

**Universidade Presbiteriana Mackenzie
Centro de Ciências Sociais e Aplicadas
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**PRÁTICAS DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: UM
ESTUDO COM PEQUENAS EMPRESAS DE PRODUÇÃO POR
ENCOMENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Camila Filomena Apolinário Pellegrino

São Paulo

2012

Camila Filomena Apolinário Pellegrino

**PRÁTICAS DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: UM
ESTUDO COM PEQUENAS EMPRESAS DE PRODUÇÃO POR
ENCOMENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis da
Universidade Presbiteriana Mackenzie para a para
a obtenção do título de Mestre em Controladoria
Empresarial.**

Orientador: Prof. Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani Filho

São Paulo

2012

Camila Filomena Apolinário Pellegrino

**PRÁTICAS DE CUSTOS E FORMAÇÃO DE PREÇOS: UM
ESTUDO COM PEQUENAS EMPRESAS DE PRODUÇÃO POR
ENCOMENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Presbiteriana Mackenzie para a para a obtenção do título de Mestre em Controladoria Empresarial.

Aprovada em 26.03.2012

BANCA EXAMINADORA

Profº Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani Filho
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Profº Dr. Gilberto Perez
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Profº Dr. Márcio Luiz Borinelli
Universidade de São Paulo

Reitor da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor Dr. Benedito Guimarães Aguiar Neto

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação

Professor Dr. Moisés Ari Zilber

Diretor do Centro de Ciências Sociais e Aplicadas

Professor Dr. Sérgio Lex

Coordenadora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

Professora Dra. Maria Thereza Pompa Antunes

**“Mas todos os fins também são começos.
Embora, quando acontecem, não
saibamos ainda”**

Mitch Albom

À minha pequena Beatriz,

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente à Deus, por me presentear não somente com oportunidades, mas também com a força e a determinação para conquistá-las.

Aos meus pais, Luigi e Lúcia, de quem me orgulho muito e a quem procuro sempre orgulhar, serei eternamente grata por tudo.

Ao meu marido Mauricio pela compreensão e apoio nos muitos finais de semana e madrugadas em que permanecemos em casa, para que eu pudesse me dedicar aos estudos.

À minha filha Beatriz, que chegou durante o decorrer do curso e trouxe ainda mais alegria à minha vida. Aproveito também para me desculpar, por ainda em meu ventre tê-la exposto à árdua rotina de uma mãe mestrandando e pela ausência implicada pela elaboração da dissertação durante alguns momentos em seu primeiro ano de vida.

Aos meus irmãos, Luigi e Gabrielle, pelos momentos de descontração e alegria.

Aos meus tios Vera e José Reinaldo, Alessandra e Toshio, pelo apoio e torcida de sempre.

À minha avó Ana Flor, que mesmo com pouco acesso aos estudos reconhecia a sua importância. Infelizmente, ela não está mais neste plano, mas o orgulho que sempre teve de sua neta mais velha me transmite a certeza de que ela, de onde estiver, apóia minhas aspirações e comemora minhas conquistas.

Ao Prof^o Dr. Marco Antonio Figueiredo Milani Filho, pela orientação e dedicação ao desenvolvimento deste trabalho.

Ao Prof^o Dr. Márcio Luiz Borinelli e ao Prof^o Dr. Gilberto Perez pelas sábias sugestões durante a qualificação.

Ao Prof^o Dr. Henrique Formigoni que, desde a graduação, sempre me apoiou.

À Prof^a Dra. Maria Thereza Pompa Antunes e à todos os professores do curso de Mestrado em Controladoria Empresarial da Universidade Presbiteriana Mackenzie, pela dedicação ao curso.

Aos gestores das empresas A, B, C, D e E, por colaborarem com a pesquisa.

Aos amigos Braulio Cordeiro, pelo incentivo a buscar a titulação de Mestre e Pricila Gunutzmann que, embora em outro programa e instituição, ingressou comigo no mestrado e assim pudemos compartilhar todas as alegrias e aflições características dos mestrados.

À todos os colegas de turma, em especial a Katia Terriaga e Carolina Righetti.

À todos os amigos que torceram por mim e que me deixaram muitas mensagens de apoio e incentivo.

RESUMO

A gestão de pequenas empresas, embora menos complexa do que a gestão de grandes organizações, exige conhecimento de importantes conceitos de custos e padrões de comportamento de custos para o processo de tomada de decisão. Nesse sentido, o objetivo geral deste estudo descritivo é identificar as atuais práticas de custos e formação de preços utilizadas em pequenas empresas industriais. A amostra foi composta por cinco pequenas organizações industriais de produção por encomenda localizadas em São Paulo, Brasil. A abordagem qualitativa para este estudo se baseou na análise dos dados coletados por meio de entrevistas com os gestores de custos. Os resultados mostram que as pequenas organizações adotam apenas uma prática de custos, com base na abordagem de custeio variável e determinam o preço de seus produtos levando-se em maior consideração o preço de mercado do que seus próprios custos de produção. Este estudo também apontou que as companhias utilizam taxas de marcação pré-definidas, as quais não são calculadas sobre bases metodológicas e tal fato pode expor essas empresas a riscos financeiros e mercadológicos.

Palavras-Chave: Pequenas empresas. Gestão de custos. Formação de preços

ABSTRACT

The management of small businesses, although less complex than large companies, requires the knowledge of important cost concepts and patterns of cost behavior to strengthen the decision making process. In this sense, the main objective of this descriptive study is to identifying the current practices of cost management and price formation used in small industrial companies. The sample was formed by five make-to-order small organizations located in Sao Paulo, Brazil. The qualitative approach for this study relied on the analysis of data collected from interviews with cost managers. The results showed that small companies adopt only one practice of cost management, based on the variable costing approach, and set their product prices taking the competitor's price into greater account than their own production costs. This study also pointed out that these companies use predefined mark up rates, which are not calculated on methodological basis and can expose them to financial and market risks.

Keywords: *Small companies. Cost management. Pricing.*

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Contextualização do Tema.....	15
1.2 Questão de Pesquisa.....	17
1.3 Objetivo Geral	17
1.4 Objetivos Específicos	17
1.5 Justificativas e Contribuições.....	18
1.6 Limitações da Pesquisa	18
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	19
2.1 Micro, Pequenas e Médias Empresas Brasileiras.....	19
2.2 Empresas de Produção por Encomenda.....	23
2.3 Definição e Classificação dos Custos	24
2.4 Métodos de Custeio e Práticas de Custos	25
2.4.1 Custeio por Absorção.....	25
2.4.2 <i>Activity-Based Costing</i> - ABC.....	26
2.4.3 Custeio Variável	27
2.4.3.1 Margem de Contribuição.....	27
2.4.3.2 Ponto de Equilíbrio	28
2.4.3.3 Ponto de Equilíbrio Contábil.....	29
2.4.3.4 Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	30
2.4.3.5 Ponto de Equilíbrio Econômico.....	31
2.5 Gestão de Custos Interorganizacionais.....	31
2.6 Formação do Preço de Venda	34
2.7 O Conhecimento dos Custos e Formação de Preço de Venda nas Empresas de Produção por Encomenda.....	36
2.8 Sistemas de Informação Gerencial.....	38

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	40
3.1 Tipologia de Pesquisa	40
3.2 Plano Amostral	40
3.3 Procedimento de Coleta de Dados.....	41
3.4 Procedimento de Tratamento de Dados	42
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	44
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS	52
APÊNDICES	56
ANEXOS	61

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Geração de empregos em janeiro/2011	19
Figura 2: Ponto de Equilíbrio.....	29

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação das empresas por porte com relação à Receita Bruta Anual de acordo com o SEBRAE	20
Quadro 2: Classificação das empresas por porte de acordo com o BNDES	21
Quadro 3: Classificação das empresas por porte de acordo com a Receita Federal	21
Quadro 4: Elementos do plano amostral	41
Quadro 5: Apresentação das categorias.....	43
Quadro 6: Porte das empresas.....	44
Quadro 7: Nível de instrução dos gestores	45
Quadro 8: Agrupamento em categorias.....	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Classificação das empresas industriais por porte com relação ao número de funcionários	44
--	----

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização do Tema

É notável o aumento da taxa de sobrevivência das pequenas organizações brasileiras nos últimos anos, passando de 51% em 2002 para 78% em 2005. Tal aumento, segundo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – (SEBRAE, 2007) corresponde à sobrevivência por, pelo menos, dois anos, e se deve, não somente à melhoria do ambiente econômico e ao aumento do consumo e do crédito, como também à melhor capacitação dos pequenos empresários que, em sua maioria, possuem experiência anterior em empresa privada e, cada vez mais, buscam adquirir conhecimentos teóricos sobre gestão.

Porém, a percepção atual dos pequenos empresários quanto à capacitação para o gerenciamento de suas empresas ainda não é satisfatória, tendo em vista que 45% deles ainda não buscam auxílio para a administração de seu negócio. De acordo com Leone (1999), o pequeno empresário, ao se recusar a delegar a tomada de decisão e não dispor de tempo ou habilidade para a resolução dos problemas busca soluções somente em suas experiências, julgamentos, intuição e valores. No entanto, a tomada de decisão sem o auxílio de outras informações, além das experiências, julgamentos, intuição e valores dos pequenos empresários, caminha contrariamente a um bom gerenciamento.

