

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIELA DOS SANTOS ESTELAI

GESTÃO DE CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NAS
INDÚSTRIAS GRÁFICAS DA CIDADE DE DOURADOS/MS

Dourados/MS

2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

DANIELA DOS SANTOS ESTELAI

GESTÃO DE CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NAS
INDÚSTRIAS GRÁFICAS DA CIDADE DE DOURADOS/MS

Trabalho de Graduação apresentado à Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia da Universidade Federal da Grande Dourados, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Me. Glenda de Almeida Soprane

Banca Examinadora:

Professor Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes

Professor Dr. Rafael Martins Noriller

Dourados/MS

2018

GESTÃO DE CUSTOS PARA FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA NAS INDÚSTRIAS
GRÁFICAS DA CIDADE DE DOURADOS/MS
DANIELA DOS SANTOS ESTELAI

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Presidente

Professora: Ma. Glenda de Almeida Soprane

Avaliador

Professor: Dr. Antonio Carlos Vaz Lopes

Avaliador

Professor: Dr. Rafael Martins Noriller

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família e amigos que estão ao meu lado nos momentos alegres e são minha base de força nos momentos difíceis, dando sentido a minha vida. Agradeço a todos os professores pelo conhecimento transmitido, proporcionando a realização desse trabalho. Sou grata também a Deus por permitir eu concluir minha graduação, com saúde, força e paz.

RESUMO

Esse estudo buscou identificar e analisar as técnicas utilizadas pelas indústrias gráficas da cidade de Dourados-MS, para controlar seus custos de produção e formarem o preço de venda de seus produtos. A pesquisa é caracterizada como descritiva com abordagem qualitativa, realizada através de estudo bibliográfico e aplicação de questionário em treze gráficas associadas ao SINDGRAF. Os resultados demonstram que os principais meios utilizados para registrar os custos estão divididos entre software e planilhas. Assim como, a maioria das empresas considera somente os custos variáveis para o cálculo do custo dos produtos e o método mais utilizado é o custeio variável. Quase a totalidade das gráficas analisadas possui alguma forma de controle de custos e consideram o cálculo do custo para formarem o preço de venda de seus produtos. No entanto, ao se depararem com a concorrência de mercado a principal medida apontada foi reduzir sua margem de lucro, assim fica ressaltada a importância da gestão de custos para assegurar a competitividade dessas empresas.

Palavras-chave: Controle; Custos; Gestão; Preço de Venda; Gráficas.

ABSTRACT

This study aimed to identify and analyze the techniques used by the graphic industries of the city of Dourados-MS, to control their production costs and form the selling price of their products. The research is characterized as descriptive with a qualitative approach, performed through a bibliographical study and questionnaire application in thirteen graphic industries associated to SINDGRAF. The results demonstrate that the main methods used to record the costs are divided by software and spreadsheets. Furthermore, most companies consider only the variable costs for the calculation of the cost of the products and the most used method is the variable costing. Almost all of the analyzed graphic industries have some method to control cost and consider the cost calculation to form the selling price of their products. However, when faced with market competition, the main method used was reduce their profit margin, emphasizing the importance of cost management to ensure the competitiveness of these companies.

Keywords: Control; Costs; Management; Selling Price; Graphic Industries.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1- Definições gasto, custo, investimento, despesa e perda.	14
Quadro 2- Contas do estoque e definições.	18
Quadro 3 - Diferenças básicas entre custeio por ordem e custeio por processo.....	24
Quadro 4 - Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por Absorção, ABC e Variável.	30
Gráfico 1 - Métodos de apuração dos custos dos Estoques.....	42
Gráfico 2 - Uso da Margem de Contribuição se utilizar o custeio variável	45
Gráfico 3 - Fatores que influenciam na formação do preço de venda.....	48

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Faturamento Anual das empresas.....	39
Tabela 2 - Perfil dos respondentes da Pesquisa.....	40
Tabela 3 - Registro e Controle dos custos.....	41
Tabela 4 - Métodos de apuração dos custos dos Produtos.....	43
Tabela 5 - Técnicas de planejamento e controle de custos.....	44
Tabela 6 - Principais motivos ou fatores limitantes para não implantar alguma forma de controle de custos.....	46
Tabela 7 - Critérios utilizados na formação do preço de venda.....	47
Tabela 8 - Procedimentos para redução dos preços e dos custos.....	49

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.2.1 Objetivo Geral	11
1.2.2 Objetivos Específicos	11
1.3 JUSTIFICATIVA	11
2 REVISÃO TEÓRICA	14
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS	14
2.1.1 Custos Diretos	15
2.1.2 Custos Indiretos	16
2.1.3 Custos Fixos	17
2.1.4 Custos Variáveis	17
2.2 ESTOQUES	18
2.2.1 Apuração dos custos do Estoque	19
2.2.2 Preço Específico	20
2.2.3 PEPS ou FIFO	20
2.2.4 UEPS ou LIFO	20
2.2.5 Média Ponderada Móvel.....	21
2.2.6 Média Ponderada Fixa	21
2.2.7 Inventário dos Estoques.....	22
2.3 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS	22
2.3.1 Sistema de Acumulação por Ordem	23
2.3.2 Sistema de Acumulação por Processo	24
2.3.3 Sistema de Acumulação Híbrido	25
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO	25
2.4.1 Custeio por Absorção	26
2.4.2 Departamentalização	27
2.4.3 Custeio ABC.....	28
2.4.4 Custeio Direto ou Variável	29
2.5 FORMAS DE CUSTEIO	30
2.6 PREÇO DE VENDA.....	31
2.6.1 Formação do Preço de Vendas com base em Custos: <i>MARK-UP</i>	33
2.6.2 Fixação do Preço de Venda com Base em custos: Margem de Contribuição	34
2.6.3 Fixação do Preço de Venda com Base em custos: Custeio Meta	34
3 METODOLOGIA.....	36
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA	36
3.2 OBJETO DA PESQUISA	37
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	37
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISES DE DADOS	38
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	39
4.1 PERFIS DAS EMPRESAS E RESPONDENTES	39
4.2 CONTROLES DOS CUSTOS	40
4.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA.....	47
5 CONCLUSÕES.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52
ANEXO A – QUESTIONÁRIO	55
APÊNDICE A- LISTAGEM DAS GRÁFICAS DE DOURADOS-MS.....	59

INTRODUÇÃO

Um dos importantes fatores para a lucratividade de uma empresa é a formação do seu preço de venda. Conforme define Pereira (2000), o preço de venda é o valor pelo qual o cliente paga por um determinado produto, que atenda todas as suas necessidades e, em troca ofereça retorno financeiro. Assim, para a empresa ter lucro, o valor recebido deverá cobrir todos os seus gastos com o produto e gerar uma margem de retorno para a organização. O preço é o fator chave que o cliente considera na decisão de compra, essa decisão influenciará diretamente no resultado da empresa (CANEVER et al., 2012).

No entanto, preços de venda elevados podem trazer desvantagens às empresas, como por exemplo, perder clientes, se o preço estabelecido for maior que o praticado pelo mercado. Então uma das opções para garantir a competitividade seria reduzir seus custos excessivos (SANTOS, 2017).

Segundo Calado et al. (2005, p.5) “[...] os custos e os preços dos concorrentes podem afetar os preços cobrados por uma empresa, assim se o concorrente vende um produto parecido, por preço inferior, isso a obrigará a baixar seus preços”.

Dado à complexidade de interferir no preço de venda torna necessário às empresas adotarem sistemas para gestão dos seus custos. Machado e Souza (2006) definem a gestão de custos como o planejamento e controle dos recursos demandados para produção, buscando sua eficiência operacional.

A gestão de custos tem ganhado atenção no auxílio à tomada de decisão, devido à necessidade que as empresas industriais têm em produzir com capacidade competitiva no mercado. A escolha de um eficiente sistema de custos e adequado método de custeio, que melhor atenda a suas necessidades para tomada de decisão, proporciona à empresa vantagem competitiva, por meio da oferta de produtos melhores a preços acessíveis ou inferiores aos praticados no mercado (MELO; LEONE, 2015).

1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

No mercado competitivo da segunda década de século XXI, os clientes estão mais exigentes na busca de produtos com qualidade aliado a preços menores. Um dos problemas enfrentados pelas empresas está na prática utilizada para formação do preço de venda dos produtos, que seja eficiente no mercado em que atuam. Essa problemática afeta principalmente as micro e pequenas empresas, pois na maioria das vezes, não há pessoas que

possuem conhecimento e capacidade técnica sobre estratégias gerenciais, importantes para tomada de decisão e gerenciamento do preço (PEREIRA, 2000).

Os custos influenciam os preços na medida em que afetam a oferta. Quanto menor for o custo de um produto em relação ao seu preço, maior será a capacidade de fornecimento por parte da empresa. No outro extremo, a empresa que apresenta redução de custos pode baixar seus preços, aumentando a procura, ou se caso seus custos aumentarem, os preços se elevariam, diminuindo a procura (CALADO et al., 2005).

Dessa forma, visando atuar na eficiência da formação de preço, a pesquisa desenvolvida buscou responder a seguinte pergunta: Como as empresas gráficas, da cidade de Dourados/ MS, controlam seus custos e formam o preço de venda de seus produtos?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar como as empresas gráficas da cidade de Dourados/MS controlam seus custos e formam o preço de venda de seus produtos.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar as técnicas utilizadas pelas gráficas de Dourados/MS para controle de seus custos.
- b) Identificar as técnicas utilizadas pelas gráficas de Dourados/MS no processo de formação do preço de venda de seus produtos.
- c) Analisar como essas empresas fazem a gestão dos custos de produção, enfatizando a gestão de custos como forma para determinar o preço de venda.

1.3 JUSTIFICATIVA

Conhecer e gerir custos para formar corretamente o preço de venda é importante, pois é através dos resultados obtidos pela venda dos seus produtos que as empresas asseguram continuidade de suas atividades no longo prazo. A aplicação de preços menores, através de redução dos custos garante a empresa maior rentabilidade e sua participação no mercado (CALADO et al., 2005).

A compreensão dos benefícios que a gestão dos custos oferece é essencial para que as empresas alcancem o lucro almejado, uma vez que conhecer os custos dos produtos possibilita analisar as vendas realizadas, como por exemplo, se os preços estão cobrindo os custos e proporcionando o lucro. Assim, auxilia em uma precificação correta para que a empresa atinja a lucratividade desejada e possibilita a análise da rentabilidade dos negócios para tomada de decisão (RODRIGUES; CARREIRA, 2017).

Vários estudos contribuíram sobre o assunto dado a relevância da gestão de custos para a formação do preço de venda, como por exemplo, Calado et al. (2005) estudou essa abordagem de formação de preços sob a ótica da contabilidade, enfatizando a gestão de custos como meio de determinação de preços para a agroindústria. Concluiu com seu trabalho que a maior parte das empresas respondentes possui alguma estrutura de controle de custos. Porém, existem alguns fatores limitantes para implantação dos sistemas de custos, como por exemplo, algumas empresas alegaram que a contabilidade gerencial era suficiente, outras consideraram que a produção era pequena não necessitando de um sistema de custos.

Cardoso (2011) analisou em sua pesquisa a apuração dos custos e despesas variáveis, a alocação dos custos e despesas fixas e a sua relação com a fixação do preço de venda em três restaurantes à la carte, devido a relevância do planejamento e controle de custos para gerir esses empreendimentos. Concluiu que apesar dos restaurantes utilizarem técnicas de gestão de custos empíricas estão no mercado há bastante tempo, no entanto, sugere o aperfeiçoamento das ações de gestão dessas empresas através da utilização de um sistema de custos adaptado a realidade das micro e pequenas empresas. Possibilitando a introdução de novos produtos, abandono de algum produto do cardápio e melhoria de rentabilidade em relação a produtos dos concorrentes.

Canever et al. (2012) em seu trabalho observou quais as práticas de formação de preço nas maiores empresas industriais de Santa Catarina, em virtude da importância da formação de um preço competitivo para as organizações atingirem seu objetivo de lucro e garantir seu crescimento a longo prazo. Das empresas pesquisadas quase todas disseram usar algum método de custeio para a formação do seu preço de venda. Assim como, a maior parte das empresas analisa a sensibilidade do consumidor e os preços dos concorrentes para formarem seu preço de venda, e utilizam um método misto da decisão do preço.

Pistore et al. (2015) também colaborou sobre o assunto com seu estudo, cujo o objetivo foi confrontar o método de custo e de formação de preço de venda utilizado por uma indústria de suspensões pneumáticas, identificando as necessidades, a importância da contabilidade de custos e as dificuldades que a empresa enfrenta, propondo melhorias nesses

processos para que auxiliem na tomada de decisões. Devido à importância da gestão de custos dado o grande volume de recursos consumidos nas diversas atividades. Constatou que a empresa estudada não utilizava nenhum método de custeio em seu dia a dia. Através do cálculo do preço de venda através do *markup*, verificou-se que a indústria não estava recebendo pelos seus produtos a margem de lucro desejada. Sendo assim, o estudo propôs algumas estratégias da contabilidade de custos para melhoria de desempenho, tornando a empresa mais competitiva, visando a redução e controle dos custos sem afetar a lucratividade.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é o ramo que aborda o controle do custo de cada produto vendido ou serviço prestado, ela permite que as empresas utilizem suas contas para esclarecer todos os custos necessários para o funcionamento de um negócio, com o objetivo de alcançar uma operação eficiente, econômica e lucrativa (SILVA FILHO, 2014).

