

UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DE GESTÃO E ECONOMIA
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM MBA DE FINANÇAS

CAMILA KOPPE KUHN

**ESTUDO E APLICAÇÃO DE UM MODELO DE GESTÃO DE CUSTO
EM UMA PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE COMÉRCIO E
MONTAGEM DE IMOBILIÁRIO INDUSTRIAL EM ALUMÍNIO**

MONOGRAFIA DE ESPECIALIZAÇÃO

CURITIBA - PR

2017

CAMILA KOPPE KUHN

**ESTUDO E APLICAÇÃO DE UM MODELO DE GESTÃO DE CUSTO
EM UMA PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE COMÉRCIO E
MONTAGEM DE IMOBILIÁRIO INDUSTRIAL EM ALUMÍNIO**

Monografia de Especialização apresentada ao
Departamento Acadêmico de Gestão e Economia
da Universidade Tecnológica Federal do Paraná
como requisito parcial para obtenção do título de
“Especialista em MBA de Finanças”.
Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lobato Torres

CURITIBA

2017

CAMILA KOPPE KUHN

**ESTUDO E APLICAÇÃO DE UM MODELO DE GESTÃO DE CUSTO EM UMA
PEQUENA EMPRESA DO RAMO DE COMÉRCIO E MONTAGEM DE
IMOBILIÁRIO INDUSTRIAL EM ALUMÍNIO**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista no Curso de MBA de Finanças, Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR, pela comissão formada pelos professores:

Banca:

Prof. Dr. Ricardo Lobato Torres (orientador)
Departamento Acadêmico de, UTFPR – Campus Curitiba.

Prof. Dr. Antônio Barbosa Lemes Junior
Departamento Acadêmico de, UTFPR – Campus Curitiba.

Prof. Dr. Prof. Thiago Cavalcante
Departamento Acadêmico de, UTFPR – Campus Curitiba.

Curitiba
2017

“O termo de aprovação assinado encontra-se na Coordenação do Curso”

RESUMO

Este trabalho apresentou uma abordagem prático-teórico sobre os métodos de custeio disponíveis na literatura e qual deles seria o ideal para aplicar em uma pequena empresa localizada na cidade de Curitiba. Conceitos de contabilidade de custos, métodos de custeio, suas vantagens e desvantagens foram apresentados, assim como, foram apresentados o conceito de micro e pequenas empresas e sua importância econômica. Esses assuntos corroboraram a pesquisa de campo realizada em uma pequena empresa do ramo de comércio e montagem de mobiliário industrial em Curitiba, que inicialmente se utilizava do método de custeio integral para atender suas expectativas de metas, definição de preço e planejamento financeiro. Sendo que após o estudo realizado, alterou seu método para o de custeio variável onde encontrou novas oportunidades de controle através da visualização da margem de contribuição. A empresa ainda encontra-se em fase de adaptação, porém se diz satisfeita com o novo método utilizado. E com a abertura para começar a trabalhar também com serviços, deseja encontrar o melhor método que os auxilie de forma eficiente e eficaz no controle financeiro de sua empresa.

Palavras-chave: Micro e Pequenas Empresas, Contabilidade de Custos, Métodos de Custeio.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|----|
| Figura 1 - Percentual de empresas ativas no Paraná distribuído por cidades..... | 14 |
| Figura 2 - Organograma da empresa..... | 24 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 - Critérios de Classificação do tamanho das micro e pequenas empresas no Brasil. | 13 |
| Quadro 2 – Comparativo dos métodos de custeio por absorção e variável. | 19 |
| Quadro 3 - Formato de cálculo do preço de venda. | 28 |

SUMÁRIO

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO | 8 |
| 1.1 Tema..... | 9 |
| 1.2 Problema..... | 9 |
| 1.3 Justificativa..... | 10 |
| 1.4 Objetivos..... | 11 |
| 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA..... | 12 |
| 2.1 Micro e pequenas empresas..... | 12 |
| 2.2 Empresas no estado do Paraná..... | 13 |
| 2.3 Importância das micro e pequenas empresas..... | 14 |
| 2.4 Métodos de custeio..... | 15 |
| 2.4.1 Custeio por absorção | 16 |
| 2.4.2 Custeio pleno ou integral..... | 17 |
| 2.4.3 Custeio variável | 18 |
| 2.4.4 Custeio ABC..... | 19 |
| 3. METODOLOGIA | 21 |
| 3.1 Caracterização da pesquisa..... | 21 |
| 3.2 Instrumento e processo de coleta de dados..... | 22 |
| 3.3 Mecanismos de análise dos dados..... | 22 |
| 3.4 Características da empresa estudada | 22 |
| 3.5 Histórico | 23 |
| 3.6 Organização da empresa..... | 24 |
| 3.7 Cadeia produtiva | 24 |
| 3.8 Processo produtivo | 25 |
| 4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS | 26 |
| 4.1 Objetivos e tratamento dos dados de entrada | 26 |
| 4.2 Operacionalização do método de custeio | 27 |
| 4.3 Análise do método de custeio | 28 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 30 |
| REFERÊNCIAS | 31 |
| ANEXOS..... | 33 |

1. INTRODUÇÃO

Hoje é fundamental para a sobrevivência de qualquer empresa, independentemente do seu porte ou ramo de atuação, construir um sistema de custeio, pois em um mercado altamente competitivo, o processo de tomada de decisão não pode contar apenas com a sorte ou com o feeling (sentimento) dos gestores. Além disso, a formação de preços é muito mais do que o simples processo de acumular custos e acrescentar uma margem de lucro. Com muita frequência, a formação de preços é tratada de forma simplista, sendo o maior cuidado não deixar escapar nenhum item do custo.

Diante desse cenário o custo precisa ser melhor administrado, senão a empresa perde competitividade de mercado e fica com margens cada vez mais reduzidas.

Conforme estudos e pesquisas em diversos trabalhos, a contabilidade de custos auxilia empresas, de acordo com as suas necessidades fornecendo informações para a tomada de decisão.

De acordo com Martins (2010), a contabilidade de custos mensura custos por meio de métodos de custeio, aos quais cabe definir que elementos de custos devem ser considerados, incluídos como custos dos objetos de custeio. Assim, os métodos de custeio tornam-se diferentes quando considerado o custo do produto, além de depender do tipo de informação que se espera produzir para atender as necessidades dos usuários, sejam eles internos ou externos.

Observa-se em trabalho apresentado, que cerca de 38% dos gestores das MPES pesquisadas não conhecem nenhum método de custeio e que 55% das empresas não contam com nenhuma ferramenta de gestão de custos, tornando-se evidente que as deficiências na gestão dessas empresas podem constituir fator restritivo comparável em importância às dificuldades de acesso ao crédito e à carga tributária excessiva (CLEMENTE, ADEMIR et al, 2017).

Deste modo, esta pesquisa pode ser justificada tanto quanto ao interesse da comunidade acadêmica quanto à empresa no que condiz a um apropriado modelo de gestão de custos para um adequado planejamento financeiro. Portanto devido a grande importância da existência de um sistema e um planejamento de custos, para que os mesmos sejam alocados, distribuídos e rateados aos seus respectivos produtos, no momento de sua realização, apresenta-se neste estudo a proposta de implantação de um modelo ideal de sistema de custos

numa empresa de pequeno porte de montagem de mobiliário industrial em alumínio, localizada em Curitiba (nome não divulgado por motivos de confidencialidade).

