. **Sistemas de apuração de custos**. São Paulo: Atlas, 1997. GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDEMBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GOLDRATT, E. M. **A síndrome do palheiro: garimpando informação num oceano de dados**. São Paulo, Educador, 1992.

GOLDRATT, E. M. e COX, J. **A meta**. São Paulo: Educador, 1993.

GONÇALVES, R. C. M. G.; PROCÓPIO, A. M.; CONCENZA, V. A. Diferentes métodos de custeio e a utilidade, confiabilidade e valor de feedback da informação de custo. **Revista de Contabilidade do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo**. Ano II, n. 4, p 5-10 mar/1998.

GUERREIRO, R. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1999.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: contabilidade e controle**. 1. ed. São Paulo: Pioneira 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George M.; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC Editora, 2000.

HORTA, Eduardo D. **Apuração e análise de custos nas pequenas empresas da indústria do vestuário da cidade de Juiz de Fora (MG)**. Dissertação (Mestrado). Universidade de Santa Catarina. Florianópolis –SC, 2004.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. <http://www.ibpt.com.br/home/> acessado em 13/03/2008.

IOB - **Informações objetivas**. Temática contábil e balanços. Ano XXXII, nº38, p.1-3, 3. semana - set/ 1998b.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 1999.

JULIATTO, D. L.; PEREIRA, S. H.; SABINO, N. B.; POSSAMAI, O.; SELIG, P. M. **Sobrevivência X Tecnologia**: o caso das micro e pequenas empresas. (CD Rom). IN: Encontro Nacional de Engenharia de Produção. 16. Piracicaba, 1996. Anais, Piracicaba, Unimep, 1996.

KANITZ, S. C. **O Brasil que dá certo**: o novo ciclo de crescimento 1995-2005. São Paulo: Makron Books, 1995.

KAPLAN, Robert S.; ATHINSON, Anthony; BANKER, Rajid; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

KOLIVER, Olívio. O nada novo sob o sol. **Revista de Contabilidade**. Ano XXIII, n. 86 p.38-51 mar/1994.

KRAEMER H. T.; KLIEMANN NETO, F. J. **A nova competição global e a necessidade de novos sistemas de custeio**. IN: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, I, São Leopoldo, Anais, São Leopoldo, Ed. Unisinos: 1994.

KRUGLIANSLAS, I. **Tornando a pequena e média empresa competitiva**. São Paulo: IEGE, 1996.

LAGO, Luiz A.C. do. **A moeda metálica em perspectiva histórica**. Rio de Janeiro: 2004. 138 p. Texto para discussão- Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.

LEONE, George S.G. **Custos**: planejamento, implantação e controle. São Paulo: Atlas, 1991.

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

LONGERNECKER, Justin G; MOORE, Carlos W; PETTY, William J. **Administração de pequenas empresas: ênfase na gerência empresarial**. São Paulo: Makron Books,1997.

MALHOTRA, Naresh K. **Introdução à pesquisa de marketing**. São Paulo; Prentice Hall,2005.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

MEGLIORINI, Evandir; MOTTA, Antonio C. C. Roxo da. **Mortalidade de pequenas empresas: uma análise financeira e econômica**. IX Congresso Internacional de Custos – Florianópolis, SC, Brasil, 28 a 30 de novembro de 2005.

MINAYO, M. C. S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 22. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 1994.

MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas**. São Carlos, 2000. Dissertação (Mestrado) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo.

MOTTA, Paulo Roberto. **Transformação organizacional: a teoria e a prática de inovar**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1997.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Antonio Carlos de. **Diretrizes de apoio ao esforço de inovação tecnológica no desenvolvimento de produtos em pequenas e médias empresas industriais**. 2007. 218 p. Tese (Doutorado) - Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, Departamento de Engenharia Mecânica. São Paulo, 2007.

PELEAIS, I. R. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PINHEIRO, M. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte: uma abordagem conceitual e empírica**. 1996. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. São Paulo, 1996.

PIZZOLATO, N. D. **Introdução Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 32. ed. Petrópolis: Vozes; 2004.

SANTANA, José. Disponível em <http://www.empresario.com.br/artigos>. acessado em 25/01/07.