Com o acirramento da concorrência e de um mercado globalizado, ocorreram mudanças nas estratégias e nas práticas gerenciais utilizadas pelas organizações, com reflexos na gestão de custos. As empresas buscam a redução dos custos e aumento da produtividade de diversas formas. “O papel que a informação contábil exerce dentro de uma empresa é o de facilitar o desenvolvimento e a implementação das estratégias competitivas” (MACHADO; SOUZA, 2006, p. 45).

A contabilidade de custos inicialmente era utilizada somente nas empresas industriais, com a única finalidade de avaliação dos estoques, o avanço tecnológico da informação fez com que ela sofresse adaptações, passando para importante ferramenta de controle e decisões gerenciais para todos os tipos de empresas (MARTINS, 2010).

Primeiro, é necessário definir o que é considerado custos, pois a definição de custos não pode ser confundida com gasto, investimento, despesas e perdas. O Quadro 01 traz as definições técnicas dos termos para auxílio no entendimento da contabilidade de custos.

Gasto	Compra de um produto ou serviço que gera desembolso financeiro para a entidade, representado por entrega de ativos, normalmente dinheiro.
Custo	Todo gasto na aquisição de bens ou serviços utilizados no processo produtivo de outros bens e serviços.
Investimento	Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos, são todos gastos com bens que proporcionam retornos a instituição.
Despesas	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. São todos gastos para manutenção da estrutura organizacional, necessários para vender e enviar os produtos, relacionados com as áreas administrativas e comerciais.
Perda	Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária, são eventos não habituais e economicamente negativos.

Quadro 1- Definições gasto, custo, investimento, despesa e perda.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Martins (2010) e Padoveze (2007).

Reduzir custos é uma consequência da administração da produção, da avaliação da real necessidade do processo de fabricação, de gastos corretos e mínimos e eliminação de desperdícios fabris. Se o controle do custo for adequado, a empresa já terá uma vantagem competitiva, pois o preço de venda é determinado pelo mercado e não pelo critério de formação através do custo (PADOVEZE, 2007).

O esquema básico para a contabilidade de custos consiste em primeiramente separar os gastos em o que são custo e o que são despesas. Após, os custos diretos serão apropriados diretamente ao produto e os custos indiretos serão rateados entre todos os produtos, para se obter o custo total de produção (MARTINS, 2010).

2.1.1 Custos Diretos

Em relação aos produtos fabricados os custos podem se dividir em diretos e indiretos. Nos custos diretos é possível a medição da quantidade e valor do recurso necessário para produção, que poderá ser apropriado diretamente ao produto, como por exemplo, mão de obra (MOD) e matéria prima (MP). Os custos indiretos de fabricação são aqueles que necessitam de um critério de cálculo para distribuição e apropriação aos produtos, como por exemplo, a depreciação das máquinas e o aluguel da fábrica (DUBIOS et al., 2006).

Segundo Padoveze (2007) os custos diretos são os gastos que podem ser fisicamente e diretamente atribuídos aos produtos finais, podendo ser fixos ou variáveis. Sua apropriação pode ser diretamente ao produto, bastando que exista uma medida de consumo para atribuição a cada produto, como por exemplo, kg, horas-máquinas e horas-trabalhadas (CREPALDI, 2004).

As matérias-primas e embalagens são consideradas como custos diretos, quando for possível identificar quanto foi utilizado na fabricação de cada produto. Alguns itens poderão ser classificados como direto ou indireto, dependendo do ramo da atividade, por exemplo, a mão de obra será classificada como direta se a empresa obtiver informações de quais operários que trabalharam em cada produto e por quanto tempo, caso contrário será considerada indireta (MARTINS, 2010). Para melhor entendimento, Crepaldi (2004, p.54) em seu livro exemplifica:

Um operário opera uma máquina, na qual são fabricados vários produtos. Se conseguirmos medir o tempo de produção de cada produto por meio de controles, então a mão-de-obra é direta, se não conseguirmos e tivermos que nos utilizar de qualquer critério de rateio para apropriar a mão-de-obra aos produtos, então ela será Mão-de-obra Indireta –MOI.

As depreciações das máquinas, por sua vez, se forem causadas por cada unidade de produto fabricado ou por obsolescência técnica, que se possa alocar corretamente aos produtos, serão um custo direto. Quando a depreciação for de instalações ou prédios, usualmente será considerada como indireto (PADOVEZE, 2007).

2.1.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos são definidos por Padoveze (2007) como os custos comuns aos vários produtos ou segmentos de atividades, que não poderão ser alocados de forma direta, somente serão atribuídos através de critérios de distribuição e alocação.

Para Crepaldi (2004, p. 91), o custo indireto “é todo custo que não está vinculado diretamente ao produto, mas ao processo produtivo”. Como, por exemplo, o aluguel da fábrica, energia elétrica, materiais indiretos, entre outros.

São custos que não oferecem condições de medição da quantidade utilizada por cada produto, tendo que a alocação ser feita de forma estimada e arbitrariamente fixada, muitas vezes, tratados como indiretos devido sua irrelevância ou dificuldade de medição, Conforme Martins (2010, p. 49) descreve:

Finalmente, certos custos, como a Energia Elétrica, podem ser relevantes, mas não tratados como diretos, já que para tanto seria necessária a existência de um sistema de mensuração do quanto é aplicado a cada produto. Por ser caro esse sistema ou de difícil aplicação, ou ainda por não ser muito diferente o valor assim obtido daquele que se calcularia com base na potencia de cada maquina e no volume de sua utilização, prefere-se fazer a apropriação de forma indireta.

Os custos indiretos de fabricação (CIF) deverão ser incorporados a cada produto, “[...] havendo um custo comum em uma empresa que produz vários produtos, é necessário fazer com que cada bem absorva uma parte deste custo comum.” (DUBOIS et al., 2006, p. 73). Para isso é necessário algum método de rateio.

Para Crepaldi (2004), rateio é um mecanismo usado para divisão dos custos, a base utilizada deve ser o mecanismo mais utilizado na produção, por exemplo, horas de mão de obra e horas máquinas.

Elege-se a base de rateio que se acredita que o custo indireto tenha sido consumido na mesma proporção. Após a escolha, divide-se o total do CIF pelo total da base escolhida, obtendo o coeficiente de rateio, que será multiplicado pelas parcelas que compõem a base. Por exemplo, a total do gasto com depreciação poderá ser dividido pelo total de horas máquinas utilizado, multiplica-se o coeficiente encontrado pela quantidade de horas que foi utilizado em cada produto ou departamento (DUBIOS et al., 2006).

2.1.3 Custos Fixos

Os custos também podem ser classificados quanto ao volume de produção, em custos fixos e variáveis. Os custos fixos são aqueles que independente do volume de produção seu valor será sempre o mesmo, como por exemplo, o aluguel da fábrica (DUBOIS et al., 2006).

Esses custos se mantêm constantes nas alterações mínimas das atividades. “[...] assim, os custos são fixos dentro de um intervalo relevante de produção ou venda, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos” (PADOVEZE, 2007, p. 326). Assim como, Martins (2010, p. 50) ressalta a relação do tempo e volume para a classificação em fixos e variáveis, segundo o autor:

É de grande importância notar que a classificação em Fixos e variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total dos custos com um item nessa unidade de tempo e o volume de atividade. Não se trata, como no caso da classificação de diretos e indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida. Por exemplo, a matéria prima é um custo variável, já que por mês, seu valor total consumido depende da quantidade de bens fabricados. Entretanto, por unidade elaborada a quantidade de matéria prima é provavelmente a mesma; mas isso não lhe tira a característica de variável; pelo contrário, reforça-a.

Os custos fixos são para as micros e pequenas empresas os de maior dificuldade para calculá-los, pois, elas têm grande dificuldade em distinguir e separar os custos fixos e os custos variáveis pertinentes a empresa (PEREIRA, 2000).

2.1.4 Custos Variáveis

Os custos variáveis são aqueles que alteram em relação ao volume de produção, por exemplo, quanto maior a quantidade produzida maior será a quantidade de matéria prima necessária (DUBOIS et al., 2006).

Tendo como base a quantidade de produto final, são os custos e despesas cujo montante variam na mesma proporção que as atividades (PADOVEZE, 2007). Para Cardoso (2011, p. 108): “Custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa”.

Os materiais diretos, por exemplo, se comportam como custos variáveis uma vez que seu consumo, em determinado período, depende diretamente do volume de produção, quanto maior a quantidade produzida, maior será seu consumo (MARTINS, 2010).

2.2 ESTOQUES

Segundo o pronunciamento técnico CPC 16 (R1)- Estoques (2009, p. 2) “ Estoques são ativos: Mantidos para venda no curso normal dos negócios; em processo de produção para venda; ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

De acordo com Martins et al. (2013) os estoques são ativos caracterizados pelo direito a sua propriedade, controle e transferência de todos os riscos e benefícios futuros. As contas de estoques podem incluir, conforme mostra o Quadro 02.

Produtos acabados	Oriundos da própria produção da empresa e mantidos para venda
Mercadorias para revenda	Produtos adquiridos de terceiros para revenda.
Produtos em elaboração	Matérias primas em processo de transformação e todos os custos diretos e indiretos não concluídos na data no balanço.
Matérias primas	Materiais essenciais, que serão transformados no processo produtivo.
Materiais de embalagem	Destinados a embalagem e acondicionamento do produto.
Materiais auxiliares	Materiais de menor significância no valor do custo e identificação do produto.
Materiais de manutenção e suprimento gerais	Materiais usados para manutenção e consertos de máquinas e equipamentos.
Importação em andamento	Custos incorridos em importações em andamento ou mercadorias em trânsito.
Almoxarifado	Itens de consumo em geral, grande parte de pequeno valor
Adiantamento a fornecedores	Adiantamentos a fornecedores de compras específicas para estoques.
Perdas em estoques	Perdas estimadas de estoques deteriorados ou obsoletos.

Quadro 2- Contas do estoque e definições.

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Martins et al. (2013).

A mensuração dos estoques conforme determina o CPC 16 (R1) (2009) será feita pelo valor de custo ou valor realizável líquido, dos dois o menor. Martins et al. (2013, p. 83) ressalta que “Por valor realizável líquido entende-se o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzidos dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda”.

O valor realizável líquido não pode ser confundido com o valor justo, o primeiro representa o valor que a entidade espera receber do decorrer normal das atividades. Já o segundo, seria o montante que poderia ser recebido pelos estoques mediante venda no mercado (MARTINS et al., 2013).

Para a elaboração do Balanço Patrimonial as empresas são obrigadas pelo artigo 183 da Lei n. 6.404/1976, fundamentado no CPC 16, a avaliarem seus estoques pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

O custo é a base para a avaliação dos estoques, porém quando houver perdas ou redução do preço de venda a um nível inferior ao do custo, deve-se assumir como base de avaliação o preço inferior, mediante registro de uma perda estimada, para que atenda a Lei n. 6.404/1976 das Sociedades por Ação, para ajustá-lo a valor de mercado, eliminando dos estoques a parcela do custo provavelmente não recuperável (MARTINS et al., 2013).

2.2.1 Apuração dos custos do Estoque

A apuração dos custos dos estoques é um dos itens mais complexos da contabilidade de custo, pois geralmente possuem grandes quantidades de itens e com movimentações de entradas e saídas constantes. O custo das matérias primas e outros itens similares serão registrados usualmente pelo valor da nota fiscal de compra, mais todos os custos adicionais incorridos para trazer à localização e condições atuais (MARTINS et al., 2013).

De acordo com o pronunciamento técnico CPC 16 (R1)- Estoques (2009) os valores do custo dos estoques devem incluir o custo de aquisição e de transformação. Compreendendo como custos de aquisição o preço de compra, impostos e tributos, transporte e manuseio, seguro, entre outros. Os custos de transformação incluem todos os custos diretos e indiretos de produção, fixos e variáveis.

Para Ribeiro (2018), o valor de custo dos estoques é determinado pelo valor das compras, incluindo as despesas adicionais ao valor das notas fiscais, como por exemplo, fretes, seguros, descontos ou abatimentos incondicionais obtidos, tributos não recuperáveis e juros embutidos nas compras a prazo.

Tendo em vista a dificuldade em controlar o preço de custo dos vários produtos em estoque, uma vez que são adquiridos em datas e com preços unitários distintos. É necessário critérios para avaliação do custo desses materiais. Para isso, existem alguns métodos, segundo Martins et al. (2013) são eles: Método do preço específico; dos bens adquiridos mais recentemente (FIFO OU PEPS); método último a entrar e primeiro a sair (UEPS); do custo médio ponderado móvel e o do custo médio ponderado fixo.

2.2.2 Preço Específico

No método de preço específico cada produto do estoque é registrado pelo preço efetivamente pago para cada item determinado. É utilizado apenas em produtos que permitam determinar o preço específico de cada item do estoque e sua identificação física, como por exemplo, estoque de automóveis (MARTINS et al., 2013).

Os materiais que forem comprados para especificamente serem usados na fabricação de um determinado produto, sem passar pelo almoxarifado, também poderão ser registrados pelo preço efetivamente pago (RIBEIRO, 2018).

2.2.3 PEPS ou FIFO

Nesse método na medida em que acontecem as vendas, os estoques são baixados pelo custo de aquisição das primeiras compras. O primeiro que entra é o primeiro que sai (PEPS), assim a baixa de cada venda é dada pelo custo mais antigo em estoque (MARTINS et al., 2013).

Também conhecida pela sigla FIFO, formada pelas iniciais da frase em inglês: *First In, First Out*, que significa que os materiais em estoque estarão sempre registrados pelos custos mais recentes, já que as baixas das vendas são feitas pelo valor de custos dos primeiros produtos que entraram (RIBEIRO, 2018).