1.1 Tema

O mercado cada vez mais competitivo faz com que as micro e pequenas empresas precisem se diferenciar das demais. Sendo que por preço se torna mais complicado, devido às determinações de mercado. Dessa forma, a efetiva utilização de ferramentas gerenciais de custos constitui condição imprescindível na conquista e manutenção de espaço nos mercados integrados em nível mundial.

Segundo Perez, Oliveira e Costa (1999), a utilidade que a contabilidade de custos possui nas grandes empresas não é muito diferente nas de pequeno porte. Funções básicas como: a sistematização e a análise dos gastos, a classificação e a contabilização dos custos e a geração de relatórios e informações sobre os custos de produção podem ser mais simplificadas em relação às grandes empresas. No entanto, é importante que as micro e pequenas empresas compreendam como a estrutura da empresa realiza os gastos e o que está sendo revertido em lucro.

Já para Bodnar e Hopwood (1990) quando a empresa possui um sistema de custos eficiente são produzidos relatórios importantes que auxiliam os gestores na identificação dos custos de produção, assim como a lucratividade que os produtos vêm proporcionando a mesma. Vale ressaltar que um sistema de custos bem organizado e apropriado aos objetivos da empresa, traz como benefício uma otimização dos resultados, fazendo com que a administração tome decisões mais assertivas sobre como melhor alocar os recursos disponíveis.

1.2 Problema

As micro e pequenas empresas possuem expressivo papel social e econômico, por responderem por grande parte dos postos de trabalho, dos salários e da arrecadação tributária. No entanto, a falta de conhecimentos técnicos na área de gestão de custos contribui decisivamente para comprometer a sobrevivência das mesmas. Apesar de se admitir que o planejamento de custos é incipiente e problemático para as micro e pequenas empresas, há poucas publicações específicas sobre o assunto. E mesmo com as planilhas disponibilizadas no site do Sebrae, o empreendedor fica confuso em como aplicar ao seu negócio para que seja

efetivo. Por isso, a grande importância de se explorar este assunto. Dessa forma, não se dispõe de informações claras e atualizadas, capazes de orientar a formulação de políticas públicas eficazes e, ao mesmo tempo, os empresários e órgãos de classe podem não estar adequadamente informados.

Além disso, diferentes métodos de apropriação de custos podem ser encontrados na literatura especializada, gerando confusão e levando-se a questionar qual seria o método de custeio a adotar para apropriação de custos e a gestão da rentabilidade. Não é de se estranhar que gestores recém-iniciados fiquem confusos quando se deparam com diferentes métodos de custeio.

Com o delineamento da situação problema que causa, motiva e permeia este trabalho, abre-se uma lacuna para evidenciar a questão de pesquisa que servirá de guia para o desenvolvimento dos estudos e análises em torno do tema. Para nortear este trabalho, dentro da perspectiva exposta, estipula-se questão de pesquisa:

Das possibilidades de métodos de custeio que compõem o referencial teórico de Contabilidade de custos, qual o melhor método para uma pequena empresa e como deverá ser a sua aplicação?

1.3 Justificativa

A justificativa para a realização deste estudo está pautada, na extensão dos métodos de custeio e das ferramentas gerenciais de custos conhecidos e utilizados em uma pequena empresa localizada em Curitiba, se contribuem efetivamente para a sua gestão, sobrevivência e crescimento. A gestão de custos, entre outros fatores, torna-se uma ferramenta importante para a sobrevivência das empresas em geral e, principalmente, das micro e pequenas empresas, que participam de forma significativa da economia nacional.

No Brasil existem 6,4 milhões de estabelecimentos. Desse total, 99% são micro e pequenas empresas (MPE). As MPEs respondem por 52% dos empregos com carteira assinada no setor privado (16,1 milhões) (SEBRAE, 2017).

Conforme relatório disponibilizado pelo Sebrae (2017), a terceira maior dificuldade que os empresários sentem no primeiro ano de atividade é a inexperiência/ falta de conhecimento (gestão, administração, organização). E dos fatores alegados pelos empreendedores que teriam evitado o fechamento da empresa, 13% informa a gestão financeira mais eficaz e 10% consultoria empresarial. Já em se tratando dos motivos alegados

pelos empreendedores para que a empresa deixasse de funcionar, temos em primeiro lugar, com 31% os impostos/ custos/ despesas/ juros.

1.4 Objetivos

Objetivo Geral

- Aplicar um modelo adequado para o planejamento e controle de custos em uma empresa do ramo de comércio e montagem de imobiliários industrial em alumínio.

Objetivos específicos

- Identificar os principais problemas no planejamento e controle de custos na empresa estudada;
- Avaliar diferentes ferramentas de gestão de custos, suas vantagens e desvantagens;
- Implementar o modelo mais adequado de planejamento e controle de custos na empresa estudada.

Este projeto compreende, além desta introdução, outras cinco seções: Micro e Pequenas Empresas (MPEs), Contabilidade e Gestão de Custos, Metodologia, Análise dos Dados e Conclusão.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Micro e pequenas empresas

A Lei Geral padronizou o conceito de micro e pequena empresa quando as enquadraram com base na receita bruta anual. Sendo assim, a microempresa será a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados nos órgãos competentes, que contabilize em cada ano calendário, a receita bruta igual ou inferior a R\$ 360 mil. Se a receita bruta anual for superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior R\$ 3.600 mil, a sociedade se torna uma empresa de pequeno porte. Caso a empresa obtenha receitas adicionais de exportação até o limite de R\$ 3.600 mil, esta não perderá o seu enquadramento como pequena empresa. Já o microempreendedor individual é a pessoa que trabalha por conta própria e se legaliza como pequeno empresário optante pelo Simples Nacional, com receita bruta anual de até R\$ 60 mil. O microempreendedor pode possuir um único empregado e não pode ser sócio ou titular de outra empresa. (SEBRAE, 2017).

No quadro 1 podemos entender melhor algumas diferenças entre micro e pequenas empresas, assim como, seus diferentes conceitos para determinados órgãos.

| ÓRGÃO/ CRITÉRIO | MICROEMPRESA | PEQUENA EMPRESA |
|--|---|--|
| Estatuto Geral da Micro e Pequena Empresa | Até R\$ 360 mil de acordo com LC 139/2011 | Entre R\$ 360 mil e R\$ 3,6 milhões de acordo com LC 139/2011 |
| MERCOSUL (Indústria): Número de Empregados e Faturamento Anual | Até 10 empregados Até US\$ 400 mil | De 11 a 40 Até US\$ 3,5 milhões |
| MERCOSUL (Comércio e Serviços): Número de Empregados e Faturamento Anual | Até 5 empregados Até US\$ 200 mil | De 6 a 30 Até US\$ 1,5 milhões |
| ANVISA: Faturamento Anual | Até R\$ 360 mil de acordo com LC 139/2011 | Entre R\$ 360 mil e R\$ 3,6 milhões de acordo com LC 139/2011 |
| Banco Nacional do Nordeste: Receita Operacional Bruta Anual | Até R\$ 360 mil | Entre R\$ 360 mil e R\$ 3,6 milhões e R\$ 16 milhões de acordo com a Carta |

| | | |
|--|---|--|
| BNDES: Receita Operacional Bruta Anual ou Anualizada | Até R\$ 2,4 milhões de acordo com a Carta Circular nº 11/10 | Entre R\$ 2,4 milhões e R\$ 16 milhões de acordo com a Carta Circular nº 11/10 |
| Previdência Social: Índice calculado pelo valor médio dos últimos seis meses da massa salarial declarada pela GFIP dividida pelo valor do salário mínimo da respectiva competência de fiscalização | | Até 400 salários mínimos |
| SEBRAE (Indústria e Construção Civil): Número de Empregados | Até 19 | De 20 e 99 |
| SEBRAE (Comércio e Serviço): Número de Empregados | Até 9 | De 10 a 40 |
| Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – Secretaria de Comércio Exterior – Departamento de Planejamento e Desenvolvimento do Comércio Exterior (Indústria) Critérios: Número de empregados e valor exportado no período considerado. Prevalece o resultado apurado no maior porte | Até 10 empregados Até US\$ 400 mil | De 11 a 40 empregados Até US\$ 3,5 milhões |
| Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior – Secretaria de Comércio Exterior – Departamento de Planejamento e Desenvolvimento do Comércio Exterior (Comércio e Serviços) Critérios: Número de empregados e valor exportado no período considerado. Prevalece o resultado apurado no maior porte. | Até 5 empregados Até US\$ 200 mil | De 6 a 30 empregados Até US\$ 1,5 milhões |