Devido ao aumento da concorrência, as pequenas organizações necessitam, cada vez mais, da adoção de estratégias para se manterem operantes. O pré-requisito para o sucesso de uma liderança estratégica, segundo Tondolo et al. (2009) é a obtenção de dados confiáveis para a tomada de decisão a partir da contabilidade gerencial e de custos. A obtenção dos dados é uma ação que pode ser efetuada com facilidade, porém, o fator de maior importância para as micro, pequenas e médias empresas, é saber como processar os dados coletados para, então, obter as informações e utilizá-las como embasamento à tomada de decisão. Leone (1999) e Peleias et al. (2010) alertam para a distinção entre as pequenas e médias empresas das empresas de grande porte. Peleias et al. (2010) destacam que a escassez de recursos humanos e financeiros requer um grau de complexidade menor no sistema de custos das pequenas empresas. Podemos interpretar a afirmação de Peleias et al. (2010) como a confirmação de que as pequenas organizações necessitam de um sistema de custos e da utilização práticas de custos, porém estes não necessariamente serão provenientes de sistemas informatizados integrados de alto custo, podendo ser gerados por meio de sistemas menores, ou mesmo por planilhas informatizadas.

O aumento da capacidade de gerenciamento dos empresários, constatado pelo SEBRAE (2007), pode apontar para o fato de que as pequenas organizações estão sendo administradas com base, entre outras, em informações obtidas pela utilização da gestão de custos e que estão sendo utilizadas uma ou mais práticas de custos como ponto de equilíbrio, margem de contribuição, custeio variável e, até mesmo, a gestão de custos interorganizacionais.

Esta pesquisa descreve as práticas de custos e formação de preços praticados por um conjunto de cinco pequenas organizações paulistas de produção por encomenda componentes de uma mesma cadeia de valor. Trata-se de um cliente e quatro fornecedores. O cliente, (empresa A) caracteriza-se como uma estamperia de peças em metal destinadas principalmente à indústria automotiva; e os fornecedores (empresas B, C e D e E) são, respectivamente, uma empresa de tratamentos superficiais em metais, uma empresa de usinagem e duas empresas de fornecimento de chapas e tiras de aço. A escolha de empresas de uma mesma cadeia de valor foi estratégica para verificar também a utilização da gestão de custos interorganizacionais por pequenas organizações.

1.2 Questão de Pesquisa

O acesso aos dados sobre custos é indispensável para o gerenciamento das empresas, pois estes, aplicados em cálculos de Ponto de Equilíbrio, Margem de Contribuição, Custeio Variável, entre outros, disponibilizam importantes informações para o embasamento das mais variadas decisões empresariais, envolvendo, inclusive, a gestão de custos interorganizacionais.

A obtenção de tais informações pelas grandes corporações ocorre de maneira simples e rápida, devido ao fato de que estas possuem à sua disposição profissionais qualificados e sistemas integrados, o que não ocorre com as pequenas organizações, que, muitas vezes, têm na figura de seu proprietário, o único responsável pela elaboração e análise das informações sobre custos. No entanto, com a constatação da melhora, nos últimos anos, em relação à qualificação dos pequenos empresários para a administração de seus negócios, formulou-se a seguinte questão de pesquisa: *“Quais são as práticas de custos e formação de preços utilizadas pelos pequenos empresários?”*

1.3 Objetivo Geral

Devido ao aumento da taxa de sobrevivência das pequenas organizações nos últimos anos, ocasionada não somente pela melhora da economia brasileira como também por meio da melhor capacitação de seus gestores, o objetivo geral desta pesquisa é *conhecer quais são as práticas de custos e formação de preços utilizadas pelos pequenos empresários.*

1.4 Objetivos Específicos

- Descrever as práticas de custos utilizadas pelas pequenas organizações;
- Conhecer os meios pelos quais o pequenos empresários obtiveram acesso ao conhecimento das práticas de custos utilizadas;
- Comparar as práticas de custos utilizadas pelos pequenos empresários com as práticas de custos encontradas na literatura;
- Verificar a aplicação da gestão de custos interorganizacionais

1.5 Justificativa e contribuições esperadas

A representatividade das pequenas organizações na geração de emprego e de renda no país é considerável, de modo que, cada vez mais, estas empresas necessitem manter suas operações através de uma boa administração, que demanda conhecimentos sobre a utilização de práticas de custos e formação de preços.

Os resultados obtidos neste trabalho podem chamar a atenção para possíveis distorções no processo decisório com relação à qualidade das informações de custos utilizadas e, nesse sentido, pode contribuir com a discussão gerencial sobre a adoção das melhores práticas de custos.

1.6 Limitações da Pesquisa

Esta pesquisa apresenta como principal limitação a incapacidade de generalização dos resultados devido ao tamanho da amostra. Sugere-se, para novos estudos, a ampliação da amostra investigada e a respectiva comparação das práticas utilizadas pelas empresas de pequeno porte, as quais desempenham um papel fundamental no panorama econômico nacional.

Os dados coletados referem-se ao período de 2011, desta forma os resultados referentes a outros períodos podem sofrer variações.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Micro, Pequenas e Médias Empresas Brasileiras

A geração de emprego e renda no país possui forte participação das micro e pequenas empresas (PELEIAS et al. 2010). Tal fato pode ser comprovado pela verificação dos dados divulgados frequentemente pelo Ministério do Trabalho e Emprego – MTE (2011), que informou a geração de 152 mil vagas formais de emprego em janeiro de 2011, sendo aproximadamente 80% geradas por micro e pequenas empresas, conforme demonstrado na Figura 1.

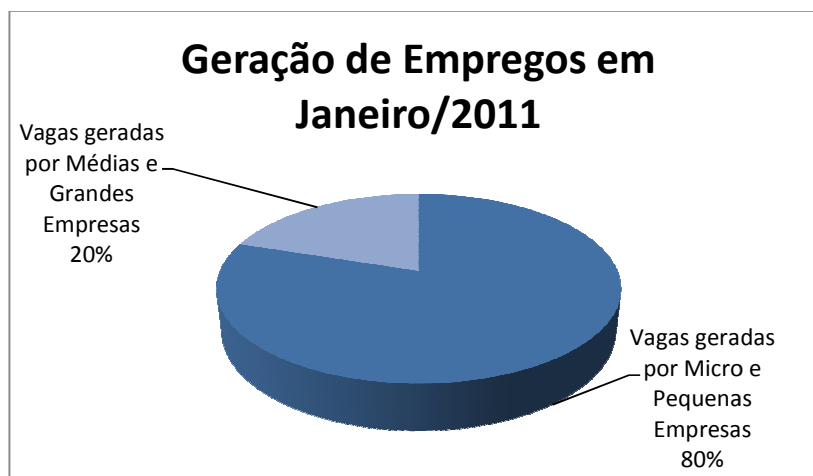


Figura 1: Geração de empregos em janeiro/2011

Santos, Ferreira e Faria (2009) e Nunes e Serrasqueiro (2004) afirmam que estas empresas compõem notável parcela da economia mundial e, por estes motivos, as micro, pequenas e médias empresas, que não costumavam ser frequentemente utilizadas como objetos de pesquisa, ganharam espaço no meio acadêmico, sendo cada vez mais alvos de estudos e pesquisas.

Embora as empresas normalmente se classifiquem como microempresas, empresas de pequeno porte, médias empresas e grandes empresas, são diversos os critérios utilizados para a classificação. O porte das empresas pode ser definido com base na receita bruta anual ou no número de funcionários. Conforme o SEBRAE (2007), as empresas podem ser classificadas em função do porte. Para esse órgão, a empresa que apura receita bruta igual ou inferior a R\$

433.755,14 (quatrocentos e trinta e três, mil setecentos e cinquenta e cinco reais e catorze centavos) é enquadrada como microempresa, enquanto a empresa que apresenta receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinquenta e cinco reais e catorze centavos) e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil e duzentos e vinte e dois reais) é enquadrada como empresa de pequeno porte.

Quadro 1: Classificação das empresas por porte com relação à Receita Bruta Anual de acordo com o SEBRAE

Porte da Empresa	Receita Bruta Anual
Microempresa	Igual ou inferior a R\$ 433.755,14
Empresa de Pequeno Porte	Superior a R\$ 433.755,14 e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00

Fonte: SEBRAE (2010)

Em relação ao número de funcionários, o SEBRAE (2007) considera como microempresas as empresas industriais e de construção com até 19 funcionários e as empresas prestadoras de serviços com até 09 funcionários. As empresas classificadas como pequenas são as do ramo industrial e empresas de construção com 20 a 99 funcionários e prestadoras de serviços com 10 a 49 funcionários. Com base ainda no número de funcionários, o SEBRAE (2007) classifica como de médio porte, as empresas industriais e de construção com 100 a 499 funcionários e de serviços com 50 a 99 funcionários. As empresas em que o número de pessoas ocupadas ultrapassar o limite para o enquadramento como de médio porte, serão classificadas como empresas de grande porte.

Além do SEBRAE (2007), também o BNDES (2010) – Banco Nacional de Desenvolvimento, realiza a classificação de empresas conforme o porte, de acordo com o Quadro 2:

Quadro 2: Classificação das empresas por porte de acordo com o BNDES

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 2,4 milhões
Pequena empresa	Maior que R\$ 2,4 milhões e menor ou igual a R\$ 16 milhões
Média empresa	Maior que R\$ 16 milhões e menor ou igual a R\$ 90 milhões
Média-grande empresa	Maior que R\$ 90 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões

Fonte: BNDES (2010)

Outro critério de classificação é apresentado pelo regime SIMPLES NACIONAL, um regime simplificado de tributação da Receita Federal destinado às micro e pequenas empresas. Neste regime, a partir de janeiro de 2012, as microempresas são entidades com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, as empresas com receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) são enquadradas como empresas de pequeno porte.