A ficha de controle de estoque é basicamente formada por três colunas: as das entradas, as das saídas e a de saldos. A coluna saldos fica evidenciada as quantidades estocadas identificadas pelo seu custo de aquisição, como a baixa é iniciada pelo custo mais antigo, as quantidades em estoque ficam registradas pelo custo mais recente (RIBEIRO, 2018).

2.2.4 UEPS ou LIFO

Ao contrário do método anterior, os estoques são baixados pelo custo das últimas mercadorias que entraram. Assim, a sigla UEPS significa: último que entra, primeiro que sai. A sigla LIFO tem o mesmo significado, só que formada pelas iniciais da frase em inglês: *Last In, First Out* (MARTINS et al., 2013).

Os materiais em estoque estarão atribuídos ao custo mais antigo. Na coluna saldo da ficha de controle de estoque também fica evidenciada a quantidade com seu custo de aquisição, a transferência para a produção é feita pelo custo unitário das últimas aquisições (RIBEIRO, 2018).

2.2.5 Média Ponderada Móvel

Nesse critério, as saídas de estoque serão baixadas pelo valor da média ponderada das compras. O valor de cada item do estoque altera-se pela compra de outras quantidades com preços diferentes. O Fisco não admite que essa média seja realizada para um exercício inteiro, no mínimo, os estoques devem ser valorados mensalmente, é aceito considerar todas as entradas e saídas de um mês como um único lote (MARTINS et al., 2013).

A coluna de saldos na ficha de controle de estoques será indicada as quantidades em estoques com seu custo médio, atualizados conforme a última compra. Para calcular uma nova média de custo, basta somar o valor do estoque antes com o valor da nova compra e dividir pela soma das quantidades (RIBEIRO, 2018).

2.2.6 Média Ponderada Fixa

Esse método originou-se da necessidade das empresas que possuem grandes quantidades e variedades de itens no estoque, como por exemplo, os supermercados, devido às dificuldades de controle dos seus estoques. Assim, ao final do período, por meio contagem física do estoque ou controle permanente valorizado aos preços unitários de venda, é apurado o custo total do estoque mediante a multiplicação do valor de entrada por quociente médio de custo com relação ao preço de venda do período (MARTINS et al., 2013).

O controle permanente é realizado através do registro do estoque a preço de venda, cada compra é registrada na contabilidade a preço de custo e no controle a preço de venda. Com o registro do preço de custo e de venda é possível identificar o percentual do preço de venda que corresponde ao custo, aplicando esse índice encontrado ao estoque final a preço de venda, encontramos o valor do estoque final a preço de custo (MARTINS et al., 2013).

Somente pode ser adotado por empresas que utilizam o sistema de inventário permanente, já que só serão avaliados ao final do período. Para obter o valor dos estoques, basta dividir o custo total dos materiais disponíveis para venda ou para uso pela quantidade total dos mesmos (RIBEIRO, 2018).

2.2.7 Inventário dos Estoques

O inventário permanente dos estoques é obrigatório através de fichas de estoques para cada item com seu movimento em quantidades, preço unitário e valor total, é exigido pela legislação do Imposto de Renda (MARTINS et al., 2013).

As empresas que adotarem o sistema de inventário permanente poderão avaliar seus estoques pelo critério escolhido, exceto UEPS e o Custo Médio Ponderado Fixo, pois tanto as normas internacionais de contabilidade IFRS, quanto às normas brasileiras de contabilidade NBC TG e o Fisco não recomendam a utilização desses dois métodos. No entanto, para fins de controle interno a empresa pode utilizar o método que lhe atenda melhor (RIBEIRO, 2018).

[...] cabe lembrar que, no Brasil, a legislação do Imposto de renda tem permitido, apenas, a utilização do método do preço específico, do custo médio ponderado móvel ou a dos bens adquiridos mais recentemente (FIFO OU PEPS). Vale destacar que, como não era permitido para fins fiscais, o uso do LIFO ou UEPS era esporádico. A partir do CPC 16- Estoques, sua utilização também não é contabilmente admitida. Por tudo isso, a maioria das empresas, no Brasil, utilizou e continua utilizando principalmente o custo médio ponderado móvel (MARTINS et al., 2013, p. 85).

As empresas que não fizerem o registro permanente dos estoques terão que realizar ao final do período contagem física dos seus estoques, também denominado de inventário periódico, com as unidades valorizadas aos preços de compras mais recentes (PEPS). Essa forma é aceita para fins fiscais, no entanto, para empresas industriais, esse método distorce os resultados da avaliação dos estoques, uma vez que não há um sistema de custo controlado, por isso não é recomendado para fins contábeis (MARTINS et al., 2013).

2.3 SISTEMAS DE ACUMULAÇÃO DE CUSTOS

Segundo Padoveze (2007) o sistema de acumulação de custos indica os meios para coleta e processamento das informações para custeamento dos produtos. É o processo para acumulação de dados para a contabilização e está atado ao processo produtivo.

Crepaldi (2004, p.183) define: “Sistema de Acumulação de Custos é a forma como os custos são acumulados e apropriados aos produtos”. Existem dois tipos: o sistema de acumulação por ordem e o de acumulação por processo, o que determina qual será usado é o processo produtivo da empresa.

Um sistema de custeio é um meio de representar o funcionamento do processo produtivo da empresa, com isso a empresa obterá subsídios para a apuração do valor monetário de seus custos em cada fase da produção (DUBOIS et al., 2006).

Algumas informações devem ser observadas para coleta, armazenamento e tratamento dos dados, como, por exemplo, a identificação de todo material e operações necessárias á fabricação de cada produto (PADOVEZE, 2007).

2.3.1 Sistema de Acumulação por Ordem

Um sistema de custeio por ordem coleta os custos de cada serviço desde o início até o final da produção dessa ordem, em uma folha de custos específica, sem considerar o período de realização do trabalho. Podendo uma ordem conter um único produto ou lotes de um produto (PADOVEZE, 2007).

Esse sistema é utilizado quando a empresa programa sua produção a partir de encomendas específicas, geralmente em pequenas quantidades e a cada ordem produtos diferentes (CREPALDI, 2004).

A aplicação gerencial do custeio por ordem se dá principalmente para a realização de orçamentos para aceitação de encomendas, assim como, acompanhamento dos gastos com desenvolvimentos de projetos e apurar os custos reais dando parâmetros para encomendas futuras (PADOVEZE, 2007). Os custos são transferidos das ordens para o estoque de produtos acabados ou para o custo dos produtos vendidos, de acordo com Crepaldi (2004, p. 184):

Nesse sistema, os custos são acumulados em folhas chamadas Ordem de Produção ou Ordem de Fabricação. A soma das Ordens de Produção em aberto representa o Estoque dos Produtos em Processo. Á medida que os produtos são completados, as Ordens de Produção são encerradas e os custos são transferidos para o estoque de produtos acabados ou CPV, conforme for o caso.

O tratamento contábil dos custos se dará com acumulação em conta específica para cada ordem ou encomenda, que independente do término do período contábil, só deixará de receber os custos quando a produção for encerrada. Primeiro apropriam-se os custos diretos, depois os indiretos aos departamentos, para posterior transferência às ordens (MARTINS, 2010).

2.3.2 Sistema de Acumulação por Processo

Esse sistema leva em consideração todos os custos incorridos em um determinado período de tempo, do total das unidades produzidas, sem tentar atribuir a um produto em específico. Obtendo o custo unitário pela divisão dos custos totais com a quantidade total (PADOVEZE, 2007).

A acumulação por processo ocorre quando a empresa produz itens em série, padronizados e geralmente para estoque. O sistema de custo reflete todo o processo de produção, acumulando os dados de cada departamento (ou centro de custos) e transferindo para o departamento seguinte, até obter o custo final (CREPALDI, 2004).

Quando no final do período houver produtos em processo é necessário distribuir os custos desses produtos para unidades acabadas. Então as unidades equivalentes de produção são o quanto equivalem os custos das unidades em processo em relação às acabadas. (CREPALDI, 2004). De acordo com Padoveze (2007, p. 318):

O custeamento por processo se utiliza do conceito de unidades equivalentes para apurar a quantidade do estoque periódico de produtos em processo, quando o processo em questão ainda não foi totalmente concluído. No final do período de apuração de custo, são encontrados produtos em diferentes graus de acabamentos nos diversos estágios do processo produtivo.

O Quadro 03 traz de forma resumida as diferenças entre o sistema por ordem e o sistema por processo.

QUANTO AO:	SISTEMA	
	POR ORDEM	POR PROCESSO
Produto fabricado	Produtos heterogêneos	Produtos homogêneos
Processo de produção	Intermitente	Contínuo
Tempo de produção	Produção mais demorada por unidade de produto	Produção mais rápida por unidade de produto
Volume de produção	Pequenos volumes	Grandes volumes
Destino de produção	Clientes específicos ou estoque	Estoque
Forma de controlar a produção	Através de ordens	Através de processo (depto, centro de custo)
Momento da apuração do custo da produção	No encerramento da ordem	No final do período definido como de apuração de custo
Cálculo do custo unitário	Custo total da ordem dividido pelas unidades produzidas das mesmas	Custo do processo dividido pelas unidades produzidas e equivalentes em processo no final do período

Quadro 3 - Diferenças básicas entre custeio por ordem e custeio por processo.

Fonte: Padoveze (2007, p.322).

O custeio por processo é aplicado na industrialização de diversos bens iguais, com especificações segundo o desejo do mercado, a produção é feita para estoques à espera de

venda. Em razão da continuidade existirá estoque iniciais e finais. Os custos são atribuídos à produção total, obtendo depois os valores médios dos custos unitários (DUBOIS et al., 2006).

2.3.3 Sistema de Acumulação Híbrido

O sistema híbrido é a mistura do sistema de ordem e o de processos, utilizados em produtos que possuem algumas características comuns e algumas específicas, produtos construídos com partes fundamentais iguais, mas acabamentos específicos (PADOVEZE, 2007).

Crepaldi (2004) separa esses produtos em co-produtos e subprodutos. Os co-produtos têm relevância igual no faturamento da empresa e seu controle de custo é feito por operação e não por produto. Já os subprodutos têm faturamento pouco relevante em relação ao total e seu valor de venda menos despesas são deduzidas do custo do produto principal.

Também denominado por Martins (2010) de produção conjunta, onde são fabricados diversos produtos que provem da mesma matéria prima, classificados em co-produtos ou subprodutos. Os subprodutos apresentam valor de venda e condições de comercialização normais quanto aos produtos principais, só que pouca irrelevância dentro do faturamento total da empresa. Já os co-produtos são os produtos principais, advindos da mesma matéria prima, responsáveis pelo faturamento total.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Os métodos de custeio são mecanismos de como devem ser feitos os custeios dos produtos, é o modo de identificar o custo unitário, por escolha pela administração da empresa do método que melhor atende as informações necessárias (PADOVEZE, 2007).

A apuração dos custos dos produtos está diretamente relacionada com a conta estoques, como demonstrado anteriormente, pois representa as baixas efetuadas nas contas estoques por vendas realizadas no período. Então o custo dos produtos vendidos é dado pela soma dos estoques iniciais, mais os custos de produção do período, subtraindo o estoque final e o estoque em elaboração no final do período (MARTINS et al., 2013).

Os principais métodos de custeio historicamente utilizados na contabilidade são o Custeio Direto ou Variável e o de Custeio por Absorção. Primeiramente, os custos fixos e indiretos não eram considerados relevantes na produção, com o passar do tempo as atividades se desenvolveram exigindo controles mais abrangentes. Então, os custos indiretos passaram a

ganhar importância, assim o custeio por absorção começou a ser mais utilizado e não somente como critério para avaliação de inventário dos estoques (PADOVEZE, 2007).

Com a necessidade de informações gerenciais sobre os custos dos produtos, com a tentativa de minimizar a alocação inadequada dos custos indiretos e fixos, passou-se a utilizar também o método de custeamento por atividades (Custo ABC), através de alocação dos custos aos produtos pelas atividades (PADOVEZE, 2007).

2.4.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção é o mais utilizado devido ser o método aceito pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR), em seu artigo 290 (BRASIL, 1999). Nele além dos custos variáveis, também são considerados os custos fixos e indiretos incorridos no período, que serão incorporados aos produtos através de meios de rateio (PADOVEZE, 2007). Segundo Martins (2010, p. 37) esse método:

Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos [...].

O custeio por absorção consiste na alocação de todos os custos, diretos e indiretos em cada fase da produção, possibilitando a extração do custo unitário de cada um. Com este método é possível apurar os saldos dos estoques, o custo da produção vendida (CPV), além de demonstrar a situação patrimonial no balanço (DUBOIS et al., 2006).

Esse método é aceito pela legislação fiscal brasileira, pois absorve ao estoque de produtos em processo ou acabados todos os custos incorridos, diretos e indiretos, estando de acordo com o critério de avaliação de estoques, já comentado anteriormente, exigido pela Lei n. 6.404/1976 das Sociedades por Ações (MARTINS et al., 2013).

O lucro líquido é afetado pelas alterações das quantidades produzidas, aumentando o lucro quando as vendas são maiores que a produção e diminuindo quando a produção é maior que as vendas. Isso porque os custos fixos são inventariados junto com as quantidades não vendidas (PADOVEZE, 2007).

Todos os custos de produção serão lançados no resultado a parte que corresponde aos produtos vendidos, enquanto todas as despesas vão para o resultado do período. Os gastos que não pertencem ao processo produtivo serão excluídos do custo (CREPALDI, 2004).