Quadro 1 - Critérios de Classificação do tamanho das micro e pequenas empresas no Brasil.

Fonte: AEDB (2017)

2.2 Empresas no estado do Paraná

Segundo o site EMPRESOMETRO (2017), o número de empresas ativas no Paraná em 2016 foi de 1,3 milhões. Conforme a Figura 1, Curitiba é a cidade com maior concentração de empresas no estado.

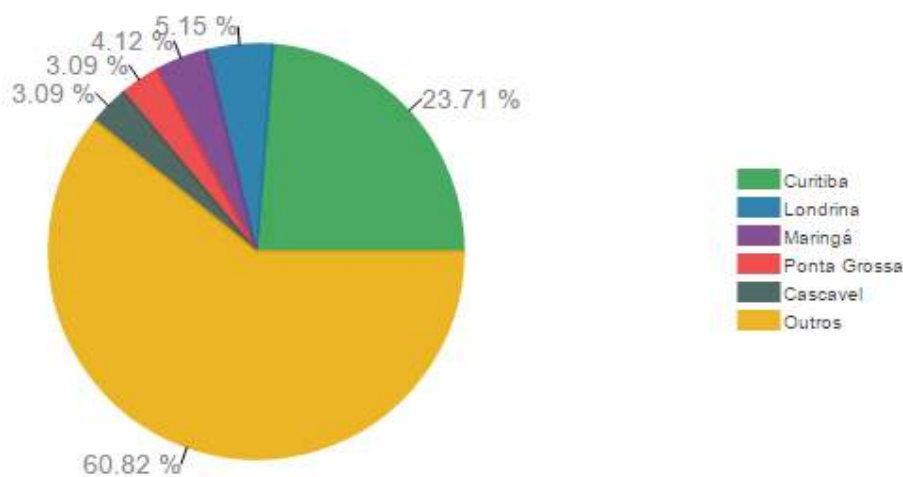


Figura 1 - Percentual de empresas ativas no Paraná distribuído por cidades.

Fonte: EMPRESOMETRO (2017)

2.3 Importância das micro e pequenas empresas

De acordo com os dados divulgados pelo SEBRAE (2014a; 2014b; 2015a; 2016), em 2015 as micro e pequenas empresas representaram para a economia cerca de 98,2% dos estabelecimentos privados existentes no Brasil e foram responsáveis por 51,2% da remuneração paga aos empregados formais. Em 2011, estes tipos de negócios representaram 27% do PIB do brasileiro, em valores absolutos isto significa R\$ 599 bilhões. Desta forma, percebe-se que os pequenos negócios são importantes para o país, pois são geradores de emprego e renda.

Leone e Leone (2012) explicam que uma das dificuldades em estudar as micro, pequenas e médias empresas baseia-se na heterogeneidade que existe entre elas. Isto pode ser um dos motivos pelo atraso de estudos voltados aos pequenos negócios e pela dificuldade em propor teorias e conclusões adequadas.

Todavia, pesquisas apontam que no ano de 2010 58% das empresas de pequeno porte encerraram as suas atividades antes de completar cinco anos (PORTAL BRASIL, 2012).

2.4 Métodos de custeio

Conforme Martins (2010) o sistema de custos representa um fio condutor no recolhimento de dados nos mais diversos pontos, processando-os e emitindo relatórios na outra extremidade. Estes relatórios são utilizados para uma adequação dos custos visando uma melhoria nos processos das empresas.

Existem vários métodos de custeios que foram desenvolvidos a partir da necessidade gerencial das empresas, sendo alguns deles: a) Método de Custeio por absorção b) Método de Custeio Pleno ou Integral c) Método de Custeio Direto ou Variável d) Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) e) Método das Unidades do Esforço de Produção (UEPs) e f) Método da Contabilidade de Ganhos (TOC). Porém, iremos focar em quatro deles.

Para compreendermos melhor os métodos de custeio é necessário esclarecer a diferença entre custo e despesa. Sendo assim, importante notar que despesa é todo bem ou serviço consumido direto (despesa fixa), por exemplo: salário dos funcionários ou indiretamente (variável), por exemplo: comissões de vendedores para a obtenção de receitas e, ainda reduzem o patrimônio líquido. As despesas são gastos relacionados com a administração e a área comercial (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017).

Custos são gastos relativos à bem e serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços, observado no momento da utilização dos fatores de produção, para fabricação de um produto ou execução de um serviço. Sendo que, os custos podem ser classificados em diretos e indiretos, fixos ou variáveis.

Os custos diretos são aqueles relacionados diretamente com os produtos, ou seja, são identificados imediatamente com a produção dos mesmos. Um mero ato de medição é necessário para determinar estes custos. Como exemplo temos: matéria-prima, energia elétrica, embalagem, mão-de-obra direta, entre outros.

Indireto é o custo que não se pode apropriar diretamente a cada tipo de bem ou função de custo no momento de sua ocorrência. Os custos indiretos são apropriados aos portadores finais mediante o emprego de critérios pré-determinados e vinculados a causas correlatas, como mão-de-obra indireta, rateada por horas/homem da mão de obra direta, gastos com energia, com base em horas/máquinas utilizadas (PORTAL DE CONTABILIDADE, 2017).

Os custos fixos são aqueles que ocorrem independentemente do volume de produção. Os custos fixos fazem parte da estrutura do negócio. Sendo por exemplo: contas de água, aluguel, material de limpeza, entre outros.

Por fim, os custos variáveis são aqueles que variam diretamente com a quantidade produzida ou vendida, na mesma proporção. Podemos citar como exemplo, o valor global de consumo dos materiais diretos do mês depende diretamente do volume da produção, quanto maior a quantidade fabricada maior o seu consumo.

2.4.1 Custeio por absorção

Custeio por Absorção é um sistema muito utilizado pelas empresas. Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Vale lembrar que neste método de custeio, o custo indireto, muitas vezes, é colocado como custo dos produtos por um critério de rateio baseado em volumes. Segundo LEONE (1991), o método de custeio por absorção faz a alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável quando estas informações são utilizadas para fins gerenciais.

A principal vantagem deste método é ser adotado pela Contabilidade Financeira. Com isso, o mesmo é válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também para o Imposto de Renda na apresentação dos Lucros Fiscais. Outro benefício desse método é que o mesmo traz 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).