Quadro 3: Classificação das empresas por porte de acordo com a Receita Federal

Classificação	Receita operacional bruta anual
Microempresa	Menor ou igual a R\$ 360.000,00
Pequena empresa	Maior que R\$ 360.000,00 e menor ou igual a R\$ 3,6 milhões

Fonte: Receita Federal (2011)

Conforme apresentado, diversos são os métodos para a classificação das empresas quanto ao porte. Uma empresa, por exemplo, que aponte receita bruta anual de R\$ 2.100.000,00 (dois milhões e cem mil reais) pode ser enquadrada como de pequeno porte utilizando os critérios do SEBRAE e como microempresa utilizando os critérios do BNDES.

Outra empresa, com receita bruta anual de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões e reais) ultrapassa a faixa para enquadramento como empresa de pequeno porte para o regime do SIMPLES NACIONAL, porém ainda é considerada uma pequena empresa pelo BNDES.

As pequenas organizações brasileiras costumavam apresentar alta taxa de mortalidade logo nos primeiros anos de vida. Esta realidade vem sendo modificada com o passar dos anos, podendo ser comprovada por uma pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2007), que demonstra o aumento da taxa de sobrevivência das micro e pequenas empresas brasileiras. Os dados coletados apontam que taxa a sobrevivência das pequenas organizações pelo período de dois anos passou de 51% em 2002 para 78% em 2005. Como fatores determinantes para o aumento da sobrevivência, o SEBRAE apontou:

a) A melhoria do ambiente econômico, devido à redução e controle da inflação, a diminuição da taxa de juros, o aumento do crédito e conseqüentemente do consumo das classes C, D e E.

b) A maior qualidade empresarial, com 79% dos empresários possuindo curso superior (completo ou cursando) e o aumento de 34% para 51% dos empresários com experiência anterior em empresa privada.

Tomando como base os dados citados, o SEBRAE (2007) concluiu que os empresários com melhor qualificação, atuando em um ambiente econômico favorável, passaram a gerenciar melhor os negócios. A busca por assessoria também foi considerada determinante para o melhor gerenciamento. Foi constatado na mesma pesquisa que 55% dos empresários buscaram auxílio para o gerenciamento de suas empresas, enquanto 45% não buscaram auxílio.

A busca por qualificação por parte dos empresários é um fato importante a se destacar, pois, confrontando a pesquisa divulgada pelo SEBRAE (2007) com o artigo de autoria de Leone (1999) verifica-se que houve um avanço em relação às características dos empresários. Para Leone (1999), as pequenas organizações padeciam de baixo nível de maturidade organizacional devido à falta de conhecimentos teóricos e específicos por parte dos gestores e empregados, induzindo a processos de planejamento e controle geralmente informais. A autora também destaca a falta de tempo ou habilidade dos gestores para a tomada de decisão.

Embora Leone (1999) aponte que a tomada de decisão nas pequenas empresas seja intuitiva, o SEBRAE (2007) afirma que os empresários estão melhor qualificados e há capacidade por parte destes para a administração de suas empresas, e também as habilidades naturais são determinantes para a análise das oportunidades e resolução de problemas. Contudo, para a maioria dos empresários de empresas extintas, um dos fatores não observados

que contribuíram para o fracasso da empresa foi a falta de um bom administrador, além de localização inadequada, falta de conhecimentos gerenciais, desconhecimento do mercado e, por último, causas econômicas. Salientou também que os pequenos empresários reconhecem que as habilidades gerenciais são o primeiro fator condicionante do sucesso de suas empresas. Os empresários de empresas ativas classificam como habilidades gerenciais o “bom conhecimento do mercado em que atua”, diferentemente dos empresários de empresas extintas, que conceituam habilidades gerenciais como possuir “boa estratégia de vendas”.

A dificuldade de acesso ao mercado também foi citada pelas empresas que participaram da pesquisa do SEBRAE (2007). A pesquisa demonstra que tal dificuldade se deve, dentre outros fatores, à falta de planejamento dos empresários e à formação inadequada dos preços dos produtos.

2.2 Empresas de Produção por Encomenda

As empresas de produção por encomenda são organizações que trabalham com sistema de ordens de produção, produzindo de acordo com as necessidades dos clientes. Embora a maioria das empresas de produção por encomenda seja do ramo industrial, também se enquadram nessa classificação algumas prestadoras de serviços como, por exemplo, empresas de auditoria, de segurança, empresas de organização de eventos e de produção de filmes (SOUZA et al., 2006). Yeh (2000) caracteriza as empresas de produção por encomenda como organizações que elaboram os produtos de acordo com as especificações dos clientes.

Corrêa e Corrêa (2006) classificam as empresas de produção por encomenda como as que realizam os dois primeiros dentre os quatro processos produtivos:

- a) Processo por tarefa – uma grande variedade de itens produzidos em pequenos lotes
- b) Processo de lotes – possui as mesmas características do processo por tarefas, porém com maior especialização dos recursos
- c) Processo em linha – produção de itens por unidade
- d) Processo contínuo – produção em massa em estruturas fabris automatizadas

Outra classificação é apontada por Stevenson, Hendry e Kingsman (2005), que separam as empresas de produção por encomenda em duas categorias: RBC (*Repeat Business Customisers*) que produzem itens para determinado cliente pelo período de um contrato e VMC (*Versatile Manufacturing Companies*) que produzem itens geralmente em um único lote, ou seja, dificilmente serão repetidos. As empresas classificadas como *Repeat Business*

Customisers, mesmo com a incerteza característica de seu setor, possuem menos instabilidade em seu ambiente, enquanto as empresas classificadas como *Versatile Manufacturing Companies* se deparam com a necessidade de soluções atualizadas a cada pedido e atuam em um mercado mais complexo.

2.3 Definição e Classificação dos Custos

Encontra-se na literatura uma enorme gama de definições para a palavra “custo”. A linguagem comercial e a linguagem comum são citadas por Iudícibus (2007) como possuidoras de diferentes definições de custo. Segundo o autor, a linguagem comercial considera como custo o valor gasto para a aquisição de certo bem ou serviço, e a linguagem comum pode associar a palavra a uma noção de sacrifício como, por exemplo, “custou-me muitas horas de estudo aprender aquele idioma”.

No sentido contábil, a palavra custo é definida por Martins (2003) e Bruni e Famá (2009) como “gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços”. Wernke (2006) afirma que tais gastos são voluntários e efetuados no ambiente fabril. Outra definição para o sentido contábil da palavra custo é apresentada por Iudícibus (2007), como “a fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo”. Diante do exposto, fica clara a relação entre custos e produção, porém, antes da distribuição dos custos aos produtos, é necessário que tais custos sejam classificados de acordo com suas características, sendo assim, eles podem ser diretos ou indiretos e fixos ou variáveis.

Em relação aos custos diretos, Martins (2003) os define como custos diretamente apropriáveis aos produtos e que possuem uma medida de consumo (peso do material consumido, tempo de mão-de-obra, etc.). De acordo com Bruni e Famá (2009), esse tipo de custo é incluído diretamente no cálculo dos produtos e sua mensuração pode ser feita de maneira objetiva. A objetividade da mensuração se dá pelo fato de sabermos exatamente qual é o valor do custo a ser apropriado. Para a fabricação de um lote de tesouras, por exemplo, sabe-se a quantidade exata de metal utilizado como matéria-prima, desta forma, é possível calcular o custo do metal utilizado e distribuir diretamente aos produtos.

Os custos indiretos não possuem uma medida de consumo objetiva e a distribuição destes aos produtos deve ser feita de maneira estimada (MARTINS, 2003). A falta de uma medida objetiva, de acordo com Wernke (2006), dificulta a identificação dos custos indiretos aos produtos fabricados no período. Um exemplo clássico de custo indireto é o salário do

supervisor da produção. Classificado como custo por ser um gasto efetuado em ambiente fabril, o salário do supervisor da produção é classificado como indireto por não ser diretamente apropriável aos produtos, ou seja, não se relaciona diretamente com a produção.

Além da classificação dos custos, quanto à facilidade de identificação ao produto, como diretos ou indiretos, estes também são classificados como fixos ou variáveis. Martins (2003) destaca a importância desta classificação devido à relação entre o valor do custo e o volume de produção, e explica que os custos variáveis variam conforme o volume de produção, e os custos fixos permanecem com o mesmo valor, independentemente de aumentos ou diminuições no volume de produção. Como exemplo, é possível citar a matéria-prima e o aluguel da fábrica. A matéria-prima é considerada como custo variável, pois quanto maior o volume de produção, maior o seu consumo. Se não houver produção, não existirá consumo de matéria-prima. Por outro lado, o aluguel da fábrica é um custo fixo, pois existirá independentemente do volume de produção. Em período de ociosidade, por exemplo, o custo de aluguel da fábrica deve manter o mesmo valor do que em períodos de alto volume de produção.

2.4 Métodos de Custeio e Práticas de Custos

A determinação dos custos de produção, independentemente do porte da empresa, deve ser feita de maneira a contemplar valores confiáveis, para que se possa tomar decisões adequadas. Existem diferentes métodos para a apuração dos custos, porém, antes de apresentá-las, é importante que se defina a expressão “método de custeio”. Wernke (2006) ressalta primeiramente a origem grega da expressão, que resulta da união das palavras *meta* (resultado desejado) e *hodós* (caminho), e destaca que significa “chegar aos resultados pretendidos”, então, segundo o autor, método de custeio significa atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço.