2.4.2 Departamentalização

A departamentalização é um sistema de atribuição de Custos Indiretos aos produtos através dos departamentos. Quando os gastos são gerados nos departamentos que beneficiam a produção, esses gastos serão custos, por isso os departamentos são também denominados como “centros de custos” (RIBEIRO, 2018).

Os departamentos são divisões ou setores que compõem um estabelecimento. Segundo Ribeiro (2018, p. 219), “para a contabilidade de custos, departamento é a menor unidade administrativa da empresa industrial, composta por homens e bens, capaz de realizar tarefas homogêneas”.

Apesar de a maioria das vezes serem constituídos de pessoas e máquinas, os departamentos podem ter somente pessoas ou somente máquinas que realizam atividades homogêneas, como por exemplo, montagem, pintura e almoxarifado (MARTINS, 2010).

Em um departamento poderá haver mais de um centro de custo, por exemplo, em um departamento de produção com várias máquinas, sendo operadas por funcionários com carga horária e salários diferentes, que fabriquem vários produtos, alguns produtos passam por todas as máquinas, outros não. Nessa situação, o departamento poderá ser dividido por vários centros de custos, separando máquinas e ou funcionários, conforme importância para divisão dos custos indiretos (RIBEIRO, 2018).

Os departamentos são divididos em dois tipos de acordo com a sua natureza, para acumulação dos custos, são eles: Departamentos produtivos, responsáveis pela fabricação dos produtos e Departamentos de serviços, que são os departamentos que auxiliam todos os setores empresa (RIBEIRO, 2018).

Nos departamentos produtivos são alocados os custos diretos e indiretos aos produtos. Já os departamentos de serviços terão somente os custos indiretos, que serão transferidos para os departamentos que dele se beneficiam, pois os produtos não passam por esses departamentos (MARTINS, 2010). Após acumulado os custos nos departamentos a distribuição é feita de acordo com Ribeiro (2018, p. 221) da seguinte forma:

O mecanismo é como segue: inicialmente identificam-se todos os Custos Indiretos gerados em cada departamento, acumulando-os nos respectivos centros de custos. Em seguida, os custos acumulados nos departamentos de serviços são transferidos para os outros departamentos de serviços e/ou para os departamentos de produção. Depois que todos os Custos Indiretos estiverem devidamente alocados nos departamentos de produção, eles serão transferidos aos produtos.

A departamentalização é importante, pois os custos indiretos de parte dos produtos devem ser rateados somente entre os produtos, cuja produção tenha sido beneficiada por eles. Assim, na departamentalização estarão diminuídas as distorções de rateio, pois o produto só receberá os custos indiretos dos departamentos em que passou (MARTINS, 2010).

2.4.3 Custeio ABC

O custeio baseado em atividades (Custo ABC), do inglês *Activity Based Cost*, surgiu da necessidade de aprimorar a alocação dos custos indiretos fixos, devido à diversificação dos produtos, através da mensuração correta com base no número de atividades geradoras desses custos (PADOVEZE, 2007). Para Padoveze (2007, p. 355):

Segundo alguns autores, os procedimentos de aplicação dos custos fixos indiretos de produção aos produtos através de percentuais de absorção baseados em alguma medida razoável de atividade, tais como horas-máquinas de fabricação, horas ou valor de mão-de-obra direta, têm produzido enormes erros na atribuição de consumo de recursos dos departamentos indiretos para os produtos individuais, provocando também séries distorções na formação de preços de venda baseados nos custos de fabricação.

O custeio ABC é um poderoso meio para gestão de custos, uma vez que oferece métodos de rateios menos arbitrários na distribuição dos custos indiretos (MARTINS, 2010). Além disso, segundo Santos (2017), a análise das atividades pode proporcionar redução de custos através da eliminação de atividades supérfluas.

A diferença do sistema ABC para os demais é a maneira como ele aloca os custos aos produtos. Nesse método o custo de uma atividade será determinado por um Direcionador de custos, que deve ser “[...] o fator que determina ou influencia a maneira como os produtos “consomem” (utilizam) as atividades” (MARTINS, 2010, p. 96).

O primeiro passo é definir as atividades executadas dentro dos departamentos ou centros de custos, para posteriormente alocar a eles parte dos custos indiretos incorridos nos departamentos, utilizando os direcionadores de custos. Por exemplo, o aluguel do departamento de compras deve ser dividido pelas duas atividades do setor, através do direcionador de custos área, utilizado pelo pessoal e equipamentos necessários para executar as atividades (MARTINS, 2010).

Esse método não é aceito contabilmente para avaliação de estoques, pois incluem ao custo as despesas administrativas e com vendas. Porém, traz benefícios maiores quando utilizado para fins gerenciais (MARTINS et al., 2013).

2.4.4 Custeio Direto ou Variável

O custeamento direto considera como custo de um período apenas os gastos que variam proporcionalmente ao volume de produção, sem considerar os gastos fixos. Isso porque os custos fixos existem independentes da fabricação de um produto ou variações das quantidades produzidas e serão considerados como despesas do período (CREPALDI, 2004).

O custeio variável surge devido às desvantagens e riscos de apropriação dos custos fixos aos produtos. A primeira delas é que os custos fixos existem independentes do volume de produção, são mais considerados como encargos para obtenção de condições para produzir. Além disso, são distribuídos de forma arbitrária, podendo haver mudanças na rentabilidade de um produto, em razão da forma utilizada (MARTINS, 2010).

O custo fixo unitário é considerado inversamente proporcional ao volume de produção, isso quer dizer que se uma empresa optar por diminuir as quantidades fabricadas de um produto, por ele ser menos rentável que outro, elevaria o custo fixo unitário deste produto. Consequentemente aumentaria o preço e diminuiria de demanda (MARTINS, 2010).

Já no custeio por absorção ao aumentar as quantidades produzidas, aumentaria o lucro. O que não ocorreria no custeio direto, pois é levado em consideração apenas o custo e as despesas variáveis, das quantidades vendidas. A diferença do lucro entre os dois métodos é a diferença nos estoques devido ao custo fixo, já que no custo por absorção será considerado pelas quantidades produzidas (CREPALDI, 2004).

Nesse método a dedução dos custos e despesas variáveis da Receita de Vendas, resultará na Margem de Contribuição, que representa o valor que cobrirá os gastos fixos e proporcionará lucro a empresa, sem riscos de manipulação por critérios de rateios errôneos (CREPALDI, 2004).

A margem de Contribuição por unidade é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto, representa o valor que sobra efetivamente para a empresa entre sua receita e seu custo. Não podemos dizer que seja o lucro, já que não considera os custos fixos, mas multiplicando pelas quantidades vendidas temos a Margem total, que subtraído os custos fixos chega-se ao resultado do lucro (MARTINS, 2010).

Contudo, antes da alteração dada pela lei 11.638/07, por não atender aos princípios da contabilidade, esse método já não era aceito pela legislação tributária brasileira (CREPALDI, 2004). Após a lei, o custeio direto se manteve inválido para fins fiscais, assim como para fins contábil e demonstrações contábeis oficiais, uma vez que esse método não reconhece todos os elementos aplicáveis na avaliação dos estoques, então não está de acordo com o exigido na

Estrutura Conceitual. Assim, sua utilização se limita para a geração de informações internas gerenciais (MARTINS et al., 2013).

Um das razões para o custeio variável não ser aceito legalmente mesmo antes da lei 11.638/07, é por estar em desacordo com os princípios contábeis de regime de competência e confrontação da receita com a respectiva despesa, pois, não seria correto alocar os custos fixos nas vendas de hoje, se parte dos produtos seriam vendidos futuramente (MARTINS, 2010). O motivo para se manter não aceito pelo fisco após a lei, é que os custos fixos são tratados como despesas e diretamente debitados ao resultado do exercício em que foram incorridos, independente da venda do produto (MARTINS et al., 2013).

Cada método de custeio apresenta suas vantagens e desvantagens, como demonstrado no Quadro 04. No entanto, todos são importantes ferramentas gerenciais para auxílio na tomada de decisão.

Métodos:	Vantagens	Desvantagens
Custeio por Absorção	Transmite maior segurança as empresas em saber que todos os seus custos serão apropriados aos produtos para formação do preço de venda.	Utiliza métodos arbitrários de rateio dos custos indiretos, podendo distorcer a rentabilidade do produto.
Custeio ABC	Aprimora a alocação dos custos indiretos fixos através da mensuração das atividades que impactam no consumo de recursos para produção.	Não é aceito contabilmente para avaliação dos estoques.
Custeio Variável	Aloca aos produtos somente os custos e despesas variáveis das quantidades vendidas, assim diminuem os riscos de alocação dos custos fixos rateados de forma arbitrária. Proporcionando clareza na tomada de decisão já que o lucro líquido não é afetado por mudanças nos estoques.	Não é aceito contabilmente para avaliação dos estoques e nem pela legislação tributária brasileira.

Quadro 4 - Vantagens e desvantagens dos métodos de custeio por Absorção, ABC e Variável.
Fonte: Elaborado pelo autor com base em Padoveze (2007) e Rodrigues e Carreira (2017).

2.5 FORMAS DE CUSTEIO

São opções de mensuração dos elementos obtidos pelos sistemas do processo produtivo e pelo método de custeio adotado. Que poderão ser formas de custeio real, eventos já acontecidos, ou formas de custeio padrão (PADOVEZE, 2007).

Os sistemas de custeio são a forma de registrar o custo, e podem ser usados com qualquer sistema de acumulação de custos e método de custeio. Podem ser eles o custo histórico (ou real) e o custo padrão. O custo histórico é registrado conforme ocorre e os resultados serão apurados no final do período (CREPALDI, 2004).

Os custos padrões são predeterminados e estabelecidos pela empresa como meta para seus produtos. Para Crepaldi (2004, p. 280), “Custo-padrão ou custo *standard* é aquele determinado *a priori* como sendo o custo normal de um produto”.

O método de custo padrão tem como propósito pré determinar um custo meta e controlá-los antes que sejam realizados na produção. Para depois comparar com os custos realmente incorridos. É uma complementação dos sistemas por processo ou por ordem de produção (DUBOIS et al., 2006).

A vantagem de utilizar o custo padrão é que pode ser um instrumento de controle da administração da empresa. O controle é realizado através da comparação da realidade, custo real incorrido, com o que deveria ser (padrões), a análise das variações é importante para corrigir possíveis desvios (CREPALDI, 2004).

Para elaboração dos padrões há três formas: Custo-padrão ideal, Custo-padrão corrente e Custo-padrão baseado em dados passados. O padrão ideal é o calculado cientificamente, considerando a capacidade máxima de utilização dos recursos produtivos, sem qualquer desperdício. O padrão corrente, também elaborado cientificamente, considera as condições atuais da empresa, é o custo ideal, com possibilidade de ser alcançado. Já o baseado em dados passados, é baseado no custo real ocorrido, com médias para parâmetros futuros (PADOVEZE, 2007).

Outra vantagem do custo padrão é sua utilização na formação do preço de venda “[...], pois ele traz todos os elementos necessários para parametrizar um preço de venda ideal” (PADOVEZE, 2007, p. 398).

2.6 PREÇO DE VENDA

O preço de venda é definido como o valor monetário daquilo que o cliente deve pagar por determinado produto, visando satisfazer suas necessidades e, em contrapartida o fornecedor cede seu produto ao consumidor, com o intuito principal de obter lucro ou retorno financeiro sobre o mesmo (PEREIRA, 2000).

As informações sobre o custo de um produto servirão como um parâmetro inicial ao cálculo do seu preço de venda. No entanto, o mercado e a concorrência são os fatores que mais influenciarão os preços impostos pelas empresas. Ainda assim, o cálculo do custo é um importante fator para estudos de introdução de novos produtos, análise de faturamento e lucro e ainda análise de preços de concorrentes (PADOVEZE, 2007). Martins (2010, p. 218) reafirma isso:

Para administrar preços de venda, sem dúvida é necessário conhecer o custo do produto; porém essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopólio até a concorrência perfeita, mercado de commodities etc.

Sendo assim, um processo ideal para formação do preço de venda seria considerar o cálculo do custo do produto, a análise do mercado e a análise da concorrência, os três fatores em conjunto.

Em relação à análise do mercado, de acordo com Padoveze (2007) a teoria econômica dita que o preço de venda é formado pelo mercado, através da oferta e da procura. “Assumindo a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir ao seu produto, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para a formação dos custos e despesas” (PADOVEZE, 2007, p. 418).

A oferta apresenta comportamento crescente, já que varia em razão diretamente proporcional aos preços. Já a demanda possui formato decrescente, pois quanto maior a demanda, menor serão os preços. A interseção entre oferta e demanda indica qual preço é satisfatório para quem compra e para anseios de oferta (DUBOIS et al., 2006).

Quando uma empresa utiliza um preço muito acima do de mercado, poderá estar com problemas de eficiência na sua produção. O preço de venda dos produtos acabados reflete a totalidade dos custos utilizados para sua elaboração (DUBOIS et al., 2006).

Um dos pontos a ser considerado para o cálculo do preço de venda é o valor percebido pelo consumidor, ou também chamado de preço-alvo, que é a criação do valor de mercado do produto, através da identificação da utilidade ou valor dado pelo consumidor (PADOVEZE, 2007).