Já a desvantagem mais comumente citada por autores refere-se à arbitrariedade com que se faz a alocação dos custos indiretos fixos; Os custos indiretos fixos são distribuídos com base em critérios de rateio, ou seja, pode-se alocar mais custos a um produto que a outro, e caso o critério seja modificado, a situação inverte-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 os custos unitários diminuem e quando o volume diminui o custo unitário aumenta.

2.4.2 Custeio pleno ou integral

É um tipo de custeio muito parecido com método por absorção. A diferença consiste na apropriação inclusive das despesas para determinar o custo dos produtos, ou seja, todos os gastos incorridos pela empresa são alocados aos produtos produzidos. Com isso, esse também é um método desaprovado por muitos autores para fins gerenciais (LEONE, 1991).

A principal vantagem deste método é que o preço do produto estabelecido pelo método busca a total recuperação dos gastos incorridos pela empresa. Sendo assim, esta é uma informação relevante quando tratamos de mercados onde o preço do produto não está determinado.

Já as principais desvantagens são: os custos unitários são influenciados por um maior ou menor volume de atividades, sendo assim, seu preço de venda pode ser constantemente revisado. Outro ponto, é que o rateio dos custos e despesas indiretas e fixas aos produtos envolve critérios de alocação que podem ser subjetivos, ou seja, envolvem julgamentos pessoais para decidir qual a melhor base de rateio para estas apropriações. Além disso, a apropriação das despesas de distribuições, comercialização, financeiras e de administração geral aos produtos tornam os custos destes ainda mais arbitrários. Por fim, o preço definido por este método de custeio é decorrente dos mecanismos e forças da procura e da demanda e não dos custos de obtenção dos produtos.

2.4.3 Custeio variável

Para Moura (2017), no custeio variável são excluídos todos os custos fixos relacionados com o produto, e somente são contabilizados os custos variáveis a alguma relação (volume, quantidade, faturamento). Basicamente somente os custos variáveis são levados em conta sejam eles diretos ou indiretos.

Segundo Leone (1991), este método utiliza o conceito de margem de contribuição, o que elimina a arbitrariedade no processo de alocação de custos fixos. Sendo assim, sua principal vantagem está uma organização melhor dos dados que propiciem uma tomada de decisão mais assertiva, indicando produtos que ofereçam maior rentabilidade e determinando pontos de equilíbrio, entre outros. No entanto, como principal desvantagem tem-se que a empresa não consegue chegar a custo total unitário dos produtos e sim, parcial. Sendo assim, é difícil a determinação de um preço de venda.

Alguns autores apontaram diversas vantagens deste método, sendo alguns deles: fornecimento de informação para planejamento da lucratividade, pois o custo direto mostra o relacionamento custo-volume-lucro; O lucro do período não é afetado pelas flutuações causadas pela absorção, maior ou menor, dos custos fixos aos produtos; O impacto dos custos fixos é demonstrado de forma mais clara; A margem de contribuição facilita na análise do desempenho dos produtos, assim como, auxilia a administração a decidir sobre quais produtos devem merecer maior ou menor esforço de vendas; Ou ainda, a contribuição marginal é essencial na tomada de decisão de se abandonar ou não uma linha de produtos; Podem ser usadas para avaliação e alternativas de preços de vendas; Determinado o lucro que se quer atingir, pode-se avaliar o número de unidades a vender.

Uma das desvantagens do custeio variável é que ele fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de competência e da confrontação das despesas. Assim como, empresas onde o custo fixo é relevante existe uma perda de importância de análises de variações de preços e de eficiência em relação à matéria-prima e mão-de-obra.

Outra desvantagem apontada por LEONE (1991) seria que a margem de contribuição não se mantém em diferentes níveis de atividade porque os custos fixos podem aumentar, dependendo do nível em que a empresa atua, sendo esta uma atenção que o empresário deve ter.

O quadro 2 apresenta um comparativo entre o custeio por absorção e o custeio variável.

| Custeio por Absorção | Custeio Variável |
|--|--|
| Todos os custos de fabricação são considerados como custo do produto. | Apenas os custos variáveis são considerados. |
| O resultado varia em função da produção. | O resultado varia somente em função das vendas. |
| É necessário utilizar métodos de rateio, muitas vezes arbitrários, para atribuir os custos fixos aos produtos. | Não se utiliza métodos de rateio, os custos fixos são considerados como despesa e não como custo do produto. |
| É possível estabelecer o custo total unitário dos produtos. | Há um custo unitário parcial, pois considera os custos variáveis. |
| Não identifica a margem de contribuição. | Identifica a margem de contribuição unitária e global. |
| Importante para decisões de longo prazo. | Importante para decisões de curto prazo. |

Quadro 2 – Comparativo dos métodos de custeio por absorção e variável.

Fonte: Moura (2017)

2.4.4 Custeio ABC

Para De Rocchi (1994), a origem do ABC pode ser atribuída a Alexander H. Church, que, já nos primeiros anos do século XX, desenvolvia trabalhos baseados nessa concepção. Argumenta, também, que importantes contribuições a essa teoria podem ser consideradas as obras de Mellerowicz (publicada na década de 50 e denominada *Platzkosten*), Staubus (intitulada *Activity costing and input-output accounting*, datada de 1971) e Miller e Vollmann (*Transaction based costing*, do ano de 1985).

Mesmo com a divergência quanto ao aparecimento do custeio baseado em atividades, o mais importante são os benefícios propiciados pela utilização do ABC na gestão dos custos das empresas.

O custeio baseado em atividades, para Warren et al. (2003), emprega "os custos das atividades para determinar os custos do produto. Sob esse método, os custos indiretos de fabricação são inicialmente contabilizados em grupos de custos de atividades". Cada um desses grupos relaciona-se com uma atividade específica, como o uso de máquinas, inspeções, movimentações de *setup* e atividades de engenharia.

Um diferencial do sistema de custeio ABC, é que a sua utilização, por exigir menos controles, proporciona o acompanhamento e correções devidas nos processos internos da empresa, ao mesmo tempo em que possibilita a implantação e/ou aperfeiçoamento dos controles internos da entidade.

As vantagens desse método pode ser a determinação mais precisa dos custos através do cálculo de cada atividade produtiva e a minimização dos custos, eliminando atividades que

não agregam valor nem ao produto e nem aos clientes (SIMON, 1997). Outros autores apontam que o método ABC informa aos administradores importantes pontos como: redução de custos de atividades, eliminação de atividades que não agregam valor ao produto, conhecimento dos custos de atividades e funções e análise causa e efeito de custos.

Como principal desvantagem apontada por autores, temos que o método é complexo, ou seja, é necessário gasto de tempo e recursos, dificultando assim uma estimativa de suas reais vantagens em termos de custo-benefício. Além disso, este sistema mistura custos fixos e variáveis, o que para muitos autores é vital para a distinção na tomada de decisões quando os custos relevantes são os variáveis.

3. METODOLOGIA

A metodologia é a avaliação de técnicas de pesquisa com a geração ou a experimentação de novos métodos que dizem respeito tanto à observação quanto à projeção. Sendo assim, a metodologia não deve limitar-se apenas ao levantamento de dados e sim desenvolver a formulação de hipóteses, a conceituação teórica, a validação e a verificação (THIOLLENT, 1983).

A metodologia também orienta o processo de investigação, propondo métodos e formas de abordagem para efetivação da pesquisa. Assim, neste tópico serão tratados os seguintes temas (além dos dados da empresa): a) Caracterização da pesquisa b) Instrumento e processo de coleta de dados e c) Mecanismos de análise de dados.