2.4.1 Custeio por Absorção

Dentre os diferentes métodos de custeio, encontra-se o Custeio por Absorção, que consiste na alocação dos custos diretos e rateio dos custos indiretos.

Este método, embora adotado pela Contabilidade Financeira e obrigatório para a avaliação de estoques, não é indicado como instrumento gerencial devido aos seus rateios arbitrários (MARTINS, 2003). Segundo Wernke (2006) o valor dos custos indiretos alocados

aos produtos no custeio por absorção pode estar distorcido devido aos critérios de rateio utilizados que, muitas vezes, não possui relação confiável com o custo distribuído.

Colauto, Beuren e Rocha (2004) destacam que, neste método de custeio, o resultado é influenciado principalmente pelo volume de produção, pois os custos indiretos são diluídos em sua função. Desta forma, os lucros não necessariamente serão reduzidos por uma queda nas vendas, gerando assim certa distorção dos custos. Souza et al. (2007), afirmam ainda, que a dedução das despesas diretamente do resultado é outro fator que desabona este método de custeio, podendo obscurecer resultados à medida que é efetuada a apropriação dos custos e despesas.

De acordo com Bruni e Famá (2009) a alocação dos custos indiretos é caracterizada como um dos maiores impasses desse sistema de custeio. Decisões inadequadas como declinar produtos que geram lucro, podem ser tomadas devido à alocação dos custos indiretos de forma imprecisa.

Contudo, devido ao alto custo de implantação de outros métodos de apuração de custos, o custeio por absorção ainda é o mais utilizado e mantido como único sistema de custeio por algumas entidades (FREGA, LEMOS E SOUZA, 2007). Além disso, Frezatti et al. (2009) defendem que o custeio por absorção é necessário para outras finalidades, como a prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para a aplicação de pesquisa e desenvolvimento em universidades, a prestação de contas de recursos recebidos de órgãos estatais para o desenvolvimento de projetos em entidades privadas e para a formação de tarifas em empresas de prestação de serviços de utilidade pública.

2.4.2 Activity-Based Costing – ABC

Outro método de custeio é o denominado ABC (*Activity-Based Costing*), que divide e subdivide as operações de uma organização em atividades, em que os custos indiretos, antes de serem direcionados aos produtos, são direcionados primeiramente às atividades e processos (STEFANO et al., 2010).

No ABC, a divisão da empresa não é custeada por departamentos, mas por processos, que podem ser interdepartamentais (MARTINS, 2003). Os custos a serem distribuídos não englobam todos os custos de produção, mas somente os custos rastreáveis por meio de direcionadores; sendo assim, os denominados custos fixos estruturais como, por exemplo, manutenção das instalações não devem ser atribuídos aos produtos (FREZATTI et al. 2009).

A grande crítica em relação ao ABC foi apresentada por Martins (2003) como o rateio dos custos indiretos, porém, o autor considera que, mesmo com a arbitrariedade no uso dos rateios, o uso do ABC é adequado para identificar o quão vantajosos para as empresas são os processos e as atividades

Embora eficaz, o método ABC exige uma equipe contábil tecnicamente treinada, trabalhando em conjunto com outros departamentos da organização (GARRISON e NOREEN, 2001).

2.4.3 Custeio Variável

No Custeio Variável somente os custos variáveis são alocados aos produtos e os custos fixos fazem parte do Resultado, como despesas do período (MARTINS, 2003). De acordo com Frezatti et al. (2009) a não inclusão dos custos fixos no método de Custeio Variável considera que: os custos fixos não são diretamente atribuíveis aos produtos elaborados e geralmente se referem a recursos econômicos; o rateio para os custos fixos é realizado utilizando critérios arbitrários que distorcem a real lucratividade; afeta a qualidade das decisões confundindo os gestores; o valor dos custos fixos evidenciados na demonstração de resultados do período possibilita sua visualização e gerenciamento; e os resultados apurados se aproximam mais do fluxo de caixa.

Martins (2003) considera que os custos fixos não se relacionam com a produção e sua existência não depende desta. São necessários para a operação da indústria e não para a sua produção, além de ter seu valor por unidade em dependência do volume de produção, ou seja, quanto maior o volume produzido, menor o custo fixo atribuído por unidade, e vice-versa. O autor ainda afirma que este método de custeio fornece mais rapidamente informações essenciais à empresa.

2.4.3.1 Margem de Contribuição

Utilizando o Custeio Variável, pode-se obter a Margem de Contribuição, que aponta o valor de sobra de cada unidade produzida por meio da diferença entre o preço de venda e os custos e despesas variáveis (MARTINS, 2003).

A Margem de Contribuição pode ser obtida utilizando a seguinte fórmula apresentada por Frezatti et al. (2009):

$$MC = RL - CV - DV \quad (1)$$

Onde: MC = Margem de Contribuição Total

RL = Receita Líquida Total

CV = Custo Variável Total

DV = Despesa Variável Total

Segundo Bartz et al. (2009), a análise da margem de contribuição é bastante apreciada para fins gerenciais, porém seu conhecimento possui vantagens e desvantagens, destacadas por Wernke (2006):

- a) Possibilita a avaliação da viabilidade de fabricação de pedidos em condições especiais como, por exemplo, quando não há limite disponível de horas para a fabricação de todos os pedidos, a margem de contribuição pode auxiliar na escolha dos itens a produzir
- b) Identificação dos produtos que geram resultados negativos, mas que devem continuar sendo vendidos por beneficiar a venda de outros produtos;
- c) Possibilita a análise de ampliação, restrição ou declínio de segmentos produtivos, pois quanto maior a margem de contribuição, maior a capacidade de geração de caixa do produto;
- d) Auxílio na avaliação de alternativas de reduções de preços, descontos, brindes, etc, pois a oportunidade de promover as vendas é maior em produtos com margem de contribuição mais alta;
- e) Possibilita o entendimento da relação entre volume, custos, preços e lucros;
- f) A definição dos preços de venda por meio da margem de contribuição pode apontar valores que não cubram a manutenção das atividades de longo prazo;
- g) A decisão tomada apenas com base na margem de contribuição pode obscurecer a importância das despesas e custos fixos;

2.4.3.2 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é um cálculo que demonstra às empresas quando as receitas totais equalizam seus custos totais (MARTINS, 2003). Bruni e Famá (2009) definem o ponto de equilíbrio como o volume de vendas necessário (em unidades ou em valor) para a cobertura de todos os gastos e para a apuração de um lucro nulo. A figura 2 representa o ponto de equilíbrio:

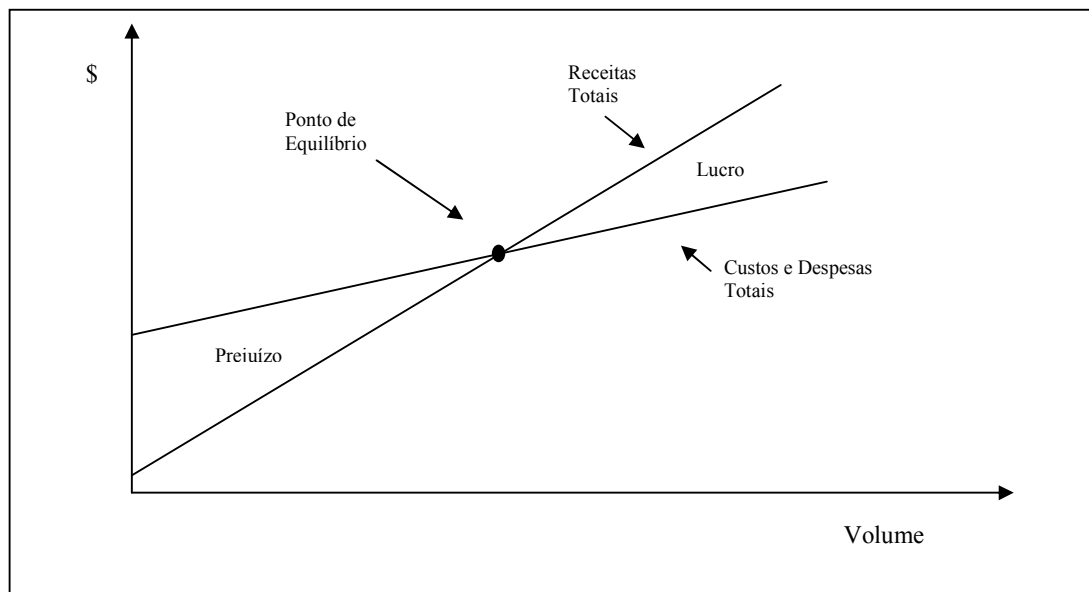


Figura 2: Ponto de Equilíbrio

Fonte: Adaptado de Martins (2003)

A obtenção do ponto de equilíbrio possibilita aos gestores o conhecimento de quanto precisam vender para cobrir seus custos e despesas e operar sem lucro ou prejuízo.

Para suprir as necessidades distintas de informação dos gestores, são encontrados na literatura diversos tipos de ponto de equilíbrio, conhecidos como Ponto de Equilíbrio Contábil, Ponto de Equilíbrio Financeiro e Ponto de Equilíbrio Econômico, com fórmulas de cálculo adaptadas para a obtenção da informação necessária (WERNKE, 2006).