Em relação à análise da concorrência, antes dela cada empresa ditava seu preço, com aumento da população e conseqüentemente a disputa por espaço no mercado, ou as empresas cobravam menos que seus concorrentes ou fixavam seu preço com base no seu julgamento influenciando no preço das outras empresas. Perceberão então, que precisavam de preços mais competitivos e a melhor alternativa para isso era identificar e reduzir seus custos excessivos, sem comprometer a qualidade do produto (SANTOS, 2017).

A formação do preço baseado nos custos pode ser realizada através do método de custeio por absorção, onde a base são todos os custos industriais, adicionados às despesas administrativas, comerciais e financeiras, e uma margem de lucro desejada. Ou pelo custeio variável, onde o valor base são os custos diretos ou variáveis, adicionados as despesas

variáveis, e uma margem de lucro que cubra os custos e despesas fixas que não foram alocados aos produtos (PADOVEZE, 2007).

2.6.1 Formação do Preço de Vendas com base em Custos: *MARK-UP*

O ponto inicial dessa estratégia de formação de preço são os custos, sobre eles será agregada uma margem, “denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores” (MARTINS, 2010, p. 218). O *Mark-up* é um índice, que melhor atenda aos objetivos da empresa, aplicado sobre o custo para a formação do preço de venda (SANTOS, 2017).

Para Padoveze (2007) o *Mark-up* é trazido como um multiplicador sobre os custos, com base no custo padrão por absorção. Alguns dos elementos contidos nele são as despesas administrativas, comerciais, e margem de lucro desejada, formando o *Mark-up* I. Os impostos sobre vendas formarão o *Mark-up* II.

O *Mark-up* poderá ser genérico, onde o indicador será o mesmo percentual para todos os produtos, ou então ter subdivisões de *Mark-up* por produto ou linhas de produto, pois as despesas operacionais e custos financeiros podem ser diferentes para cada produto (PADOVEZE, 2007).

Segundo Canever et al. (2012) o *Mark-up* genérico pode ser obtido pela seguinte equação: $Markup = 100\% - x - y - z$. Sendo x o percentual dos tributos incidentes na venda, y é o percentual sobre a receita dos gastos não incluídos no custo do produto, e z é o percentual da margem de lucro desejada. A partir disso, pode-se apurar o *Mark-up* divisor: $markup / \text{custo do produto}$; e o *Mark-up* multiplicador: $markup * \text{custo de produto}$.

A alocação da margem de lucro desejada pode ser calculada de diversas formas, a mais comum é a rentabilidade do capital próprio, “ou seja, rentabilidade do patrimônio líquido, já deduzida dos impostos sobre o lucro líquido” (PADOVEZE, 2007, p. 424).

Algumas empresas não utilizam esse método, pois acreditam não ser totalmente confiável considerar o custo unitário do produto, devido ao uso de formas inadequadas de rateio dos custos indiretos de fabricação ou pelo uso de sistemas de custos ineficientes, resultando em preços não competitivos. No entanto, o conhecimento desse índice ainda é importante para que a empresa tenha um parâmetro interno para compreender a margem de lucro em que está operando e a representatividade de cada componente da equação na formação do preço (CANEVER et al., 2012).

2.6.2 Fixação do Preço de Venda com Base em custos: Margem de Contribuição

Para auxiliar na tomada de decisão de formação de preços, a direção da empresa deverá considerar as condições internas e externas, assim como as condições presentes e futuras, isso significa que não depende exclusivamente dos custos. A empresa precisa de informações para decisões estratégicas como escolher entre vender 1000 unidades a R\$ 1,00 ou 1.200 unidades a R\$ 0,90 (MARTINS, 2010).

Para resolver essa questão, já que a empresa não tem ainda o volume de venda para rateio dos custos, a alternativa é utilizar a margem de contribuição para a escolha da melhor alternativa. Considerando que os custos e despesas fixas são os mesmos para as duas alternativas, a melhor opção é a que tiver a maior margem de contribuição total, não servirá a margem unitária já que não se conhece a quantidade que será vendida (MARTINS, 2010).

A empresa poderá definir a margem de lucro pretendida de duas maneiras, a primeira é analisando o lucro real do produto anterior e o adaptando para situação atual do mercado. A segunda forma é analisar a margem pretendida, aumentando ou diminuindo essa margem, comparando com a situação real de mercado (SANTOS, 2017).

2.6.3 Fixação do Preço de Venda com Base em custos: Custeio Meta

Considerando que o preço é imposto pelo mercado, então é esse o valor máximo que a empresa poderá alocar seus custos e despesas. Diante disso, outra técnica utilizada tomada de decisão é o custo meta, no qual do preço de venda diminui-se a margem de lucro desejada pela empresa, obtendo-se assim o valor máximo que poderá custear o produto (PADOVEZE, 2007).

O custeio- meta, ou também denominado custeio-alvo é uma técnica para projetar um produto administrando o lucro futuro da empresa. Não pode ser confundido com o custo-padrão. Sakurai (1997 apud MACHADO; SOUZA, 2006, p. 46) apresenta essa distinção:

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

necessidades do cliente. Em contrapartida, o custo-padrão é um instrumento de controle no nível operacional interno.

Nesse cenário onde a empresa não pode interferir no preço que o mercado oferece, o custo-meta trata-se do caminho inverso, em que para o planejamento do lucro, o custo parte do preço de venda, para que se alcance a rentabilidade desejada (MARTINS, 2010).

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Este estudo desenvolveu uma análise sobre as técnicas utilizadas nas indústrias gráficas da cidade de Dourados-MS, pelos profissionais responsáveis, para apuração dos custos de produção e os métodos para formação do preço de venda dos produtos.

Para Gil (2002, p. 42), “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Então a presente pesquisa quanto aos objetivos se enquadra como descritiva por descrever os aspectos de apuração de custos e formação de preço de vendas das gráficas analisadas e estabelecer a relação entre custos e preço de venda.

Segundo Raupp e Beuren (2013, *in* BEUREN, 2013, p. 76 a 96) uma pesquisa descritiva é aquela que identifica, registra, analisa, relata e compara os fatos, sem a manipulação do pesquisador. Na pesquisa descritiva a técnica de coleta de dados é padronizada, geralmente com aplicação de questionários e da observação sistemática.

Quanto aos procedimentos para obtenção de dados necessários, primeiramente foi realizado uma pesquisa bibliográfica, buscando maior conhecimento sobre o assunto. De acordo com Raupp e Beuren (2013, *in* BEUREN, 2013, p. 76 a 96) esse é um tipo de pesquisa teórica, na qual objetiva-se recolher conhecimentos científicos preexistentes sobre a problemática em questão, na busca de respostas ou para testar hipóteses. Esse tipo de pesquisa constitui parte da pesquisa descritiva, quando se procura conhecimentos preexistentes para resposta acerca de um problema.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e publicações científicos, como artigos e dissertações. Esse tipo de pesquisa é utilizado em quase todos os tipos de trabalho, em conjunto com outros procedimentos, ou unicamente bibliográfica (GIL, 2002).

Quanto à abordagem do problema o estudo realizado é qualitativo, pois essa pesquisa é caracterizada por análises mais complexas e compreensão dos fatos, adequada para estudo de fenômenos de natureza social. A principal diferença entre a pesquisa qualitativa para a quantitativa é que a qualitativa destaca características que não são observadas somente com uso da estatística da abordagem quantitativa (RAUPP E BEUREN, 2013, *in* BEUREN, 2013, p. 76 a 96).

A abordagem quantitativa pode não abranger a complexidade do fenômeno social investigado, pois é maior do que a ciências exatas, então sempre que possível pode atuar em complementaridade, em conformidade com a investigação. Assim, questões qualitativas podem ser aprofundadas quantitativamente, ou o contrário (MESQUITA; MATOS, 2014).

3.2 OBJETO DA PESQUISA

Para objeto dessa pesquisa foram enviados questionários a 15 (quinze) gráficas associadas aos SINDIGRAF (Sindicato das Indústrias Gráficas de Mato Grosso do Sul), da cidade de Dourados-MS, conforme listagem fornecida por email pelo sindicato, a listagem das gráficas se encontra no apêndice deste trabalho.

Na cidade de Dourados além das quinze gráficas em estudo existem várias outras gráficas rápidas, que trabalham com pequenas triagens, no entanto optou-se utilizar nessa pesquisa somente as associadas ao sindicato, pois somente essas possuem autorização para impressão de documentos fiscais, como por exemplo notas fiscais.

De acordo com o Boletim da Indústria Gráfica do Estado do MS (2016), disponibilizado no site do SEBRAE, as atividades das indústrias gráficas compreendem a fabricação de embalagens, papel-cartão, produtos de papel para uso comercial ou em escritórios, serviços de pré-impressão, acabamento gráfico, impressão em geral (de livros, jornais, revistas, etc.). Conforme o boletim, no ano de 2012 havia instalado no estado de Mato Grosso do Sul (MS) 264 empresas gráficas, apresentando crescimento no número de estabelecimentos em todos os anos de 2008 a 2012.

Além disso, conforme boletim Número das Indústrias Gráficas Brasileiras (2017), divulgado no site da ABIGRAF (Associação Brasileira das Indústrias Gráficas), 97% das indústrias gráficas brasileiras estão enquadradas como micro e pequenas empresas.

A composição da amostra dessa pesquisa se deu através do recebimento dos 13 (treze) questionários respondidos, dentre os quinze enviados, representando 87% da população escolhida.

3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados através de um questionário impresso, que consta no anexo deste trabalho, composto com dezessete questões objetivas de fácil pontuação. Elaborado com

base nas questões dos artigos de Calado et al. (2005) e Canever et al. (2012) e adaptadas conforme o objetivo do trabalho.

O questionário foi dividido em três partes, a primeira parte objetivou captar informações acerca do perfil das empresas e dos respondentes, a segunda analisou as técnicas utilizadas para controle dos custos de produção e a terceira analisou as técnicas de formação do preço de venda dos produtos.

Os questionários foram entregues pessoalmente, entre os dias 07 á 11 de maio de 2018, para viabilizar a compressão e esclarecimentos sobre as perguntas e as respostas, quando necessário. Em sete empresas o pesquisador acompanhou o responsável da empresa no preenchimento das questões, possibilitando conhecer melhor a realidade através de uma entrevista estruturada guiada pelas questões, abrangendo o questionário. Nas outras seis gráficas, por questão de disponibilidade de tempo, optaram responder sozinhas ao questionário e no dia seguinte ele foi recolhido.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISES DE DADOS

Inicialmente as respostas dos questionários foram tabuladas em planilhas do Excel, obtendo-se suas respectivas taxas percentuais, para facilitar a observação das questões. Depois de organizadas em tabelas, por ser uma pesquisa qualitativa, realizou-se a análise de cada questão para compreensão dos aspectos alcançados.

Além da análise de cada questão, foi estabelecida a relação entre as variáveis discutidas, de acordo com o referencial teórico. Analisou-se também os apontamentos realizados através das observações feitas pelo pesquisador nas sete gráficas entrevistadas durante o preenchimento do questionário.

A análise de conteúdo realizada é uma técnica de análise de comunicações, que tem como objetivo ultrapassar as incertezas e enriquecer a leitura dos dados coletados. É organizada em três fases, a primeira delas é a pré-análise, em que se organizou o material a ser analisado sistematizando as ideias iniciais. A segunda etapa consistiu na exploração do material, é a fase da descrição analítica, a qual diz respeito a qualquer material textual coletado submetido a um estudo aprofundado, orientado pelas hipóteses e referenciais teóricos, a codificação, a classificação e a categorização. A terceira fase diz respeito ao tratamento dos resultados, inferência e interpretação, onde ocorre a condensação e o destaque das informações para análise, culminando nas interpretações e análise reflexiva (MOZATTO; GRZYBOVSKI, 2011).

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Neste capítulo são apresentadas as análises e apontamentos realizados através das respostas dos questionários e observações realizadas durante a pesquisa. Primeiramente, analisou-se o perfil das empresas participantes da pesquisa e dos respondentes, posteriormente foram analisadas as técnicas utilizadas para o controle dos custos e por fim as técnicas utilizadas para formação do preço de venda dos produtos, estabelecendo as relações entre as variáveis dos três tópicos abordados.

4.1 PERFIS DAS EMPRESAS E RESPONDENTES

Inicialmente, identificou-se o faturamento anual das gráficas, conforme demonstra a Tabela 1, para classificá-las quanto ao porte.

Tabela 1 - Faturamento Anual das empresas

FATURAMENTO ANUAL	Até 81.000,00	De 81.000,00 até 360.000,00	De 360.000,00 até 3.600.000,00	Acima de 3.600.000,00
Nº de empresas	2	7	4	0
Percentual	15%	54%	31%	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A legislação do Simples Nacional- Lei 123 de 15 de dezembro de 2006 estabelece que as empresas com faturamento anual de até 60.000,00 são consideradas como Microempreendedor Individual – MEI, com faturamento anual de 60.000,00 até 360.000,00 são enquadradas como Microempresa – ME e faturamento anual de 360.000,00 até 3.600.000,00 será uma Empresa de Pequeno Porte - EPP.

A partir de 2018, a Lei complementar 155 de 27 de outubro de 2016 alterou o limite da receita bruta para a EPP que passou a ser de R\$ 4.800.000,00, no entanto, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de receita bruta ainda será de R\$ 3.600.000,00. Assim como, o MEI passa a ter novo teto com receita bruta anual de até 81.000,00.

Das empresas analisadas, 54% estão enquadradas como Microempresas, 31% como Empresa de pequeno porte e apenas 15% como Microempreendedor Individual. Sendo assim, todas estão enquadradas para utilizar o regime de tributação Simples Nacional.