3.1 Caracterização da pesquisa

Para alcançar o objetivo proposto foi realizado trabalho de campo junto a uma pequena empresa do setor metal-mecânico, localizada na cidade de Curitiba/PR. Este estudo visou entender e explorar o método de custeio utilizado pela empresa analisada, procurando encontrar um modelo adequado para o planejamento e controle de custos. Com isso, a metodologia escolhida foi o estudo de caso exploratório e descritivo.

Conforme Brevian & Cervo (1996), os estudos exploratórios têm como missão buscar maiores informações sobre determinado assunto de estudo. Sendo assim, geralmente é recomendável quando há poucos conhecimentos sobre o problema a ser estudado. Isso faz que exista uma familiarização com o fenômeno e descobrir novas ideias. Já a pesquisa descritiva tem como característica a observação, análise e correlação de fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Com isso, procura-se descobrir a frequência de ocorrência de um fenômeno, a relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Portanto, este estudo foi exploratório por tratar de ser um assunto pouco explorado na literatura. E descritivo por ter buscado compreender as dificuldades e método de custeio utilizado por uma pequena empresa, para procurar um modelo ideal para este tipo de grupo.

3.2 Instrumento e processo de coleta de dados

O processo de coleta de dados foi realizado por meio de entrevista, análise documental e observações livres.

A **entrevista** foi acompanhada de um roteiro. Teve como principal objetivo a identificação junto ao empresário como o método de custeio utilizado foi concebido, a participação do mesmo na adoção e na utilização diária deste método e a importância do método de custeio para a empresa. O roteiro encontra-se no Anexo A.

A **análise documental** foi realizada, através de contratos com fornecedores, tabela de preços, orçamentos e demonstrativos financeiros, com o intuito de reunir maiores informações sobre o método de custeio utilizado pela empresa, buscando verificar como ele é operacionalizado e identificar as informações obtidas verbalmente.

A **observação livre** ajudou na observação da realidade da empresa pesquisada, proporcionando a compreensão da totalidade do fenômeno em seu contexto, dinamismo e relações. As impressões e informações da observação foram colhidas na forma de anotações de campo de natureza descritiva e reflexiva.

3.3 Mecanismos de análise dos dados

O roteiro foi aplicado pessoalmente através de entrevista com o gestor financeiro da empresa, onde foi possível gravar as respostas em áudio. As observações e os dados dos documentos e relatórios foram cruzados com os dados levantados na entrevista realizada.

3.4 Características da empresa estudada

Empresa fundada em 2010 especializada no ramo de comércio e montagem de imobiliário industrial em alumínio, localizada na cidade de Curitiba no estado do Paraná.

Composto por três sócios, que têm formação em automação industrial e possuem também curso técnico em mecânica. Possuem atualmente 11 funcionários e 3 estagiários. O faturamento em 2016 foi de 2,3 milhões de reais, se enquadrando como pequena empresa.

O empreendimento conta com mais de 300 itens catalogados, que são vendidos via loja virtual, loja física ou através da contratação de serviço (iniciado recentemente).

3.5 Histórico

A empresa teve seus primeiros passos dados dentro de uma universidade, com um simples trabalho de sala, da matéria de empreendedorismo, realizado pelos seus três sócios, em meados de 2009. Sócios estes que permanecem à frente da empresa até o momento.

Após a apresentação na faculdade, o formato de negócio, até então baseado apenas na prestação de serviços na área de usinagem, foi bastante elogiada pelos presentes, o que acabou animando para que a teoria fosse colocada em prática. Em nenhum momento a empresa foi incubada, mas com o auxílio técnico de pessoas envolvidas com a incubadora da universidade, conseguiu-se apoio para o início do projeto.

Em 2010, a empresa foi oficialmente aberta no ramo metal-mecânico com prestação de serviços na área de usinagem. Porém foi apenas em 2011, com a dedicação total de um dos sócios, que a empresa realmente iniciou suas atividades, agregando ainda serviços na área de automação industrial. Os outros dois sócios ficaram trabalhando normalmente na sua empregadora, para que o sistema fosse iniciado e tivesse uma cobertura financeira, se fosse o caso. No ano seguinte, em 2012, o outro sócio também saiu e em 2013 o time estava completo para dedicação exclusiva no negócio criado três anos antes. Neste momento, grandes problemas se iniciavam, pois nenhum deles tinha ou teve qualquer experiência com o ramo empresarial, o que os levou a um patamar de endividamento passível de falência eminente. Porém, não poderiam fechar o negócio pela falta de capital para cobrir os montantes devidos. Com isso, foi necessário procurar uma consultoria, para fazer um planejamento financeiro e buscar adequar o caminho que a empresa deveria seguir, traçando metas que pudessem amenizar os problemas até então gerados pelo baixo nível de conhecimento de mercado e afins.

Com o conceito aplicado pelo consultor comercial do SEBRAE-PR, e por um foco de aumento de clientes, puxado pela abertura de um e-commerce, a empresa passou por uma mudança que foi considerada como de 180° em 2014 (mudou de serviço nas áreas de usinagem e automação industrial para comércio de mobiliário industrial), onde ganhou novo sistema de vendas, focado em um conceito mais arrojado de metas progressivas a serem alcançadas. Quando desde então, a empresa quitou suas dívidas com instituições financeiras, melhorou o fluxo de caixa, e contratou novos funcionários a partir de um sistema bem planejado buscando atender principalmente o território nacional, que passou a conhecer a empresa através de sua loja virtual, ganhando força para angariar novos rumos.

Com o crescimento, novamente a empresa começou a sentir necessidade de orientação. Porém, desta vez com foco no seu sistema de custeio, para que pudesse melhor definir suas margens e assim oferecer melhores preços para seus clientes e um formato mais seguro para a sustentação da empresa.

Atualmente, a empresa possui uma gama de clientes fiéis que consomem diariamente seus produtos, o que faz com que a mesma consiga planejar um futuro cada vez mais sólido e com um objetivo de ganhar novos rumos fora do país, com a exportação para países da Europa, como por exemplo, Portugal. País este que já demonstrou interesse em produtos da empresa, e com o câmbio a favor, pode ser o primeiro destino desta nova empreitada para 2018. Somando com a promessa de uma melhora vertical da economia do nosso país.

3.6 Organização da empresa

Conforme demonstrado no organograma na Figura 2, cada sócio acumula uma função na diretoria, incluindo uma empresa de contabilidade que presta serviços como terceirizada.

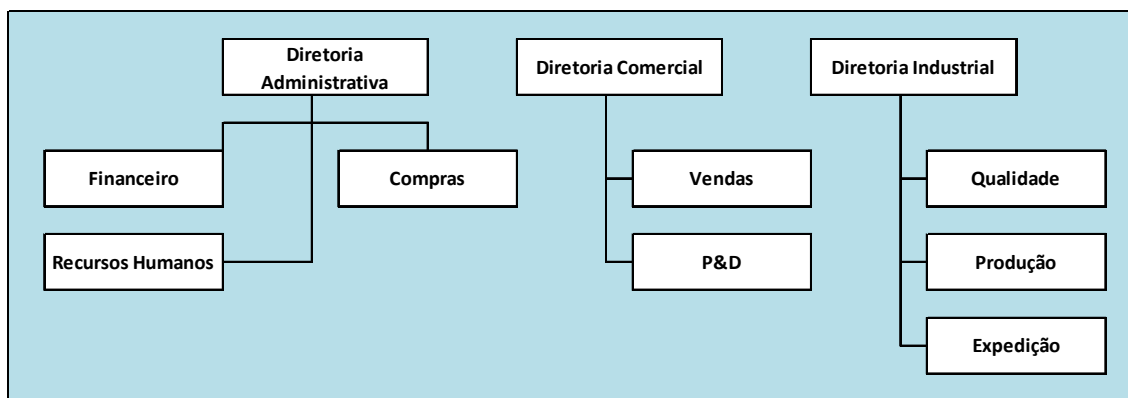


Figura 2 - Organograma da empresa.