2.4.3.3 Ponto de Equilíbrio Contábil

Para o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, divide-se o valor total dos custos fixos pelo valor da margem de contribuição unitária, de acordo com a fórmula apresentada por Martins (2003) e Wernke (2006):

$$PE_{Cun} = \frac{\text{TOTAL DE CUSTOS FIXOS}}{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA}} \quad (2)$$

Uma determinada empresa, por exemplo, apurou como total de custos fixos o valor de \$ 15.000. O preço de venda unitário de seus produtos é de \$ 500 e os custos variáveis por

unidade totalizam \$ 200; sendo assim, a margem de contribuição unitária totalizou \$ 300 por unidade. Com estes dados é possível calcular o ponto de equilíbrio contábil (em unidades), bastando dividir o valor total de custos fixos pela margem de contribuição unitária: \$ 15.000 / \$300 = 50 unidades. Isto quer dizer que a empresa precisa produzir e vender 50 unidades para cobrir seus custos e despesas e não obter lucro nem prejuízo.

Além do cálculo do ponto de equilíbrio contábil em unidades, também é possível realizar o cálculo de modo que o resultado seja apresentado em valor. De acordo com Wernke (2006), basta adotar a fórmula:

$$PE_{\text{valor}} = \frac{\text{TOTAL DE CUSTOS FIXOS}}{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO PERCENTUAL}} \quad (3)$$

Utilizando os mesmos valores do exemplo anteriormente exposto, temos os custos fixos totalizando \$ 15.000. A margem de contribuição unitária percentual pode ser obtida por meio da divisão do valor da margem de contribuição unitária (\$ 300) pelo preço de venda unitário (\$ 500), chegando-se ao resultado de 60%. Agora, basta transportar os valores para a fórmula e teremos o resultado de \$ 25.000, ou seja, é preciso vender \$ 25.000 em produtos para obter equilíbrio entre receita e despesas e custos.

2.4.3.4 Ponto de Equilíbrio Financeiro

O ponto de equilíbrio financeiro equipara-se ao ponto de equilíbrio contábil, porém subtrai-se a depreciação do total de custos fixos, pois esta não representa um desembolso de caixa no período (MARTINS, 2003). Wernke (2006) salienta que, é possível incluir no cálculo do ponto de equilíbrio financeiro, valores referentes a outras dívidas do período como, entre outros, empréstimos e financiamentos bancários, aquisições de bens; e apresenta a fórmula:

$$PE_{\text{Fin.}} = \frac{\text{TOTAL DE CUSTOS FIXOS} - \text{DEPRECIACÕES} + \text{DÍVIDAS DO PERÍODO}}{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA}} \quad (4)$$

2.4.3.5 Ponto de Equilíbrio Econômico

O ponto de equilíbrio econômico é utilizado para calcular metas de vendas para atingir determinado lucro (WERNKE, 2006).

$$PE \text{ Econ.} = \frac{\text{TOTAL DE CUSTOS FIXOS} + \text{LUCRO DESEJADO}}{\text{MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA}} \quad (5)$$

O resultado da fórmula apresentada representa quantas unidades de determinado produto é preciso vender para obter o lucro desejado.

2.5 Gestão de Custos Interorganizacionais

Além da utilização dos dados sobre custos para obter informações por meio dos cálculos de Margem de Contribuição e Ponto de Equilíbrio e para a formação do preço de venda, a Gestão de Custos Interorganizacionais mostra-se uma prática atual e ainda pouco utilizada, porém importante para toda a cadeia de valor.

Dentre as definições de cadeia de valor encontradas na literatura, a que se mostrou mais completa e adequada foi a apresentada por Rocha e Borinelli (2006). De acordo com os autores, “cadeia de valor é uma sequência de atividades que se inicia com a origem dos recursos e vai até o descarte do produto pelo último consumidor”. Sendo assim, com base na cadeia de valor, Souza e Rocha (2009) explicam que o desempenho de certa atividade, a qual faz parte do processo de criação e desenvolvimento de produtos, é afetado pelo desempenho de outra atividade interligada, e afirmam que o modo de execução das atividades pelo fornecedor afeta o custo ou o desempenho das atividades de seu cliente que, por sua vez, afeta o custo ou o desempenho das atividades das próximas empresas integrantes da cadeia. Para os autores, as empresas devem se atentar para o controle dos custos além de seus limites físicos e operacionais e para o gerenciamento ao longo da cadeia de valor, pois o embasamento apenas em processos internos para a otimização dos custos não é suficiente e considerada como uma “visão míope”. O gerenciamento dos custos ao longo da cadeia de valor beneficia também os acionistas, além de clientes e fornecedores, pois disponibiliza ao mercado produtos com menor custo de produção, resultando em aumento de receita, lucro e produtividade (ROCHA e BORINELLI, 2006).

Souza e Rocha (2009) afirmam que o processo de cooperação entre as organizações de uma cadeia de valor para o gerenciamento dos custos, não individualmente, é definido como

Gestão de Custos Interorganizacionais. Afirmam ainda que a necessidade de uma gestão de custos interorganizacional também parte da constatação de que, muitas vezes, os custos apurados por uma empresa são gerados por outras empresas integrantes da cadeia de valor e, quando a gestão de custos é realizada somente em benefício da própria empresa, a cadeia como um todo não será otimizada e a redução de custos pode ser temporária ou retornar na forma de outros tipos de custos. Um exemplo para ilustrar a afirmação foi apresentado por Shank e Govindarajan (1997), e descreve uma empresa do ramo automobilístico que, para reduzir seus custos de produção, efetuou a implantação do *just in time*, porém, tal atitude fez com que seus fornecedores aumentassem o preço da matéria-prima em razão da capacidade de prontidão na entrega dos insumos. Desta forma, pode-se observar que a redução de custos somente de uma empresa em detrimento à redução de custos da cadeia de valor pode gerar um novo custo, algumas vezes maior do que o custo reduzido.

A troca de informações efetuada na gestão de custos entre as organizações possibilita às empresas a identificação de forma mais clara, não somente de seus pontos fortes e fracos, como também de pontos fortes e fracos de seus fornecedores e clientes, para que assim possam ser detectados pontos de melhoria na produtividade do segmento da cadeia de valor analisada (SOUZA E ROCHA, 2009). De acordo com Souza, Souza e Borinelli (2010) a gestão de custos interorganizacionais visa a maximização da rentabilidade da cadeia de valor por meio da otimização de custos, e exige cooperação entre as organizações componentes da cadeia. Sendo assim, para que a gestão dos custos interorganizacionais ocorra com a maior cooperação possível entre as organizações que compõem a cadeia, Rocha e Borinelli (2006) afirmam que estas devem conduzir seus planos estratégicos sem prejudicar os demais componentes da cadeia de valor, pois os componentes de uma mesma cadeia não deveriam ser concorrentes; porém, atentam para a postura “sonhadora e irrealista” desta visão, pois empresas são formadas por pessoas, que têm como natureza a busca por sucesso, mesmo que em detrimento de outrem. Além disso, Souza e Rocha (2009) atentam para o fato de que o processo para a gestão de custos interorganizacionais não é espontâneo, nem voluntário, depende da disponibilidade das organizações envolvidas e é influenciado por conflitos de interesses. Os autores também apresentam alguns fatores que influenciam o sucesso de implantação e utilização da CGI, são eles:

- **Fatores Exógenos à Cadeia:** caracterizados por variáveis ambientais, estes fatores podem ser exemplificados pelo nível de competição do setor assim como pelas

tendências macroeconômicas da região de atuação das organizações pertencentes à cadeia de valor;

- **Fatores Endógenos à Cadeia:** são variáveis específicas da cadeia de valor, como o nível de relacionamento e parceria entre as organizações e as características e especificações dos produtos, que têm o poder de influenciar a gestão de custos interorganizacionais;
- **Fatores Específicos da Organização:** são aspectos próprios de cada organização, como o porte da empresa e a característica dos sistemas contábeis e de custos;

A confiança entre as organizações é um importante fator endógeno para o sucesso da gestão de custos interorganizacionais. A dificuldade no desenvolvimento de um bom relacionamento e da cooperação entre os componentes da cadeia, bem como a ocorrência de atritos e oportunistas podem causar dificuldade, inibição ou até mesmo impedimento da aplicação da CGI (SOUZA E ROCHA, 2009).

O relacionamento entre as organizações da cadeia de valor pode apresentar-se em diferentes níveis. Segundo Souza e Rocha (2009), a classificação de clientes e fornecedores de acordo com o nível de relacionamento auxilia na identificação de maior ou menor viabilidade de aplicação da gestão de custos interorganizacionais, portanto, os autores utilizam quatro categorias para classificar clientes ou fornecedores:

- **Comum:** um cliente ou fornecedor é classificado como comum quando é considerada mínima a inter-relação entre as organizações. A aplicação da GCI é remota neste caso, pois não existem interesses em comum ou benefícios mútuos. Caracterizam-se fornecedores comuns aqueles cujas transações são esporádicas e cujo objeto é passível de substituição por outro idêntico. Geralmente, as transações com fornecedores comuns são de baixo custo.
- **Auxiliar:** os níveis de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação dos clientes ou fornecedores auxiliares são ligeiramente maiores do que os níveis dos clientes ou fornecedores comuns. Apesar de a relação ainda não se classificar como parceria pela falta de interesses mútuos, a aplicação da GCI é possível devido à

interação maior do que na relação com clientes ou fornecedores comuns. O desenho do produto e as especificações de produção são normalmente fornecidos pelo cliente, fazendo com que o fornecedor não necessite do desenvolvimento de projetos.