Quanto aos perfis dos respondentes da pesquisa, a Tabela 2 demonstra a formação acadêmica e cargo que essas pessoas ocupam na empresa.

Tabela 2 - Perfil dos respondentes da Pesquisa

FORMAÇÃO ACADÊMICA	Ensino Médio	Superior incompleto em ciências contábeis	Superior incompleto em outras áreas	Superior completo em Ciências Contábeis	Superior completo em outras áreas
	38%	15%	23%	8%	15%
CARGO	Gerente	Chefe de Produção	Contador	Outros: Proprietário	Ninguém
	69%	0%	0%	23%	8%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Em relação à formação acadêmica, 38% possuíam ensino médio, 23% possuíam ensino superior incompleto em outras áreas sem ser a da contabilidade e 15% completo em outros cursos. Em relação à formação em outros cursos, quatro apontaram o curso de administração e um o curso de ciências da computação. Sobre a formação em ciências contábeis, 15% tem o superior incompleto e 8% superior completo em contabilidade.

Sobre o cargo em que os respondentes ocupavam na empresa, foi perguntado qual era o cargo do responsável pelo registro dos custos de produção, pois os respondentes da pesquisa foram às pessoas responsáveis pelo o controle dos custos nas empresas. Sendo assim, um dos respondentes assinalou a opção ninguém, como não havendo ninguém responsável pelo registro dos custos, no entanto o respondente da pesquisa foi o gerente.

Então, 69% dos respondentes e também responsáveis pelo registro dos custos de produção ocupam o cargo de gerente da empresa e em 23% é o proprietário, observou-se que esses proprietários também atuam como gerente geral.

Corroborando com a pesquisa, no estudo de Calado et al. (2005) nas vinte agroindústrias analisadas em 30% o gerente geral é a pessoa que faz o controle dos custo, em 25% é o contador e 25% assinalou a opção outros. Destaca-se que nesta pesquisa em nenhuma das empresas é o contador que faz esse controle.

4.2 CONTROLES DOS CUSTOS

O questionário abordou sobre os meios utilizados para registrar e controlar os custos de produção, como são agrupados e organizados esses registros e a periodicidade de como são organizados e analisados, conforme demonstra a Tabela 3.

Tabela 3 - Registro e Controle dos custos

Meios utilizados para registrar e controlar os custos			Organização dos registros dos Custos			Periodicidade do controle dos gastos	
Software	5	38%	Agrupados por contas	9	69%	Por encomenda de produto	8
Planilhas Manuais ou eletrônicas	5	38%	Agrupados por encomenda	4	31%	Gastos mensais	6
Outros meios	3	23%	Agrupados por produto	0	0%	Gastos trimestrais	1
Nenhum	0	0%	Não são organizados	0	0%	Gastos anuais	1

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

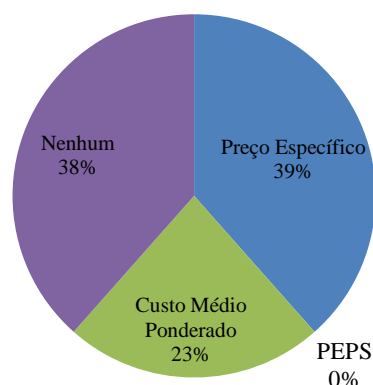
A Tabela 3 demonstra quanto aos meios utilizados para registrar e controlar os custos, as empresas estão divididas entre o uso de softwares (38%) e planilhas (38%). Entre as empresas que assinalaram a opção outros meios (23%), o principal meio citado foi o de anotação em cada ordem de serviço.

Com relação à organização dos custos, 69% assinalaram que seus registros de custos são organizados através do agrupamento por contas, como por exemplo, conta de custos com matéria prima, mão de obra, energia etc. No Trabalho de Calado et al. (2005), a maior parte (75%) das vinte empresas também organizam seus custos agrupando por contas.

Quanto à periodicidade que o controle é realizado e analisado, as gráficas podiam assinalar mais de uma opção, por isso a somatória das respostas é maior que treze empresas. Sendo assim, em oito gráficas essa análise é feita por cada encomenda de produto. Apenas uma empresa respondeu realizar o controle por encomenda, mensal, trimestral e anual, com o auxílio do seu software. Já na pesquisa de Calado et al. (2005) o período mais utilizado (65%) para elaboração dos relatórios de custos é o mensal.

Ressalta-se pelas características apontadas por essas empresas, como por exemplo, registrar e controlar os custos em cada ordem de serviço, organizar os custos por encomenda e programar sua produção a partir de encomendas específicas, que essas empresas utilizam em sua maioria o sistema de acumulação de custos por ordem.

Sobre a apuração dos custos dos estoques o Gráfico 1 demonstra os métodos utilizados pelas empresas pesquisadas:

Gráfico 1 - Métodos de apuração dos custos dos Estoques

Fonte: Dados da pesquisa (2018)

A pesquisa demonstrou que 38% das gráficas não utilizam nenhum método para apuração do custo dos estoques, algumas delas alegaram que o motivo é por não estocarem muitos materiais, como uma forma de garantir o giro do capital e que a matéria prima, como por exemplo, o papel não seja danificado devido à armazenagem incorreta. Assim, para o orçamento consideram o valor da compra da matéria prima mais recente.

Das gráficas que utilizam o método do preço específico pago (39%), associou-se com as respostas quanto ao porte dessas empresas e foi constatado que elas estão enquadradas como Empresas de Pequeno Porte, o que sugere que talvez tenham uma estrutura de controle de estoque melhor do que as MEI ou ME. No entanto, pela característica desse método de compra de materiais para especificamente serem usados na fabricação de um determinado produto e de fácil identificação física, percebe-se que essas empresas também não estocam grandes quantidades de materiais.

Sobre o uso do custo médio ponderado 23% das gráficas disseram utilizar, contudo, não se sabe como é calculada a média real ou se é tomado como base somente um preço próximo aos anteriores.

Em relação ao cálculo do custo dos produtos a Tabela 4 demonstra as empresas que consideram em seu cálculo os custos fixos e variáveis e quais métodos são utilizados para apuração dos custos:

Tabela 4 - Métodos de apuração dos custos dos Produtos

Considera apenas os custos variáveis	8	62%	Método de Custeio por Absorção	1	8%
Considera os custos variáveis e os custos fixos	5	38%	Método de Custeio por Absorção com Departamentalização	1	8%
Tem dificuldades em distinguir os custos fixos dos variáveis	0	0%	Método de Custeio Variável	7	54%
Não calcula os custos fixos e variáveis	0	0%	Método de Custeio ABC	1	8%
			Nenhum	3	23%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

A maior parte das empresas (62%) considera somente os custos variáveis para apropriação ao produto e 38% considera os custos fixos e os variáveis. Sobre o método de custeio utilizado, 54% optaram pelo custeio variável, apesar desse método ser inválido para fins fiscais, assim como para informação das demonstrações contábeis oficiais, por essas empresas estarem enquadradas no regime de tributação simples nacional, não são obrigadas a apurar o lucro real, então não há empecilhos para usarem somente o custeio variável para obter suas informações gerenciais.

Em relação aos outros métodos de apuração de custos, apenas uma gráfica utiliza o custeio por absorção (8%), uma utiliza o custeio por absorção com departamentalização e uma utiliza o método de custeio ABC. A empresa que assinalou utilizar o método ABC é uma empresa de pequeno porte e possui software para controle dos custos, então supõe que em relação às demais pesquisadas essa gráfica possui uma estrutura maior para gerenciar seus custos.

Na pesquisa de Calado et al. (2005) o custeio variável, ou direto, também é o mais utilizado, por 50% das empresas. Diferentemente no estudo de Canever et al. (2012), o custeio por absorção é o mais utilizado por 83,3% das empresas, percebe-se que essa diferença de resultado talvez seja porque a amostra da pesquisa de Canever et al. foi composta pelas 12 indústrias respondentes entre as 100 maiores de Santa Catarina, então devido ao porte das empresas utilizam o custeio por absorção, pois são obrigadas pela legislação tributária brasileira.

Das três empresas que utilizam nenhum dos métodos (23%), todas responderam considerar somente os custos variáveis na apuração do custo dos produtos. Assim, calculam o valor da mão de obra e matéria prima gasta na produção por encomenda de produtos, sem nenhuma técnica mais detalhada para isso. Com relação à formação acadêmica desses três

respondentes, dois possuem ensino médio e um superior incompleto em administração, supõe então que a não utilização de algum método de custeio pode ser devido à falta de conhecimento acadêmico ou técnico.

Em relação aos sistemas utilizados para planejamento e controle dos custos a Tabela 5 traz a apuração de alguns meios utilizados.

Tabela 5 - Técnicas de planejamento e controle de custos

Análise das diferenças entre custo orçado e custo realmente incorrido na fabricação			Sistema para planejamento e controle		
Analisa e faz os ajustes para diminuir diferenças nos outros produtos	5	38%	Custo Padrão	10	77%
Analisa e faz os ajustes necessários nas próximas vendas do mesmo produto	7	54%	Custo Meta	0	0%
Analisa, mas não toma medidas para corrigir as diferenças	0	0%	Custo Padrão e Custo Meta	0	0%
Não analisa	1	8%	Nenhum	3	23%

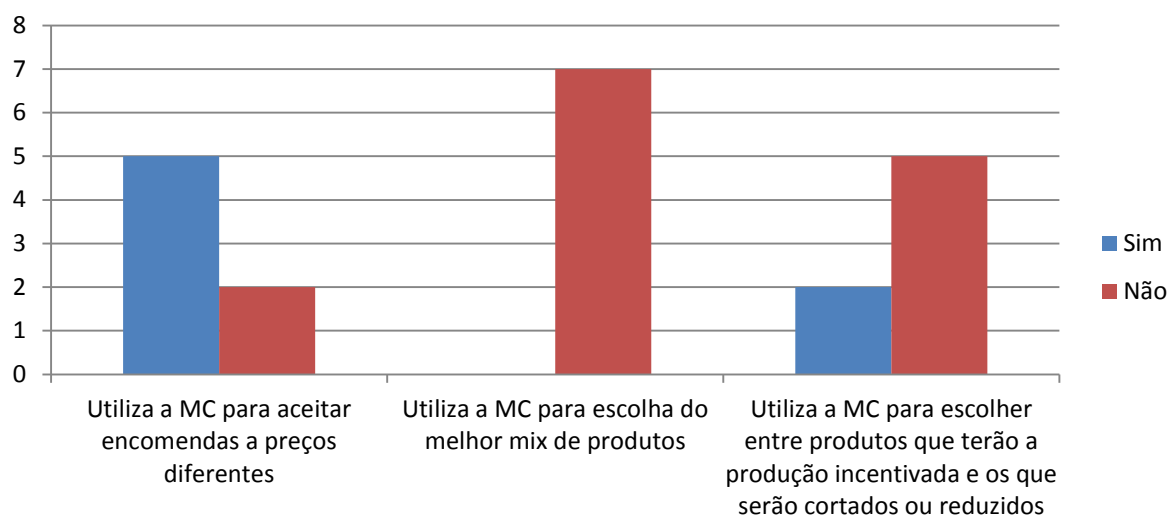
Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observa-se que quase todas as empresas respondentes analisam as diferenças entre o custo orçado para o cliente e o custo realmente incorrido na produção, 38% faz os ajustes necessários nos outros produtos para diminuir as diferenças entre custo orçado e incorrido e 54% faz os ajustes necessários nas próximas vendas do mesmo produto.

Assim como, 77% das gráficas utilizam como sistema para planejamento e controle de custo o Custo Padrão. A partir da análise das sete empresas em que o pesquisador presenciou o preenchimento do questionário, percebe-se que o padrão é estabelecido por essas empresas com base nas produções anteriores, quando é percebida variação desse padrão fazem os ajustes necessários.

Das treze gráficas, as sete que responderam utilizar o custeio variável também foi analisado o uso da margem de contribuição como ferramenta de planejamento e controle, como demonstra o Gráfico 2.

Gráfico 2 - Uso da Margem de Contribuição se utilizar o custeio variável



Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Das sete empresas que utilizam o custeio variável, cinco utilizam o cálculo da margem de contribuição para aceitar encomendas a preços diferentes, assim como duas empresas não utilizam a MC para aceitar encomendas a preços diferentes e nem para os demais itens. Observa-se que os respondentes dessas duas empresas que não utilizam a MC para planejamento e controle, como formação acadêmica um possui ensino médio e o outro superior incompleto em administração, então também pressupõe que essas empresas não se beneficiam dessa ferramenta devido à falta de conhecimento de como utilizar.

Sobre o uso da MC para escolha do melhor mix de produto as sete empresas (100 %) não utilizam. Assim como, cinco empresas não utilizam para escolher entre produtos que terão produção incentivada ou reduzida e cortada. Infere-se então que a maioria das empresas que utilizam o custeio variável não utilizam de todos os benefícios que o cálculo da MC pode oferecer.

Ressalta-se que duas empresas não foram apresentadas no Gráfico 2, pois responderam não utilizar o custeio variável e sim o Custeio ABC e Custeio por Absorção com Departamentalização, mas assinalaram utilizar a MC para aceitar encomendas a preços diferentes e escolher entre produtos que serão incentivados e reduzidos/cortados, e uma utiliza para escolha do melhor mix de produtos. Então não se sabe se utilizam essa técnica, mesmo usando outros métodos de custeio, ou supõe que utilizam algo semelhante e assinalaram sem ter o conhecimento correto sobre o cálculo da MC.