Fonte: Empresa estudada (2017)

3.7 Cadeia produtiva

A empresa possui atualmente mais de 300 itens comercializáveis em seu portfólio, e possui uma reunião semanal com funcionários estratégicos buscando enriquecer ainda mais esta gama. Isso originado de dificuldades encontradas na própria montagem interna ou por sugestões em contato com clientes. O que faz com que, os produtos que nascem dentro da reunião cheguem ao mercado com mais foco e poder de compra, já que são oriundos de necessidades dos próprios clientes. Como gerenciam diversas regiões do país nas vendas via

e-commerce, os clientes são de vários setores da cadeia produtiva, desde pessoas físicas interessadas em pequenas montagens para seus próprios usos, até grandes empresas do setor automotivo, alimentício, farmacêuticos, entre outros. Isso facilita na robustez e capacidade da manutenção das vendas, pois dificilmente vários setores distintos sofrerão com a crise no mesmo período do ano.

Com o grande número de produtos ofertados, tem-se conseqüentemente um grande número de fornecedores, fazendo com que a empresa possua um controle de contrato de valores fixos, passíveis de revisão a cada 6 meses. Desta forma, os veículos com as informações de preços de vendas sofrem o mínimo possível com a variação de custo em um curto período de tempo. Como a empresa possui muitos produtos fornecidos por grandes empresas de extrusão de alumínio, e o mesmo sofre grande flutuação devido ao dólar, são eles, os fornecedores, os mais preocupantes na cadeia produtiva, pois pelo tamanho de seus negócios, não conseguem garantir preços por um período igual ou maior que 6 meses. Isso faz com que a margem para estes produtos sejam elevadas para suportar tais oscilações.

3.8 Processo produtivo

Para atender o volume de produtos comprados para revenda, o processo produtivo é ainda muito pequeno, possuindo apenas uma máquina de corte de perfis de alumínio com grande precisão, uma máquina fresadora onde são realizados rasgos para conexões entre perfis, e duas grandes furadeiras para o processo de furação de cantoneiras e demais acessórios de fixação.

Todo o processo produtivo está desenhado em "U", para que a organização seja adequada do início até sua respectiva montagem e processo de embalagem. O processo de armazenamento de produtos de pequeno porte, como porcas de regulagem, placas, conectores, parafusos e afins, possuem local identificado com códigos originários de desenhos armazenados em pastas em nuvens, criados pelo setor de projetos. E todos possuem sistema de controle de estoque conhecido como duas caixas, onde uma caixa tem a capacidade de cobrir a compra de outra pelo período necessário do giro de estoque, sistema este oriundo do conhecido e renomado modelo japonês de organização TPS, ou em sua tradução, Toyota Production System.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

A empresa em seu início, não se utilizava de nenhum método específico de custeio, principalmente pelo desconhecimento técnico de seus sócios. Porém, com a necessidade de profissionalização de seus sistemas produtivos, e com a nova atividade de comércio os sócios intuitivamente optaram pelo método de custeio integral, que foi empregado até meados de junho. A partir dos estudos e conversa com os gestores que sentiam necessidade de possuir um método mais prático de custeio, assim como, de ter uma melhor visualização da rentabilidade de seus produtos, ou ainda, uma melhor visualização das metas a serem atingidas, optou-se pelo método de custeio varável como uma alternativa inicial.

4.1 Objetivos e tratamento dos dados de entrada

A principal tarefa de um sistema de custos é calcular o custo total (real) dos produtos para que se possa estabelecer os preços de vendas, analisar a evolução dos custos e das vendas, e definir para qual direção a empresa deve seguir através de informações decisivas como: diminuição de custos, melhoria na rentabilidade de produtos, assim como, análise de produtos que não sejam rentáveis, entre outros.

Os produtos e as áreas da empresa são os objetos de custeio e que são tratadas através de um planejamento financeiro. Todo início de ano a empresa faz esse planejamento para o ano seguinte. No entanto, dependendo da necessidade esse planejamento pode ser revisado mensalmente, principalmente quando o orçamento mensal de alguma área seja extrapolado. Importante ressaltar que esta forma proposta propicia estabelecer responsáveis pelos gastos que ocorrerem na empresa, para assim que ocorrerem variações, as mesmas sejam analisadas pelos diretores. Em adição, os custos dos produtos são acompanhados mensalmente com o objetivo de controle e melhoria.

Para uma maior credibilidade dos dados, o sistema de custos tem passado por um processo de aprimoramento com o objetivo de melhorar o controle de dados de entrada no sistema e uniformizar o sistema computacional utilizado na empresa.

A empresa não possui controle de tempos na produção. Com isso, o cálculo do tempo de mão-de-obra direta só indica o início e o fim do serviço, não contemplando o tempo de inatividade.

O controle de estoque é feito via sistema ERP (entrada e saída), que é de fácil manuseio e tem atendido de forma eficiente e eficaz a empresa. A única ressalva com relação a estoque refere-se ao inventário que tem sido de difícil controle.

4.2 Operacionalização do método de custeio

Inicialmente todos os custos e despesas eram alocados aos produtos e com isso, encontrava-se o preço de venda. Os sócios faziam arbitrariamente os rateios, assim como, não sabiam distinguir custos de despesas ou ainda, o que seriam diretos e indiretos/ fixos e variáveis.

A partir do estudo dos métodos de custeio e alinhamento com os sócios, optou-se por seguir o método de custeio variável adaptado a realidade da empresa.

Observou-se por pesquisas realizadas no mercado, em empresas do mesmo setor, que a matéria-prima correspondia entre 50 e 55% do preço de venda.

O valor do imposto foi calculado através dos anexos B e C utilizando como referencial um faturamento de R\$ 2,3 milhões. Com isso, na Tabela do Simples Nacional temos uma alíquota de 10,13%. Assim como, como na Tabela do percentual de redução do ICMS para o estado do Paraná a alíquota de 2,76%. Sendo assim, o valor do imposto calculado foi de 9,44%.

Além do custo da matéria-prima, identificou-se como custos variáveis do processo: o valor de comissão do vendedor (determinado pelos sócios como 1% do valor de venda), a embalagem e os fretes de compra e venda (observado comportamento de mercado/concorrentes de 1%, 2% e 7% do valor de venda, respectivamente).

Os custos fixos e despesas da empresa somam em torno de R\$ 40 mil mensais. Sendo assim, determinou-se como ponto de equilíbrio para atingimento das metas e pagamento da comissão dos vendedores o valor aproximado de venda de R\$ 154 mil mensais.

A partir do que foi explicado anteriormente, chegou-se a proposta que está sendo aplicada hoje no seguinte formato: o cálculo dos custos do produto é realizado, inicialmente, considerando o valor da compra da matéria-prima, que tem como referência uma margem de 54% sobre o valor final de venda. Com isso, um produto que é comprado a R\$ 1,00, automaticamente será vendido por R\$ 1,85, pois é considerado para fins de cálculo final conforme segue no quadro 3.

| | | |
|--------------------------------|-----------------|------------|
| Valor de venda | R\$ 1.85 | 100% |
| Valor da MP | R\$ 1.00 | 54% |
| Valor do imposto sobre a venda | R\$ 0.18 | 10% |
| Valor da comissão do vendedor | R\$ 0.02 | 1% |
| Embalagem | R\$ 0.01 | 1% |
| Frete de compra | R\$ 0.04 | 2% |
| Frete de venda | R\$ 0.13 | 7% |
| Margem de contribuição | R\$ 0.48 | 26% |

Quadro 3- Formato de cálculo do preço de venda.