SANTOS, Carlos A. (Org.); ARAÚJO, Alexandre G. [et. Al.]. **Sistema financeiro e as micros e pequenas empresas: Diagnósticos e Perspectivas**. 2ª Ed. (Revisada). Brasília, SEBRAE, 2004.

SANTOS, Roberto Vatan dos; NININ, Alessandra C. S. **Realidade dos sistemas de custos em empresas de grande porte**. In: VI Congresso Internacional de Custos. Braga, Portugal, 1998.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequena Empresas. **O Sebrae**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/osebrae/osebrae.asp>. Acessado em: 23/05/2007

SEBRAE. **Pesquisa:** Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas. Brasília: Ed.SEBRAE, 2005.

SEBRAE. **Pesquisa:** Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas. Brasília: Ed.SEBRAE, 2004.

SILVA. C.A.T. **Por que o custo por absorção?** Contabilidade vista e revista. V.5 n.1 p-53-56 fev/1993.

SIMECS. Sindicato das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico de Caxias do Sul. Disponível em: <www.simecs.com.br>. Acesso em: 23 mar. 2007.

SÍMON, C. C. Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC. **Revista Interamericana de Contabilidade.** N. 66, abril-junio/1997.

SOLOMON, Steven. **A grande importância da pequena empresa:** a pequena empresa nos Estados Unidos e no mundo. Rio de Janeiro: Nórdica, 1986.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Contextos, paradigmas e sistemas de custeio.** IN: Congresso Brasileiro de Gestão Estratégica de Custos., v., Fortaleza, 1998. Anais, Fortaleza, SEBRAE/CE, 1998.V. 1m p. 141-156.

SOUZA, M.C.A.F. **Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial.** Brasília: Ed. SEBRAE, 1995.

TACHIZAWA, Takeshy; FARIA, Marília S. **Criação de novos negócios:** gestão de micro e pequenas empresas. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

VERGARA. Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANEXOS

ANEXO A – Questionário utilizado na pesquisa

ANEXO A – Questionário

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
PPGA – MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO
 Dissertação de mestrado com ênfase em análise de fatores
 determinantes na adoção de um sistema de custeio
 Mestrando: Marcelo Luis Thomé – mlthome@terra.com.br

QUESTIONÁRIO

01) Qual o tempo de atividade da empresa?

R: _____

02) Qual o número de funcionários da empresa?

R: _____

03) Qual o faturamento anual da empresa:

2004: _____

2005: _____

2006: _____

04) Qual o enquadramento tributário da empresa?

- Lucro real
- Lucro Presumido
- Super Simples

05) Qual o enquadramento fiscal da empresa?

- Micro empresa
- Empresa de pequeno porte

06) Qual ou quais mercados são atendidos atualmente pela empresa (pode ser mais de um)?

- Mercado Regional
- Mercado Estadual
- Mercado Nacional
- Mercado Internacional

07) A empresa possui certificações?

- Não (passe a próxima pergunta)
- Sim, (responda abaixo)

- As certificações foram iniciativas da empresa
- As certificações foram exigidas pelos clientes

Quais certificações a empresa possui:

- ISO 9001
- ISO 14001
- ISO/TS 16949

- 08)** Qual o número de produtos (tipos) fabricados atualmente pela empresa?
- 1 a 5
 - 6 a 10
 - 11 a 20
 - 21 a 30
 - acima de 30
- 09)** Qual a formação do administrador da empresa?
- Ensino fundamental
 - Ensino médio incompleto
 - Ensino médio completo
 - Superior incompleto curso: _____
 - Superior completo curso: _____
 - Especialização _____
- 10)** Como é feita a Contabilidade na empresa?
- Desenvolvida por escritório terceirizado
 - Desenvolvida internamente
- 11)** Qual o grau de importância da análise de custos para o desenvolvimento da empresa?
- nenhuma
 - pouco importante
 - importante
 - muito importante
- 12)** A empresa utiliza ou conhece ferramentas de apuração e análise de custos?
- sim não
- 13)** Quais ferramentas de custos a empresa utiliza?
- Custeio por Absorção
 - Método dos Centros de Custos (RKW)
 - Custeio Variável (Direto)
 - Custo Padrão
 - Custeio Baseado em atividades (ABC)
 - Unidade de Esforço de Produção (UEPs)
 - Teoria das Restrições (TOC)
 - Não utiliza
- 14)** Se há acompanhamento de custos, quem faz a análise e acompanhamento dos custos?
- Escritório terceirizado
 - Proprietário
 - funcionário interno contratado
 - funcionário de relação familiar
 - Não é realizada
- 15)** Qual a periodicidade que a empresa acompanha seus custos?
- diária
 - semanal
 - mensal
 - anual
 - Não acompanha

16) Existe algum mecanismo de apoio ao controle de custos?