Também foram analisados nessa pesquisa os principais fatores limitantes para implantação de alguma forma de controle de custos conforme ilustrado na Tabela 6.

Tabela 6 - Principais motivos ou fatores limitantes para não implantar alguma forma de controle de custos

Considera não necessário controlar os custos	0	0%
Considera suficiente a contabilidade geral	3	23%
Falta de recursos financeiros para implantação de um sistema manual/eletrônico de custo, ou mesmo recurso humano-técnico	7	54%
Não considera nenhum fator limitante dado a importância do controle de custos	3	23%
Outros	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Como observado anteriormente com o faturamento anual, as empresas respondentes dessa pesquisa são quase em sua totalidade microempresas ou de pequeno porte, relacionando assim ao principal motivo ou fator limitante apontado por 54% das empresas que foi à falta de recursos financeiros para implantação de um sistema manual/eletrônico de custo, ou mesmo recurso humano-técnico. Outro ponto que comprova esse fator é que como a maior parte dos responsáveis pelo controle dos custos era o gerente ou o proprietário, observa-se que essas empresas não possuíam um setor específico e/ou pessoa especializada para o controle dos custos.

As três gráficas (23%) que não consideram nenhum fator limitante dado a importância do controle de custos, são enquadradas como Empresa de Pequeno Porte e possuem software para controle dos custos. Então, sugere-se que não consideram nenhum fator limitante por já possuírem um meio de controlar seus custos.

Dos 23% das gráficas que consideram suficiente a contabilidade geral, uma é enquadrada como Microempreendedor e duas como Microempresas, todas utilizam como meio para registrar seus custos planilhas manuais ou eletrônicas. Então, uma das suposições levantadas é que devido ao porte da empresa talvez não vejam a necessidade de controles gerenciais de custos mais abrangentes.

Diferente do resultado encontrado nessa pesquisa, no trabalho de Calado et al. (2005) nenhuma empresa alegou falta de recursos financeiros para contratar uma pessoa para fazer o controle de custos corretamente. Mas, 45% consideram a falta de um sistema para controle dos custos, ou a forma de atuação do proprietário da empresa como fator limitante.

4.3 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Em relação à formação do preço de venda, analisaram-se nas empresas os critérios utilizados, conforme mostra a Tabela 7.

Tabela 7 - Critérios utilizados na formação do preço de venda

Utiliza um índice desejado de lucro sobre o custo de fabricação	6
Negocia o preço caso a caso	7
Aplica um índice sobre o valor da matéria prima	3
Considera o preço praticado pelo mercado e concorrentes	2
Outras	0

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* As empresas podiam assinalar mais de um critério e por isso a somatória das respostas é maior que treze.

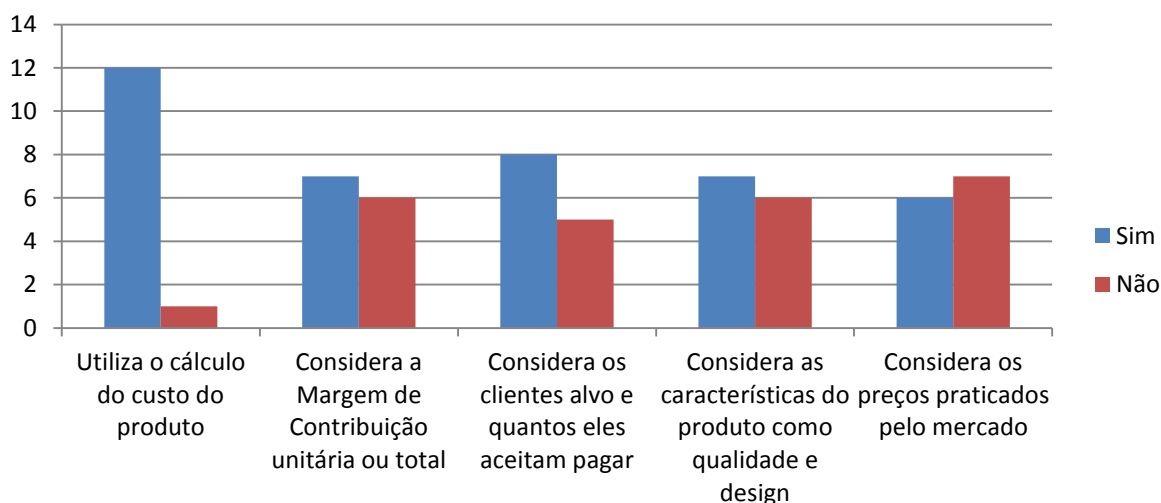
O critério mais assinalado, por sete gráficas, foi o de negociar o preço caso a caso, no entanto três das sete gráficas utilizam esse critério em conjunto com os outros e quatro utiliza somente o critério de negociar caso a caso. Outro critério destacado por seis empresas foi o de utilizar um índice desejado sobre o custo de fabricação, três dessas seis empresas também utilizam esse critério em conjunto com outros.

Dos critérios utilizados em conjunto com o de negociar o preço caso a caso e o de utilizar um índice desejado sobre o custo de fabricação, três empresas aplicam um índice sobre o valor da matéria prima e duas consideram os preços praticados pelo mercado e concorrentes.

Das quatro empresas que assinalaram somente usar o critério de negociar caso a caso, apenas uma possui software para controlar seus custos, as demais possuem planilhas eletrônicas ou manuais, mesmo assim não consideram o custo do produto para formarem seu preço de venda, por optar que o mais relevante seja negociar o preço caso a caso.

Corroborando com a pesquisa, no estudo de Calado et al. (2005) o critério em destaque (70%) foi o de utilizar um índice desejado sobre o custo de fabricação. Seguido também de 20% das empresas que negociam caso a caso.

O Gráfico 3 demonstra alguns fatores que influenciam na formação do preço de venda dos produtos.

Gráfico 3 - Fatores que influenciam na formação do preço de venda

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

Observa-se que para quase a totalidade das empresas o cálculo do custo do produto é considerado para formar o preço de venda. Em segundo lugar, oito das treze empresas consideram o quanto os clientes alvo aceitam pagar pelo produto. Sobre os preços praticados pelo mercado, seis empresas responderam influenciar na decisão do seu preço e sete empresas não consideram os preços praticados no mercado para formarem o seu preço de venda.

Martins (2010) afirma que para formação do preço de venda além do custo do produto é preciso saber a elasticidade da demanda, conhecer o mercado e a concorrência, e a estratégia de marketing da empresa. Percebe-se nessa pesquisa que em média apenas sete gráficas consideram além do custo os outros fatores, expostos no Gráfico 3, para formarem seu preço de venda.

Já na pesquisa de Canever et al. (2012) nas doze maiores indústrias de Santa Catarina, 67% das empresas utilizam o método misto, que leva em consideração custo, mercado e concorrência, e apenas 16,5% utilizam o método apenas baseado em custo.

Em relação aos procedimentos adotados para redução dos preços de venda e dos custos de produção a Tabela 8 apresenta alguns meios utilizados pelas gráficas.

Tabela 8 - Procedimentos para redução dos preços e dos custos

Se o preço for superior ao de mercado, quais os procedimentos adotados:		Procedimentos adotados para redução dos custos de produção:	
Reduz a margem de lucro	8	Manutenção preventiva de máquinas e equipamentos, prevenindo desperdícios	8
Revisa os custos	3	Treinamento do pessoal para otimizar a produção	3
Revisa o processo produtivo, como o uso de matérias primas e materiais para diminuição de desperdícios	3	Utilização do custeio meta, revisando os aspectos da fabricação do produto	1
Oferece formas de pagamento diferenciadas aos clientes	4	Outros	0
Não busca meios para igualar o preço	0	Nenhum	3

Fonte: Dados da pesquisa (2018).

* As empresas podiam assinalar mais de uma opção, por isso a somatória das respostas é maior que treze.

De acordo com a Tabela 8, ao se deparar com o preço praticado pelo mercado inferior ao preço praticado pela empresa, a maioria, oito empresas reduzem sua margem de lucro, para poder reduzir o preço de venda. Isso demonstra que apesar de as treze empresas respondentes dessa pesquisa possuir algum meio de controle de custos e 92% delas considerar o cálculo do custo do produto para formar o preço, apenas três delas revisam seus custos e/ou processo produtivo, para procurar reduzir seus gastos e conseqüentemente seu preço, garantindo assim sua rentabilidade e competitividade no mercado, ao invés de reduzir seu lucro.

Sobre os procedimentos adotados para reduzir os custos de produção, oito gráficas responderam fazer a manutenção preventiva de máquinas e equipamentos, prevenindo desperdícios e três realizam treinamento do pessoal para aperfeiçoar a produção. Ainda assim, apesar da importância da gestão de custos para redução dos gastos de produção, três gráficas não adotam nenhum procedimento para reduzir seus custos, e nenhuma das empresas respondeu utilizar outros meios para diminuir seus custos.

5 CONCLUSÕES

Essa pesquisa teve como objetivo identificar as técnicas utilizadas pelas gráficas de Dourados/MS para controle de seus custos e o processo de formação do preço de venda de seus produtos, enfatizando a gestão de custos como forma para determinar o preço de venda. Foram selecionadas as quinze gráficas associadas ao sindicato, dessas treze responderam o questionário.

Sobre as técnicas utilizadas para controle dos custos, os principais meios utilizados para registrar e controlar os custos estão divididos entre o uso de softwares e planilhas eletrônicas ou manuais. A maioria das empresas analisadas organiza os registros de custos agrupando por contas e realiza o controle a cada encomenda de produto, destaca-se a utilização do sistema de acumulação de custos por ordem.

Sobre a apuração dos custos dos estoques, o método do preço específico pago é o mais utilizado, apesar de 38% das gráficas não utilizarem nenhum método por não estocarem grandes quantidades de produtos. Para apuração dos custos dos produtos, a maior parte das gráficas considera somente os custos variáveis, assim como o método de custeio variável é o de maior utilização, no entanto 23% dessas empresas não utilizam nenhum método.

Em relação aos meios utilizados para planejamento e controle dos custos, quase todas as empresas analisam e fazem os ajustes necessários para diminuir as diferenças entre custo orçado e incorrido, nas próximas vendas do mesmo produto ou de outros produtos.

Das empresas que utilizam o custeio variável, a maioria utiliza o cálculo da margem de contribuição para aceitar encomendas a preços diferentes, no entanto essas gráficas ainda não fazem o uso de todas as ferramentas e benefícios que o cálculo da margem proporciona.

O principal motivo ou fator limitante apontado para implantar alguma forma de controle de custos, foi à falta de recursos financeiros para implantação de um sistema manual/eletrônico de custo, ou mesmo recurso humano-técnico. Assim como, 23% das gráficas que consideram suficiente a contabilidade geral, devido ao porte da empresa não vêem a necessidade de controles gerenciais de custos mais abrangentes.

Sobre as técnicas de formação do preço de venda, o critério que se destacou foi o de utilizar um índice desejado sobre o custo de fabricação, outro critério relevante foi o de negociar o preço caso a caso, utilizado em conjunto com outros meios.

Observa-se que para quase a totalidade das empresas o cálculo do custo do produto é considerado para formar o preço de venda. Algumas empresas também levam em conta o

custo em conjunto com outros fatores como o quanto os clientes alvo aceitam pagar pelo produto e os preços praticados pelo mercado.

A importância dada à gestão de custos para formação do preço de venda fica evidenciada quando se deparam com o preço praticado pelo mercado inferior ao preço praticado pela empresa, a reação da maioria das gráficas é reduzir sua margem de lucro. Isso demonstra que apesar de as treze empresas possuírem algum meio de controle de custos e 92% delas considerar o cálculo do custo do produto para formar o preço, apenas três revisam seus custos e/ou processo produtivo para procurar reduzir seus gastos e seu preço.

Sobre os procedimentos adotados para reduzir os custos de produção, oito gráficas responderam fazer a manutenção preventiva de máquinas e equipamentos, prevenindo desperdícios e três realizam treinamento do pessoal para otimizar a produção.

Com isso, conclui-se que apesar das empresas participantes dessa pesquisa possuir algum meio para registrar e controlar seus custos e considerar o cálculo do custo para formarem seu preço de venda, elas não utilizam de maneira eficaz e eficiente a gestão de custos para melhorar seu preço de venda e conseqüentemente seu lucro. Uma vez que ao se depararem com a concorrência de mercado, a principal medida assinala foi à redução da margem de lucro e apenas três empresas revisam seus custos. Uma das hipóteses levantadas é que essas empresas não utilizam as ferramentas disponíveis para a gestão de custos, devido à falta de conhecimento técnico ou acadêmico ou por não considerar necessário devido ao porte da empresa.

Alguns fatores limitam os resultados alcançados nessa pesquisa, destaca-se o fato de o levantamento de dados ser realizado através de questionário com perguntas objetivas, então não foi analisado a utilização na prática das técnicas mencionadas, como por exemplo, se os controles e rateios dos custos eram feitos de maneira correta, limitou-se as respostas recebidas. Mesmo o pesquisador presente para sanar possíveis dúvidas, algumas empresas optaram responder as questões sozinhas e entregar depois.

Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda analisar na prática o cálculo do custo e do preço de venda realizado por Microempresas e Empresas de pequeno porte. Assim como, as técnicas utilizadas para gestão de custos e formação do preço de venda de empresas de outro ramo de atividade ou de grande porte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BOLETIM INDÚSTRIA: **GRÁFICA**. SEBRAE, 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/artigos/boletim-industria-grafica,a82ea677c64ca410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 30 nov. 2017.
- BRASIL, **Lei n. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/>>. Acesso em: 02 jul. 2018.
- BRASIL. **Decreto n. 3000**, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 21 jul. 2018.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 155**, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123/06, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 21 jul. 2018.
- CALADO, Aldo Leonardo Cunha et al. **Análise da gestão de custos e formação de preços em organizações agroindústrias paraibanas**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 12., 2005, Florianópolis. Anais... Florianópolis, 2005. p. 1 - 14. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1911/1911>>. Acesso em: 01 jul. 2018.
- CANEVER, F. et al. **Formação de preços: um estudo em empresas industriais de Santa Catarina**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. Rio de Janeiro, v. 17, n.2, p. 14-27, maio/ago. 2012. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5390>>. Acesso em 21 maio 2018.
- CARDOSO, Jaqueline de Fatima. **Custos e preço de venda: um estudo em restaurante à La carte**. Revista Hospitalidade. São Paulo, v. 8, p. 103-120, jul./dez. 2011. Disponível em: <<https://revhosp.org/hospitalidade/article/viewFile/395/484>>. Acesso em: 20 maio 2018.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso Básico de Contabilidade de Custos**. Editora Atlas S.A. São Paulo 3ª ed. 2004.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **CPC-16: Estoques**. Brasília, maio 2009. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em 24 maio 2018.
- DUBOIS, Alexy et al. **Gestão de custos e Formação de preços**. São Paulo: Atlas, 2006.
- GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. Editora Atlas S.A. São Paulo 4ª ed. 2002.
- MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. **Análise das Relações entre a Gestão de Custos e a Gestão do Preço de Venda: Um Estudo das Práticas Adotadas por Empresas Industriais Conserveiras Estabelecidas no RS**. Revista Universo Contábil: Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis, Blumenau, v. 2, n. 1, p.42-60, abr. 2006.

Trimestral. Disponível em:

<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/109>>. Acesso em: 22 maio 2018.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. Editora Atlas S.A. São Paulo 10ª ed. 2010.

MARTINS, Eliseu et al. **Manual de Contabilidade Societária**. Editora Atlas S.A. São Paulo 2ª ed. 2013.

MELO, Maurilio Alves de; LEONE, Rodrigo José Guerra. Alinhamento entre as Estratégias Competitivas e a Gestão de Custos: um estudo em pequenas empresas industriais do setor de transformação. **Brazilian Business Review**, Vitória, ES, v. 12, n. 5, p. 83-104, out. 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.15728/bbr.2015.12.5.5>>. Acesso em: 21 maio 2018.

MESQUITA, Rafael Fernandes De; MATOS, Fatima Regina Ney. Pesquisa qualitativa e estudos organizacionais: história, abordagens e perspectivas futuras. **IV colóquio internacional de epistemologia e sociologia da ciências da administração**, Florianópolis, mar. 2014. Disponível em: <<http://coloquioepistemologia.com.br/>>. Acesso em: 01 jul. 2018.

MOZZATO, Anelise Rebelato; GRZYBOVSKI, Denize. **Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração**: potencial e desafios. *Rac*, Curitiba, v. 15, n. 4, p. 731-747, jul./ago. 2011. Disponível em: <<http://www.anpad.org.br/rac>>. Acesso em: 01 jul. 2018.

NÚMEROS DA INDÚSTRIA GRÁFICA BRASILEIRA. ABIGRAF, 2017. Anual. Disponível em: <<http://www.abigraf.org.br/areas/panoramas-do-setor>>. Acesso em: 30 nov. 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: Um enfoque em sistema de informação contábil. Editora Atlas S.A. São Paulo 5ª ed. 2007.

PEREIRA, Fábio Henrique. **Metodologia de Formação de Preço de Venda para Micros e Pequenas empresas**. 2000. 158 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000. Cap. 1. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/79369>>. Acesso em: 23 abr. 2018.

PISTORE, G. et al. **Contabilidade de custos para formação de preço de venda**: um estudo de caso em uma indústria de suspensões pneumáticas de Caxias do Sul-RS. *Revista Produção e Desenvolvimento*, Nova Iguaçu, v. 1, n. 1, p. 31-49, jan./abr. 2015. Disponível em: <<http://revistas.cefet-rj.br/index.php/producaoedesarrollo>>. Acesso em: 20 maio 2018.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, cap. 03, p. 76-97.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos**. Editora Saraiva. São Paulo 10ª ed. 2018.

RODRIGUES, Danilo Augusto; CARREIRA, Manoel Francisco. **Análise do custo e formação do preço de venda em um comércio de auto peças**. Departamento de Engenharia

de Produção, Universidade Estadual de Maringá, Paraná, 2017. Disponível em:
<http://www.dep.uem.br/gdct/index.php/dep_tcc/article/view/395>. Acesso em: 21 jul. 2018.

SANTOS, Joel José. **Manual de Contabilidade e Análise de Custos**. Editora Atlas Ltda. São Paulo 7^a ed. 2017.

SILVA FILHO, Lucivaldo Lourenço da. **Gestão de custos e formação de preço de venda, gestão de caixa e gestão de riscos**: um estudo exploratório no arranjo produtivo local gesseiro do estado de Pernambuco. Dissertação (Programa de Pós Graduação em ciências contábeis)- Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2014.

ANEXO A – QUESTIONÁRIO**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS-UFGD
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Essa pesquisa é desenvolvida pela acadêmica Daniela dos Santos Estelai, orientada pela professora Glenda de Almeida Soprane, como parte de um trabalho de conclusão de curso (TCC) do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Grande Dourados. Tem como objetivo analisar como as empresas gráficas da cidade de Dourados/ MS controlam seus custos de produção e formam o preço de venda de seus produtos. A análise dos dados obtidos neste levantamento terá finalidade exclusivamente acadêmica.

Em todos os trabalhos e publicações, geradas a partir desta pesquisa, a razão social das empresas visitadas será mantida em sigilo. Todas as respostas a esta pesquisa serão tratadas de forma agregada, de maneira que nenhuma resposta individual possa ser identificada. Agradeço sua participação.

01. Qual é o faturamento anual da empresa:

- (a) Até 60.000,00
- (b) De 60.000,00 até 360.000,00
- (c) De 360.000,00 até 3.600.000,00
- (d) Acima de 3.600.000,00

02. Qual a formação acadêmica do respondente da pesquisa

- (a) Ensino Fundamental
- (b) Ensino Médio
- (c) Ensino Superior incompleto em Ciências Contábeis
- (d) Ensino Superior Completo em Ciências Contábeis
- (e) Ensino superior em outras áreas. Qual? _____.
- () Completo () Incompleto

03. A empresa utiliza algum meio para registrar e controlar os seus custos de produção:

- (a) Possui algum software para controle de custos
- (b) Utiliza planilhas manuais ou eletrônicas para controlar e calcular os custos
- (c) Outros meios. Quais?

-
- (d) Não utiliza nenhum meio

04. Quem é a pessoa responsável pelo registro dos custos de produção

- (a) Gerente
- (b) Chefe de Produção
- (c) Contador
- (d) Ninguém
- (e) Outros. Qual (ais)? _____

05. A empresa faz controle dos gastos com a produção:

- (a) Faz um controle por cada encomenda de produto
- (b) Faz um controle com todos os gastos Mensais
- (c) Faz um controle com todos os gastos Trimestrais
- (d) Faz um controle com todos os gastos Anuais
- (e) Não faz nenhum controle

06. Como são organizados os registros dos custos

- (a) São agrupados por contas (como por exemplo, conta de custos com matéria prima, mão de obra, energia etc.).
- (b) São agrupados por encomenda.
- (c) São agrupados por produtos.
- (d) Não são organizados.

07. Para Calcular o custo de um produto são considerados os custos fixos e variáveis:

- (a) Para o cálculo do custo do produto são considerados somente os custos variáveis, que variam de acordo com a quantidade produzida, como por exemplo, matéria prima utilizada.
- (b) Considera os custos variáveis e os custos fixos, que são aqueles que não variam conforme a quantidade produzida, como por exemplo, o aluguel do prédio.
- (c) Possui dificuldades para distinguir o que é custo fixo e o que é custo variável, portanto não faz distinção entre um e outro.
- (d) Não calcula os custos fixos nem os variáveis.

08. A empresa analisa as diferenças entre o custo orçado para o cliente e o custo realmente incorrido da confecção de um produto

- (a) Analisa e faz os ajustes necessários para diminuir a diferença entre custo orçado e incorrido nos outros produtos.
- (b) Analisa e faz os ajustes necessários na próxima venda do mesmo produto.
- (c) Analisa, mas não toma medidas para corrigir as diferenças.
- (d) Não analisa

09. Qual o método utilizado para apuração dos custos dos estoques:

- (a) Preço Específico
- (b) PEPS
- (c) Custo Médio Ponderado
- (d) Nenhum

10. Qual o método de Custeio utilizado para apuração dos custos dos produtos:

- (a) Custeio por Absorção
- (b) Custeio por Absorção com Departamentalização
- (c) Custeio Variável
- (d) Custeio ABC
- (e) Nenhum

11. Se a empresa utilizar o custeio variável para o controle dos custos, utiliza também o cálculo da Margem de Contribuição (MC), que representa o valor que cada produto contribui para cobrir os gastos fixos e proporcionar lucro à empresa:

Utiliza a MC para aceitar encomendas a preços diferentes: (Sim) (Não)

Utiliza a MC para escolha do melhor mix de produtos (Sim) (Não)

Utiliza a MC para escolher entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida de produção (Sim) (Não)

12. Qual o sistema utilizado para planejamento e controle de custos:

- (a) Custo Padrão
- (b) Custo meta
- (c) Nenhum
- (d) Os dois

13. Principais motivos e/ou fatores limitantes, para não implantar alguma forma de controle de custos:

- (a) Considera não necessário controlar os custos.
- (b) Considera suficiente a contabilidade geral.
- (c) Falta de recursos financeiros para implantação de um sistema manual/eletrônico de custo, ou mesmo recurso humano-técnico.
- (d) Outros.
- (e) Não considera nenhum fator limitante dado a importância do controle de custos.

14. Quais são os critérios utilizados na formação do preço de venda dos produtos:

- (a) Utiliza-se um índice desejado de lucro sobre o custo de fabricação

- (b) Negocia-se o preço caso a caso
- (c) Aplica-se um índice sobre o valor da matéria prima
- (d) Considera o preço praticado pelo mercado e concorrentes
- (e) Outras

15. Para formar o preço de venda:

A empresa utiliza-se do cálculo do custo do produto para a formação do seu preço de venda

Sim Não

Ao formar o preço de venda considera a margem de contribuição unitária ou total

Sim Não

Ao formar o preço de venda são considerados os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar

Sim Não

Ao formar o preço de venda são consideradas as características do produto, como qualidade e design

Sim Não

Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado

Sim Não

16. Se o preço de venda da sua empresa for superior ao preço de mercado, qual o procedimento adotado para reduzir seu preço também:

- (a) Reduz sua margem de lucro
- (b) Revisa seus custos
- (c) Revisa o processo produtivo, como o uso de matérias primas e materiais alternativos para diminuição de desperdícios/perdas
- (d) Oferece formas de pagamento diferenciadas aos clientes
- (e) Não busca meios para igualar o preço

17. Utiliza alguma técnica e procedimento para redução dos custos de produção:

- (a) Manutenção preventiva de máquinas equipamentos, prevenindo desperdícios
- (b) Treinamento do pessoal para otimizar a produção
- (c) Utilização do custeio meta, valor máximo que poderá custar o produto, revisando os aspectos da fabricação do produto.
- (d) Outros. Qual (ais)? _____
- (e) Nenhum

APÊNDICE A- LISTAGEM DAS GRÁFICAS DE DOURADOS-MS

ASSOCIADOS SISTEMA SINDIGRAF/MS-ABIGRAF/MS			
NOME FANTASIA	CIDADE/UF	EMAIL	DATA REGISTRO NO SINDICATO
GRÁFICA ALGE	DOURADOS/MS	graficaalge@gmail.com	29/07/1983
GRÁFICA E EDITORA IMPACTO	DOURADOS/MS	graficaimpactoms@gmail.com	
GRÁFICA CAIUÁ	DOURADOS/MS	cloviz@caiuformularios.com.br	01/07/1983
GRÁFICA & EDITORA LÍDER	DOURADOS/MS	graficaliderms@gmail.com	28/05/2009
GRÁFICA DOURATIPO	DOURADOS/MS	graficadouratipo@hotmail.com	06/09/1995
PAPELGRAF	DOURADOS/MS	papel_graf@ig.com.br	16/07/2010
GRÁFICA AKATSUKA	DOURADOS/MS	akatsuka@akatsuka.com.br	04/11/2005
GRÁFICA SOL NASCENTE	DOURADOS/MS	graficasolnascente@hotmail.com	30/05/2005
GRÁFICA STILUS	DOURADOS/MS	nil@graficastilus.com	01/07/1983
GRÁFICA ROMA	DOURADOS/MS	graficaroma@terra.com.br	12/08/2013
GRÁFICA E EDITORA CROMIA	DOURADOS/MS	graficacromiams@bol.com.br	04/03/2011
GRÁFICA BINHA	DOURADOS/MS	graficaaguaboa-ms@hotmail.com	19/05/2008
GRÁFICA SERIEMA	DOURADOS/MS	graficaseriema@graficaseriema.com.br	01/07/1983
GRÁFICA LUAR (IDEAL)	DOURADOS/MS	graficaluar@hotmail.com	12/08/2013
TIPOSUL IMPRESSORA	DOURADOS/MS	grafica@tiposul.com.br	26/05/1989