Fonte: Empresa estudada (2017)

4.3 Análise do método de custeio

Para o modelo de negócio apresentado, o método de custeio integral foi a maneira que encontraram para o planejamento financeiro da empresa. Na verdade, a empresa desconhecia a utilização de algum método, simplesmente aplicava aquilo que vinha de conhecimento de mercado. Foi através da entrevista que encontramos muitas características com o método de custeio integral, porém não em sua plenitude.

Os sócios apesar do desconhecimento dos sistemas de custeio, já separavam aquilo que era custo variável (envolvia a comercialização dos produtos) dos outros gastos, considerado por eles fixos.

Foi observado inicialmente como uma alternativa para se encontrar um método ideal a aplicação do sistema de custeio ABC. Isso devido as suas vantagens, principalmente porque a empresa recentemente agregou serviços a sua atividade. E como recomendação para este método, alguns autores como Cogan (1994), Simon (1997) e Martins (2010), mencionaram empresas que produzem em um mesmo estabelecimento produtos e/ou serviços diversos no que se refere aos volumes de produção e processo produtivo, que seria o caso da empresa mencionada. Outro ponto abordado para esta escolha seria que os custos indiretos representam parcela significativa dos seus custos de produção. Assim como, trabalham com uma clientela diversificada em termos de volume de encomendas e de serviços adicionais. No entanto, devido ao tempo para análise e implantação deste método optou-se por focar em um sistema

que também seria eficiente e de fácil implementação. Com isso, buscou-se entender o método de custeio variável.

Neste método buscou-se identificar primeiramente quais eram os custos variáveis e posteriormente com busca em concorrentes e pela internet encontrou-se a maneira desejada de sua aplicação.

Cabe ressaltar que a opção de escolha pelo método de custeio variável é que o mesmo é indicado para todas as empresas, exceto para aquelas onde os custos indiretos fixos representam parcela expressiva dos custos totais, que não foi o caso da empresa estudada.

Outros benefícios que o novo método trouxe para a empresa foram que o resultado operacional é apresentado em função das vendas; não há necessidade de adotar critérios para o rateio dos custos fixos e ficou mais evidente a margem de contribuição de cada produto. Em adição, o controle de estoque e custos ficou mais eficiente. Assim como, a definição de metas e o planejamento ficaram mais claros, já que consegue hoje calcular seu ponto de equilíbrio.

Importante destacar que ainda não se chegou a um modelo ideal para a empresa e sim em um mais prático e de melhor visualização. A empresa continua adaptando seus custos para obter uma margem de contribuição maior para poder atender seus “gastos fixos”.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Todos estes 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 melhore, aumentando assim sua eficiência e eficácia.

Porém, nas pequenas empresas, onde o papel gerencial muitas vezes é exercido pelo próprio empreendedor, os fatores organizacionais e contextuais (fatores impessoais) não são os únicos que condicionam a decisão de adoção de um sistema de custeio, os fatores pessoais interferem na escolha. Critérios pessoais podem acabar determinando a escolha do sistema de custeio em detrimento de um sistema identificado como o mais adequado. Isso principalmente, pela tomada de decisão ser exercida diretamente pelos seus próprios sócios.

Para a gestão de custos na empresa estudada de pequeno porte há necessidade, no mínimo, da existência de instrumentos simplificados para controle das receitas, dos custos fixos e dos custos diretos, que podem perfeitamente serem confeccionados e gerenciados por meio do *software* Excel.

Vale ressaltar que no período da pesquisa o empresário por estar sofrendo com margens apertadas procurou rever sua gestão de custo. Após o levantamento realizado e a aplicação do novo método, o mesmo relatou que sua gestão ficou melhor através do controle dos seus custos pela margem de contribuição. Nota-se que o método utilizado precisa sempre de ajustes, para manter uma margem adequada. Assim como, para cobrir os custos fixos e despesas do total da operação. Até o momento, este novo formato tem atendido as expectativas da empresa.

A empresa ainda estuda aplicar outros métodos, principalmente por estar trabalhando novamente com serviços, o que muda em muito a forma como é tratado os custos no comércio.

REFERÊNCIAS

AEDB. O Atual Cenário Das Micro E Pequenas Empresas No Brasil. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos16/14924134.pdf>> Acesso em: 25 jul 2017.

BREVIAN, P. A; CERVO, A. L. **Metodologia científica**. São Paulo, Makron Books, 1996.

BODNAR, George H; HOPWOOD, William S. **Accounting Information Systems**. 4. ed. Massachusetts: Allyn and Bacon, 1990.

CLEMENTE, Ademir et al. **Gestão de Custos nas Micro e Pequenas Empresas das regiões sul e sudeste de Curitiba**. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/37/37>> Acesso em: 01.mar 2017.

COGAN, S.. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia** empresarial. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1994.

DE ROCCHI, C. A.. **Sistema de custeamento de atividades (ABC costing) versus mapa de localização de custos: um estudo comparativo**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v. 23, n. 77, abr./jun. 1994.

EMPRESOMETRO. **Empresas no paraná**. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br/Site/Estatisticas>> Acesso em: 02 mar 2017.

GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ. **DECRETO N. 3.822**. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/2201203822.pdf>> Acesso em: 10 jul 2017.

LEONE, G. S. G. **Custos: um enfoque administrativo**. 10. ed. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, Serviço de Publicações, 1991.

LEONE, R. J. G.; LEONE, N. M. C. P. G. **Pequenas e médias empresas: contribuições para discussão sobre por que e como medir o seu tamanho**. Revista do Mestrado em Administração da Universidade Potiguar - RaUnP - Ano 4, n.1 (out.2011./mar. 2012).

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

MOURA, Herval da Silva. **O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa?** Disponível em: <http://www2.uefs.br/sitientibus/pdf/32/o_custeio_por_absorcao_e_o_custeio_variavel.pdf> Acessado em : 02 mar 2017.

PEREZ, José Hernandez Jr; OLIVEIRA, Luís Martins; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTAL BRASIL. **Sobrevivência e mortalidade. 2012**. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/02/sobrevivencia-e-mortalidade>. Acesso em: 01 mar 2017.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Metodos de custeio. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/metodosdecusteio.htm>> Acesso em: 02 mar 2017.

SEBRAE. **Entenda as diferenças entre microempresa, pequena empresa e mei.** Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos>> Acesso em: 19 jul 2017.

SEBRAE. **Micro e pequenas empresas.** Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos>> Acesso em: 19 jul 2017.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil.** Disponível em: <<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-apresentacao-2016.pdf>> Acesso em: 17.nov 2017.

SIMON, C. C. **Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC.** Revista Interamericana de Contabilidad n65, abril-junho/1997.

THIOLLENT, M. **Problemas de metodologia.** In: FLEURY, A. C.; VARGAS, N. Organização do trabalho. São Paulo, Atlas, 1983.