- **Principal:** neste caso os benefícios são comuns às organizações envolvidas e o processo de projeto e desenvolvimento do produto envolve ambas as empresas, ou seja, este tipo de fornecedor é solicitado para o planejamento e o estabelecimento de detalhes do projeto. A incerteza no relacionamento é reduzida através de um contrato de longo prazo e são desenvolvidas técnicas para a redução dos custos, portanto, é possível a aplicação da GCI.

- **Familiar:** Normalmente com maior grau de autonomia, o cliente ou fornecedor familiar possui altos níveis de interdependência, confiança, estabilidade e cooperação. O envolvimento deste tipo de parceiro acontece desde a primeira etapa do ciclo de vida do produto e espera-se que contribua com novas soluções. São altos os interesses comuns e o nível de benefícios mútuos, sendo assim, é altamente provável a aplicação da GCI.

2.6 Formação do Preço de Venda

A fixação dos preços é um fator de extrema importância para as entidades, e requer extrema atenção para que não afete negativamente a competitividade. Embora a boa qualidade dos produtos seja sempre requisitada, Megliorini e Guerreiro (2004) constataram que os clientes de empresas de produção por encomenda se atentam primeiramente ao preço ao decidir por uma compra. Mesmo que a decisão acerca dos preços não garanta o sucesso empresarial, o preço calculado de forma errônea pode levar a empresa ao encerramento de suas atividades (BRUNI E FAMÁ, 2009). Os autores consideram como principais objetivos do processo de formação de preços:

- a) “permitir a maximização lucrativa da participação de mercado”;
- b) “maximizar a capacidade produtiva, evitando ociosidade e desperdícios operacionais”. A capacidade de atendimento aos clientes deve ser considerada, pois a baixa qualidade do atendimento e/ou atrasos nas entregas podem ser causados pela elevação das vendas devido aos preços baixos, porém, preços altos podem causar ociosidade na produção;

c) “maximizar o capital empregado para perpetuar os negócios de modo auto-sustentado”. O retorno do investimento, por meio de lucros auferidos ao longo do tempo, é obtido com sucesso na fixação de preços efetuada de forma correta.

Em relação ao cálculo dos preços com base apenas nos custos, Martins (2003) o considera deficiente, pois não verifica as condições de mercado. Bruni e Famá (2009) salientam que além de possibilitar a maximização dos lucros e a manutenção da qualidade, o preço de venda deve considerar os anseios do mercado. Souza et al. (2007), afirmam que as empresas de produção por encomenda, ao realizar a definição dos preços, devem se atentar às informações de mercado, embora as informações sobre custos sejam a principal base para a formação de preços nestas empresas. Os autores concluíram em seu estudo que o processo de formação de preços nas empresas de produção por encomenda é feito através da aplicação de um *mark up* sobre um valor estimado de custo.

O custo dos produtos apurado é o ponto de partida para o cálculo dos preços de venda, em que se aplica o *mark up*, definido como uma margem estimada para cobrir os gastos não englobados nos custos de produção, assim como os tributos, comissões e o lucro desejado (MARTINS, 2003). Megliorini (2003) define *mark up* como “índice ou percentual aplicado sobre o custo com o objetivo de formar um preço de venda referencial”.

Bruni e Famá (2009, p.281) apresentam a seguinte equação utilizada para o cálculo do *mark up*:

$$G + I \times P + L \times P = P \quad (6)$$

Onde: G = Gastos (custos e despesas)

I x P = Impostos percentuais sobre o preço de venda

L x P = Lucro percentual sobre o preço de venda

P = Preço de venda

Considerando o *mark up* sobre os custos variáveis, Bruni e Famá (2009, p.282) destacam a possibilidade de cobrir gastos não considerados nesta modalidade de custeio, como tributos, despesas e custos fixos e também o lucro desejado. Destacam ainda a existência de duas formas para cálculo do *mark up*. A primeira e mais usual se trata do *mark up* multiplicador, que “representa por quanto devem ser multiplicados os custos variáveis para se obter o preço de venda a praticar”, representada pela fórmula:

$$\text{Mark Up} = \frac{\text{Preço de Venda}}{\text{Custo Variável}} \quad \text{ou} \quad \text{Mark Up} = \frac{1}{1 - \text{Soma das Taxas Percentuais}} \quad (7)$$

A segunda forma, e com menor utilização, para cálculo do *mark up* é denominada *mark up* divisor, que “representa percentualmente o custo variável em relação ao preço de venda”, conforme a fórmula abaixo:

$$\text{Mark Up} = \frac{\text{Custo Variável}}{\text{Preço de Venda}} \quad \text{ou} \quad \text{Mark Up} = 1 - \text{Soma das Taxas Percentuais} \quad (8)$$

Os autores consideram como Soma das Taxas Percentuais a “soma de valores expressos em percentuais que influenciam no processo de formação de preços”, em que se enquadram os tributos, o lucro desejado, as despesas e custos fixos, entre outros e salientam que deve-se deduzir os eventuais créditos fiscais da alíquota percentual dos tributos para cálculo do *mark up*, como créditos de ICMS e IPI. Em se tratando da margem de lucro, Wernke (2006) afirma que o percentual utilizado para calcular o *mark up* é inerente a cada empresa e dependente de inúmeros fatores, dentre eles, a estratégia de competição (produtos diferenciados garantem margens de lucro maiores), a existência de produtos similares (a margem de lucro é inversamente proporcional ao tamanho da concorrência), o volume de vendas previsto (a margem de lucro pode ser inversamente proporcional ao volume de vendas), os segmentos de mercado que se pretende atingir (aplicação de margens de lucro diversas para cada segmento) e políticas de preços de atração (produtos com baixa margem de lucro para aplicação de margem maior em outros).

2.7 O Conhecimento dos Custos e Formação de Preços de Venda nas Empresas de Produção por Encomenda

A alavancagem das operações e dos resultados se mostra um objetivo comum dentre as empresas (SOUZA, FONTANA e BOFF, 2010, p.1). Para alcance deste objetivo, são necessárias informações de apoio à gestão e, segundo Martins (2003), a Contabilidade de Custos passou a auxiliar eficientemente no fornecimento dessas informações. Tondolo et al. (2009) consideram como pré-requisito para o sucesso de uma liderança estratégica, uma visão

clara e empreendedora que utiliza como suporte a contabilidade gerencial e a gestão de custos, obtendo dados confiáveis para auxílio à tomada de decisão. Para Canever, Schnorrenberger e Gasparetto (2010) o preço, definido por meio de um planejamento que contemple fatores internos e externos, é o fator chave para o sucesso da organização, tornando-a competitiva ou não no mercado.

A verificação da viabilidade de fabricação de determinados produtos requer acesso a informações essenciais por parte dos gestores, obtidas utilizando a gestão de custos (CARDOSO e BEUREN, 2010). A possibilidade de redução de custos e a rentabilidade do produto conforme seu preço de venda também são consideradas por Martins (2003) como informações vitais. Peleias et al. (2010) afirmam que as necessidades informativas dos gestores devem ser supridas por um sistema de custos eficaz.

A importância das informações de custos, para Frezatti et al. (2009) encontra-se não só na possibilidade de apuração da margem de lucro dos produtos, como também na possibilidade de melhor aproveitamento de uso dos recursos econômicos e de otimização dos processos e atividades.

De acordo com Martins (2003) é importante que as informações produzidas pelo sistema de custos da empresa sejam úteis e compatíveis com sua filosofia e política de preços. Além disso, Callado e Callado (1998) salientam que, ao adotar um sistema de custos, a empresa deve verificar a compatibilidade do mesmo com sua estrutura organizacional. Sendo assim, para Peleias et al. (2010) a contabilidade de custos nas pequenas empresas deve ter um grau de complexidade menor devido às suas estruturas organizacionais menos burocráticas e à escassez de recursos humanos e financeiros que dificulta a implementação de práticas mais sofisticadas de gestão. Segundo Leone (1999), é necessário um enfoque específico para a gestão das pequenas e médias empresas, pois são distintas das empresas de grande porte.

Em se tratando de empresas de produção por encomenda, o cálculo dos custos dos produtos torna-se ainda mais complexo. Os produtos são customizados e atendem fielmente às especificações dos clientes e normalmente não foram anteriormente produzidos pela empresa (SOUZA et al., 2006).

Megliorini (2003) destaca duas formas de aquisição nas empresas de produção por encomenda. Na primeira, o cliente fornece o projeto e adquire a fabricação do produto. A segunda forma ocorre quando o cliente adquire a elaboração do projeto e a fabricação do produto. Para estimar os custos, a empresa deve, na primeira situação, se basear nos dados do projeto fornecido pelo cliente. Na segunda situação, o custo é estimado com base nas informações sobre especificações dos produtos.

Os lotes produzidos são geralmente controlados por meio de ordens de produção, e o valor da matéria-prima utilizada sofre constante oscilação. Os gestores das empresas de produção por encomenda necessitam de informações sobre todos os fatores que influenciam no processo de produção para que o preço estabelecido seja adequado e coerente e, por estes motivos, não é incomum a utilização de métodos convencionais simples para o estabelecimento de preços de venda, que geralmente não englobam todos os fatores relevantes ao processo (SOUZA et al., 2006)

A gestão de custos nas empresas de produção por encomenda é um fator determinante para a sobrevivência das mesmas e, Souza et al. (2007) e Cardoso Beuren (2010) compartilham da afirmativa de que os métodos de estimativas de custos e formação de preços não devem ser padronizados, mas sim definidos de acordo com a necessidade da empresa em cada momento, ou seja, o sistema a ser escolhido depende unicamente das características da empresa, em relação ao tipo de produção, tecnologia utilizada ou produto a ser fabricado.