- planilha eletrônica
- planilha manual
- Software específico
- Consultoria de empresas especializadas
- Não possui

17) Quais os principais custos da empresa?

Enumere em uma escala de prioridade de 1 a 6 (sendo o 1 mais relevante)

- Materiais Diretos (Matérias-primas)
- Mão-de-obra Direta (operário que atua diretamente sobre o produto)
- Depreciação de Máquinas e Equipamentos de Produção
- Energia Elétrica (ou outro tipo de energia)
- Pesquisa e Desenvolvimento de Produtos e processos
- Serviços de Terceiros

18) Quais as principais despesas da empresa?

Enumere em uma escala de prioridade de 1 a 4 (sendo o 1 mais relevante)

- Tributos (impostos)
- Despesas Comerciais (Marketing / distribuição / logística)
- Despesas financeiras
- Despesas administrativas

19) Quais objetivos a empresa busca (ou esperaria) atingir com a apuração e análise de custos?

Enumere em uma escala de prioridade de 1 a 6 (sendo o 1 mais relevante)

- Avaliar os estoques e determinar o resultado para atendimento da legislação fiscal (governo)
- Fixar os preços de venda dos produtos
- Decidir pela terceirização de certas atividades/operações
- Definir os produtos que devem ser incentivados ou que devem ser eliminados
- Conhecer os custos e a contribuição real de cada produto para os resultados da empresa
- Eliminar os desperdícios no processo produtivo

20) Em relação aos seus concorrentes, quais diferenciais a empresa avalia como sendo vantagem competitiva?

Enumere em uma escala de prioridade de 1 a 5 (sendo o 1 mais relevante)

- Preços
- Qualidade
- Capacidade produtiva
- Capacidade de distribuição
- Atendimento

21) A empresa tem controle sobre os custos de produção?

- | | | |
|-----------------------|------------------------------|------------------------------|
| Custo hora trabalhada | <input type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |
| Custo hora máquina | <input type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |
| Custo por produto | <input type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |
| Custos Fixos | <input type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |
| Custo indiretos | <input type="checkbox"/> Sim | <input type="checkbox"/> Não |

22) Qual o grau de padronização dos processos de produção da empresa?

- Os processos são totalmente padronizados, não havendo alterações para produzir cada modelo de produto
- Os processos são bastante padronizados, havendo poucas alterações para produzir cada modelo de produto
- Os processos são parcialmente padronizados, havendo alterações para produzir cada modelo de produto
- Os processos não são padronizados, sendo necessário uma numerosa alteração a cada novo produto fabricado

(alterações: uso de outras máquinas e/ou tecnologias; uso de mão-de-obra com outras especializações; e aumentos ou diminuições das etapas necessárias à elaboração dos produtos, tempo de troca de ferramentas)

23) Quais os fatores que a empresa considera para determinar sua participação no mercado?

Enumere em uma escala de prioridade de 1 a 6 (sendo o 1 mais relevante)

- concorrentes
- crescimento de mercado (evolução do PIB)
- novos mercados (interno ou externo)
- Capacidade produtiva
- Logística de distribuição
- Inovatividade de seus produtos

24) Qual a avaliação da empresa em relação aos seus custos?

- Possuí um ótimo controle
- Possuí um bom controle, mas necessitam pequenos ajustes
- Possuí um razoável controle, mas necessitam vários ajustes
- Possuí baixo controle
- Não possuí controle, porém avalia como necessário um controle
- Não possui controle, e não pretende fazer por não conhecer
- Não possuí controle e avalia como não sendo necessário seu controle