WARREN, C. S.; REEVE, J. M.; FESS, P. E. **Contabilidade gerencial.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

ANEXOS

ANEXO A – Roteiro de Entrevista

FATORES CONTEXTUAIS

- Exigências do governo
- Exigências do cliente
- Exigências do mercado

FATORES ORGANIZACIONAIS

- Proporção dos custos diretos/indiretos
- Sistemas de produção
- Complexidade do sistema produtivo
- Novos produtos

FATORES PESSOAIS

- Histórico e tradição
- Experiência
- Valor cultural (devido ao mercado, devido ao contador)
- Peso do Contador (influência)

ANEXO B - Partilha do Simples Nacional – Comércio (vigente de 01/01/2012 a 31/12/2017)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

| Receita Bruta em 12 meses (em R\$) | Alíquota | IRPJ | CSLL | Cofins | PIS/Pasep | CPP | ICMS |
|---|-----------------|-------------|-------------|---------------|------------------|------------|-------------|
| Até 180.000,00 | 4,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 2,75% | 1,25% |
| De 180.000,01 a 360.000,00 | 5,47% | 0,00% | 0,00% | 0,86% | 0,00% | 2,75% | 1,86% |
| De 360.000,01 a 540.000,00 | 6,84% | 0,27% | 0,31% | 0,95% | 0,23% | 2,75% | 2,33% |
| De 540.000,01 a 720.000,00 | 7,54% | 0,35% | 0,35% | 1,04% | 0,25% | 2,99% | 2,56% |
| De 720.000,01 a 900.000,00 | 7,60% | 0,35% | 0,35% | 1,05% | 0,25% | 3,02% | 2,58% |
| De 900.000,01 a 1.080.000,00 | 8,28% | 0,38% | 0,38% | 1,15% | 0,27% | 3,28% | 2,82% |
| De 1.080.000,01 a 1.260.000,00 | 8,36% | 0,39% | 0,39% | 1,16% | 0,28% | 3,30% | 2,84% |
| De 1.260.000,01 a 1.440.000,00 | 8,45% | 0,39% | 0,39% | 1,17% | 0,28% | 3,35% | 2,87% |
| De 1.440.000,01 a 1.620.000,00 | 9,03% | 0,42% | 0,42% | 1,25% | 0,30% | 3,57% | 3,07% |
| De 1.620.000,01 a 1.800.000,00 | 9,12% | 0,43% | 0,43% | 1,26% | 0,30% | 3,60% | 3,10% |
| De 1.800.000,01 a 1.980.000,00 | 9,95% | 0,46% | 0,46% | 1,38% | 0,33% | 3,94% | 3,38% |
| De 1.980.000,01 a 2.160.000,00 | 10,04% | 0,46% | 0,46% | 1,39% | 0,33% | 3,99% | 3,41% |
| De 2.160.000,01 a 2.340.000,00 | 10,13% | 0,47% | 0,47% | 1,40% | 0,33% | 4,01% | 3,45% |
| De 2.340.000,01 a 2.520.000,00 | 10,23% | 0,47% | 0,47% | 1,42% | 0,34% | 4,05% | 3,48% |
| De 2.520.000,01 a 2.700.000,00 | 10,32% | 0,48% | 0,48% | 1,43% | 0,34% | 4,08% | 3,51% |
| De 2.700.000,01 a 2.880.000,00 | 11,23% | 0,52% | 0,52% | 1,56% | 0,37% | 4,44% | 3,82% |
| De 2.880.000,01 a 3.060.000,00 | 11,32% | 0,52% | 0,52% | 1,57% | 0,37% | 4,49% | 3,85% |
| De 3.060.000,01 a 3.240.000,00 | 11,42% | 0,53% | 0,53% | 1,58% | 0,38% | 4,52% | 3,88% |
| De 3.240.000,01 a 3.420.000,00 | 11,51% | 0,53% | 0,53% | 1,60% | 0,38% | 4,56% | 3,91% |
| De 3.420.000,01 a 3.600.000,00 | 11,61% | 0,54% | 0,54% | 1,60% | 0,38% | 4,60% | 3,95% |

ANEXO C - Percentual de redução a ser informado no programa gerador do documento de arrecadação do simples nacional - PGDAS - pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes do simples nacional (Lei Complementar n. 139, de 10 de novembro de 2011)

| | <i>COLUNA 1</i> | <i>COLUNA 2</i> | <i>COLUNA 3</i> |
|---|---|---|---|
| <i>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</i> | <i>Percentual de ICMS na LC n. 123/2006</i> | <i>Percentual de ICMS a ser observado pelas empresas optantes do Simples Nacional no Estado do Paraná</i> | <i>Percentual de redução a ser informado no PGDAS</i> |
| <i>Até 180.000,00</i> | <i>1,25%</i> | <i>isenção</i> | <i>Informar isenção</i> |
| <i>De 180.000,01 a 360.000,00</i> | <i>1,86%</i> | <i>isenção</i> | <i>Informar isenção</i> |
| <i>De 360.000,01 a 540.000,00</i> | <i>2,33%</i> | <i>0,67%</i> | <i>71,24%</i> |
| <i>De 540.000,01 a 720.000,00</i> | <i>2,56%</i> | <i>1,07%</i> | <i>58,20%</i> |
| <i>De 720.000,01 a 900.000,00</i> | <i>2,58%</i> | <i>1,33%</i> | <i>48,45%</i> |
| <i>De 900.000,01 a 1.080.000,00</i> | <i>2,82%</i> | <i>1,52%</i> | <i>46,10%</i> |
| <i>De 1.080.000,01 a 1.260.000,00</i> | <i>2,84%</i> | <i>1,83%</i> | <i>35,56%</i> |
| <i>De 1.260.000,01 a 1.440.000,00</i> | <i>2,87%</i> | <i>2,07%</i> | <i>27,87%</i> |
| <i>De 1.440.000,01 a 1.620.000,00</i> | <i>3,07%</i> | <i>2,27%</i> | <i>26,06%</i> |
| <i>De 1.620.000,01 a 1.800.000,00</i> | <i>3,10%</i> | <i>2,42%</i> | <i>21,94%</i> |
| <i>De 1.800.000,01 a 1.980.000,00</i> | <i>3,38%</i> | <i>2,56%</i> | <i>24,26%</i> |
| <i>De 1.980.000,01 a 2.160.000,00</i> | <i>3,41%</i> | <i>2,67%</i> | <i>21,70%</i> |
| <i>De 2.160.000,01 a 2.340.000,90</i> | <i>3,45%</i> | <i>2,76%</i> | <i>20,00%</i> |
| <i>De 2.340.000,01 a 2.520.000,90</i> | <i>3,48%</i> | <i>2,84%</i> | <i>18,39%</i> |
| <i>De 2.520.000,01 a 2.700.000,90</i> | <i>3,51%</i> | <i>2,92%</i> | <i>16,81%</i> |
| <i>De 2.700.000,01 a 2.880.000,90</i> | <i>3,82%</i> | <i>3,06%</i> | <i>19,90%</i> |
| <i>De 2.880.000,01 a 3.060.000,90</i> | <i>3,85%</i> | <i>3,19%</i> | <i>17,14%</i> |
| <i>De 3.060.000,01 a 3.240.000,90</i> | <i>3,88%</i> | <i>3,30%</i> | <i>14,95%</i> |
| <i>De 3.240.000,01 a 3.420.000,90</i> | <i>3,91%</i> | <i>3,40%</i> | <i>13,04%</i> |
| <i>De 3.420.000,01 a 3.600.000,90</i> | <i>3,95%</i> | <i>3,50%</i> | <i>11,39%</i> |