2.8 Sistemas de Informação Gerencial

Para a aplicação das práticas de custos, independentemente do porte da empresa, se faz necessária a utilização de um sistema de informação. O entendimento da expressão “sistema de informação” demanda, primeiramente, a definição das palavras *sistema* e *informação*, separadamente. Frezatti et al. (2009) definem sistema como “um conjunto coordenado de elementos interdependentes que interagem para atingir determinado objetivo”. Anthony e Govindarajan (2006) afirmam que “um sistema é uma forma predeterminada e normalmente repetitiva de realizar uma atividade ou um conjunto de atividades”. Estas definições permitem observar que um sistema se trata de um meio para chegar a um objetivo. No caso de um sistema de informação, o objetivo é a própria informação, definida por Frezatti et. al (2009) como um objeto ou um evento mensurado ou descrito que surpreende quem o recebe, reduzindo suas incertezas e ajudando-o a tomar decisões. Os autores afirmam ainda, que uma informação deverá sempre ser útil. Perez (2006) considera que “a informação envolve a interpretação de um conjunto de dados”. Ou seja, a informação é caracterizada pelo processamento dos dados.

De acordo com Frezatti et. al (2009), um dado é um objeto conhecido ou não por quem o recebe ou não auxilia na compreensão de algum problema. Quanto à utilização, Perez (2006) afirma que os dados são utilizados diariamente nas organizações, e há várias formas de

processamento, recuperação e tratamento, que envolvem uma simples agenda ou um complexo banco de dados.

Frezatti et. al (2009) salientam que a tomada de decisão não pode ser realizada com apenas um dado, pois um dado é apenas uma entrada do sistema de informação; e ressaltam que a diferença entre um dado e uma informação é justamente relativa à sua utilidade, ou seja, se o objeto for útil à quem o recebe, caracteriza-se como informação e, se não houver utilidade, trata-se de um dado. Os autores consideram que o processamento dos dados relativos aos acontecimentos, que se transformam em informações úteis para o auxílio à tomada de decisão, onde objetivos sejam atingidos e resultados sejam otimizados, se trata de um Sistema de Informação Gerencial.

O armazenamento e processamento eletrônico dos dados são efetuados com a utilização desde as mais simples planilhas até robustos sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning*). De acordo com Souza e Zwicker (2000) “os sistemas ERP podem ser definidos como sistemas de informação integrados, adquiridos na forma de pacotes comerciais, de *software*, com a finalidade de dar suporte à maioria das operações de uma empresa”. Os autores ainda afirmam que este tipo de sistema não é desenvolvido especificamente para um cliente, atendendo a requisitos comuns a vários tipos de clientes. Utilizando uma base única de dados, os sistemas ERP são capazes de integrar todas as informações de diversos departamentos da empresa (MENDES e ESCRIVÃO FILHO, 2002).

A implantação de um sistema ERP em pequenas organizações, segundo resultados de pesquisa apresentada por Mendes e Escrivão Filho (2002), aumenta o controle dos gestores sobre as informações, beneficiando a administração, no entanto, por falta de recursos financeiros para cobrir o alto custo para a adequação do sistema ERP às particularidades da empresa, os gestores optam por adequar a empresa ao sistema, quando o contrário deveria ocorrer. Desta forma, a pequena organização que não se adapta ao sistema ERP e não dispõe de recursos para a contratação de mão-de-obra especializada necessária para a configuração do mesmo, encontra no uso de planilhas eletrônicas desenvolvidas internamente a única maneira de obter um melhor controle sobre as informações.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 Tipologia de Pesquisa

O objetivo geral desta pesquisa é conhecer quais são as práticas de custos e formação de preços utilizadas pelos pequenos empresários para o auxílio à tomada de decisão. Foram identificadas as práticas de custos utilizadas por pequenas empresas paulistas do ramo industrial e, por este motivo, quanto aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois, segundo Gil (1999) e Collis e Hussey (2006), esse tipo de pesquisa descreve o comportamento dos fenômenos e é utilizada quando se pretende obter informações sobre um problema ou questão, avaliando e descrevendo as características do objeto pesquisado. Beuren (2009) afirma que a pesquisa descritiva deve descrever, relatar e comparar.

Quanto à abordagem, a pesquisa classifica-se como qualitativa que, de acordo com Richardson (1999), descreve a complexidade de determinado problema e destaca que a pesquisa qualitativa não enumera ou mensura unidades. De acordo Collis e Hussey (2006), a pesquisa qualitativa, também conhecida como fenomenológica, “ênfatiza os aspectos subjetivos da atividade humana focando o significado, e não a mensuração, dos fenômenos sociais”.

3.2 Plano Amostral

Considerando a proposta investigativa deste trabalho, com ênfase no contexto de pequenas empresas, optou-se por selecionar uma amostra não-probabilística, que conseguisse levantar características operacionais das unidades em análise sem a pretensão de se generalizar resultados, apenas com a intenção de se apontar aspectos relevantes que pudessem servir como elementos comparativos para novos estudos.

Planejou-se a composição da amostra para que essa contivesse uma pequena empresa metalúrgica e seus respectivos fornecedores, os quais também se caracterizassem como empresas industriais de pequeno porte, localizados no estado de São Paulo. Desta forma, selecionou-se, intencionalmente, uma produtora de peças estampadas em metal para o setor automotivo. A seguir, foi obtida junto ao departamento de compras desta empresa, uma relação contendo 52 fornecedores, que se caracterizam como a totalidade de fornecedores ativos da organização. Tais fornecedores não pertencem a um mesmo setor, e se dividem entre pequenas, médias e grandes organizações comerciais, industriais ou prestadoras de serviços.

Dentre a população de 53 entidades, composta pela empresa A e seus 52 fornecedores foram identificadas 19 pequenas organizações, dentre as quais, quatro foram selecionadas como amostra por serem os únicos fornecedores deste porte pertencentes ao segmento industrial. Assim a amostra foi composta pela empresa A e 4 de seus fornecedores, conforme apresentado no Quadro 4:

Quadro 4: Elementos do Plano Amostral

Elementos	Descrição
Universo	Fornecedores ativos da empresa A (inclusive)
População	53 organizações
Seleção	5 organizações
Respondentes	Gestores responsáveis pela formação dos custos industriais
Extensão Geográfica	Estado de São Paulo
Extensão Temporal	2011

Dentre os 15 fornecedores não selecionados, 9 se caracterizam como empresas comerciais e 6 se enquadram como prestadores de serviços. Desta forma, a amostra total é composta por cinco pequenas organizações industriais de produção por encomenda, sendo um cliente e quatro fornecedores. As empresas componentes da amostra tiveram sua identidade preservada devido a um acordo de confidencialidade e foram denominadas empresa A, B, C, D e E. O cliente (empresa A) caracteriza-se como uma estamparia de peças em metal destinadas principalmente à indústria automotiva; e os fornecedores (empresas B, C e D e E) são, respectivamente, uma empresa de tratamentos superficiais em metais, uma empresa de usinagem e duas empresas de transformação e distribuição de aços. É importante salientar que a escolha de empresas de uma mesma cadeia de valor foi estratégica para verificar também a utilização da gestão de custos interorganizacionais por pequenas organizações.

3.3 Procedimento de Coleta de Dados

Collis e Hussey (2006), afirmam que a definição de entrevistas como método utiliza perguntas feitas a participantes para a obtenção dos dados e assim descobrir o que fazem, sentem ou pensam. Os dados foram coletados por meio de entrevistas semi-estruturadas que, segundo Malhotra et al. (2005), possibilitam esclarecimentos sobre as perguntas, e

descobertas de questões implícitas. Foi pré-estruturado um questionário, que pôde ser complementado com questões auxiliares no decorrer das entrevistas. As entrevistas com os gestores das empresas A e C foram feitas pessoalmente e gravadas em arquivo digital. As entrevistas com os gestores das empresas B, D e E foram feitas por meio de contato telefônico e também gravadas em arquivo digital para posterior análise. Os respondentes foram os gestores responsáveis pela elaboração dos modelos utilizados para o cálculo dos custos em cada empresa.

3.4 Procedimento de Tratamento de Dados

O método da análise de conteúdo foi utilizado para analisar e interpretar os dados. Tal método, segundo Bardin (2010), não se interessa pela simples descrição dos conteúdos, mas sim no resultado após o tratamento destes. Ainda de acordo com a autora, a análise de conteúdo evidencia a “respiração de uma entrevista não diretiva”. Moraes (1999) afirma que a análise de conteúdo objetiva a redução dos dados e é utilizada para a descrição e interpretação do conteúdo de documentos e textos, utilizando como matéria-prima materiais oriundos de comunicações verbais ou não verbais, e salienta que os dados são obtidos em estado bruto e necessitam de processamento para que seja efetuada a interpretação. Tal processamento se dá por meio da categorização que, conforme Moraes (1999) e Bardin (2010) é o agrupamento dos dados em categorias, considerando as características comuns entre eles.

Em relação às categorias, Moraes (1999) ressalta que estas devem ser válidas, exaustivas e homogêneas. O autor considera que as categorias são válidas quando são significativas e úteis para o trabalho, englobando aspectos do conteúdo investigado, dos objetivos e do problema de pesquisa. Quanto à exaustividade, o autor considera que todos os dados significativos devem ser classificados e, por fim, atendendo ao critério da homogeneidade, as categorias devem ser estruturadas em uma única dimensão de análise.

Atendendo aos critérios expostos, foi efetuada a categorização das respostas, que se apresentam como: práticas de custos atualmente utilizadas, práticas de formação de preços atualmente utilizadas, motivos da não contratação de consultoria, motivo da insatisfação com as práticas de custos atuais, motivo da insatisfação com as práticas de formação de preços atuais e origem do conhecimento de custos e formação de preços.

Não foi criada categoria para a gestão de custos interorganizacionais, sendo estes descritos à parte.

Quadro 5: Apresentação das Categorias

Práticas de Custos Atualmente Utilizadas	Práticas de Formação de Preços Atualmente Utilizadas	Motivo da não contratação de Consultoria	Motivo da insatisfação com as práticas de custos atuais	Motivo da insatisfação com as práticas de formação de preços atuais	Origem do conhecimento de custos e formação de preços
Custeio Variável Custeio por Absorção ABC Ponto de Equilíbrio Margem de Contribuição	Mark Up Outras	Indisponibilidade Financeira Falta de necessidade Hipótese não analisada	Não há insatisfação Valores Imprecisos Dificuldade de Atualização	Não há insatisfação Valores imprecisos	Experiência Literatura Intuição

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Primeiramente, estão apresentados os dados que foram analisados utilizando o agrupamento em categorias, descritas no quadro 5. Em seguida, os resultados foram descritos separadamente para cada empresa componente da amostra, incluindo a gestão de custos interorganizacionais. Os dados apresentados referem-se ao ano de 2011.

O porte das empresas foi definido com base no número de funcionários, de acordo com a classificação do SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, apresentada na Tabela 1.

Tabela 1: Classificação das empresas industriais por porte com relação ao número de funcionários

Classificação	Número de Funcionários
Microempresa	1 a 19
Pequena empresa	20 a 99
Média empresa	100 a 499
Grande empresa	Acima de 499

Fonte: SEBRAE (2011)

Este método foi escolhido por ser o único a não considerar o faturamento, pelo fato de a empresa E não ter informado a receita média mensal, alegando ser um dado confidencial, desta forma, o porte das empresas componentes da amostra está apresentado no Quadro 6:

Quadro 6: Porte das Empresas

Empresa	Porte da Empresa
A	Pequena Empresa
B	Pequena Empresa
C	Microempresa
D	Microempresa
E	Microempresa

O nível de instrução dos gestores foi informado para que fosse possível a comparação com a pesquisa do SEBRAE (2007) que constatou melhora da qualidade empresarial devido à grande parte dos gestores possuírem curso superior. O Quadro 7 apresenta o nível de instrução dos gestores responsáveis pelas práticas de custos.

Quadro 7: Nível de Instrução dos Gestores

Empresa	Nível de Instrução do Responsável pelas Práticas de Custos e Formação de Preços
A	Ensino Médio Técnico
B	Superior
C	Superior
D	Superior
E	Superior

O SEBRAE (2007) também apontou a experiência anterior do gestor em empresa privada e a busca de auxílio para a gestão como fator considerável para a melhora da qualidade empresarial, portanto, a contratação de consultoria e a origem do conhecimento dos custos e formação de preços também foram verificadas.

Ainda se tratando de consultoria, a categoria foi denominada “motivo da não contratação de consultoria” devido a nenhuma das empresas da amostra utilizar-se deste serviço. As práticas de custos e de formação de preços foram obtidas na literatura e também categorizadas. Desta forma, as categorias foram agrupadas e apresentadas no Quadro 8.

Quadro 8: Agrupamento em Categorias

Empresa	Práticas de Custos Atualmente Utilizadas	Práticas de Formação de Preços Atualmente Utilizadas	Motivo da não contratação de Consultoria	Motivo da insatisfação com as práticas de custos atuais	Motivo da insatisfação com as práticas de formação de preços atuais	Origem do conhecimento de custos e formação de preços
A	Custeio Variável	Mark Up	Falta de necessidade	Não há	Não há	Experiência Literatura
B	Custeio Variável	Mark Up	Indisponibilidade Financeira	Valores Imprecisos Dificuldade de Atualização	Valores Imprecisos	Experiência Literatura
C	Custeio Variável	Mark Up	Hipótese não analisada	Valores Imprecisos	Não há	Experiência Literatura
D	Custeio Variável	Mark Up	Falta de necessidade	Não há	Não há	Experiência Literatura
E	Custeio Variável	Mark Up	Falta de necessidade	Dificuldade de Atualização	Não há	Experiência Literatura

Para melhor entendimento da análise dos dados, estão abaixo apresentados os resultados de cada empresa, individualmente.

Empresa A

A empresa A, fundada em 1999, é uma estamparia em metais localizada na cidade de São Paulo - SP e fornece principalmente produtos para o setor automotivo. Com 12 anos de atuação no mercado, sua receita bruta média mensal é de R\$ 420.000,00 (quatrocentos e vinte mil reais), contando com 25 funcionários. Para a formação do custo de seus produtos, verificou-se que a empresa utiliza o método de custeio variável. A empresa não possui um departamento específico de custos e os dados para o cálculo dos mesmos foram obtidos pelo departamento de engenharia da empresa, juntamente com um dos sócios, com escolaridade de nível médio técnico, que afirmou estar satisfeito com a prática utilizada atualmente, pois os custos foram calculados com precisão por meio do conhecimento obtido com a busca na literatura e experiência em empresas anteriores. Em relação à formação de preços, observou-se que a empresa estabelece uma taxa de marcação (*mark up*) sem compreensão da base conceitual deste parâmetro, constituindo-se em valor percentual fixo que vem sendo tradicionalmente aplicado sobre o custo dos produtos. Posteriormente, os gestores comparam o preço calculado com o preço praticado pelos concorrentes e podem realizar eventuais

ajustes para não se distanciarem dos preços de mercado. Os gestores admitem que não realizam cálculos específicos para a precificação além da aplicação da taxa de marcação “fixa”, porém afirmam estarem satisfeitos com este método, pois os preços geram lucros e estão de acordo com o mercado.

A contratação de consultoria para a gestão é considerada pelo gestor da empresa A como desnecessária, pois este julga que os profissionais empregados pela empresa são capacitados para as atividades que executam. Ao ser questionado sobre o uso de sistema de informação, o gestor declarou que todos os departamentos da empresa fazem o uso de planilhas eletrônicas e que o alto custo de um bom sistema ERP é um fator impeditivo para a sua implementação.

A existência de gestão de custos interorganizacionais também foi verificada e constatou-se que a empresa A busca a redução de custos juntamente com a empresa B, utilizando embalagens plásticas retornáveis, onde envia seus produtos ao fornecedor, que realiza o tratamento superficial nos mesmos e os devolve na mesma embalagem, evitando a utilização de tradicionais embalagens descartáveis de papelão. Este foi o único caso identificado de GCI praticado entre a empresa A e seus fornecedores, portanto, o fornecedor B, de acordo com a classificação de Souza e Rocha (2009), é um fornecedor auxiliar, pois o fornecedor recebe do cliente as especificações de produção e há certo nível de interação cliente-fornecedor.

Empresa B

A empresa B caracteriza-se como uma indústria de tratamento de superfície em metais localizada na cidade de Guarulhos – SP. Fundada há 20 anos, a empresa B conta com 22 funcionários e apura receita bruta mensal, em média, de R\$ 170.000,00 (cento e setenta mil reais). A empresa não possui um departamento específico de custos, que são calculados por seus dois sócios, ambos possuidores de diploma de curso superior, que utilizam o custeio variável como método de custeio de seus produtos, baseando-se em conhecimentos adquiridos em empresas anteriores e na literatura, porém reconhecem que não há precisão na mensuração dos custos, os quais são baseados em estimativas e no comportamento histórico, ressaltando a necessidade de maiores informações para a formulação do cálculo. Adicionalmente, os gestores alegam não contar com recursos suficientes para a implantação de sistemas específicos de custos a fim de aprimoramento da qualidade dos dados e produção de relatórios mais robustos. O cálculo do preço dos produtos é feito aplicando-se uma taxa, também sem

muitas variações nos últimos anos, sobre o custo da matéria-prima, porém os próprios sócios declaram estar desconfortáveis com esta situação. Apesar desse desconforto com os métodos utilizados atualmente, os sócios da empresa B, ao serem questionados sobre a contratação de consultoria para a formulação de novos métodos, informaram que não há disponibilidade financeira para a contratação de uma consultoria especializada. A indisponibilidade financeira e de tempo para implantação e treinamento também é um fator considerado pelos gestores como impeditivo para a aquisição de um sistema integrado, portanto planilhas eletrônicas são utilizadas para o armazenamento de dados e a geração de relatórios.

Questionados sobre a parceria com clientes para a redução de custos, a empresa B citou o uso de embalagens retornáveis como o único item de redução de custos entre as organizações.

Empresa C

A empresa C é uma indústria paulistana de usinagem de peças em metal. Atuante no mercado há 13 anos, sua receita bruta média mensal é de R\$ 70.000,00 (setenta mil reais), contando com um quadro de 15 funcionários. O responsável pelo cálculo dos custos e formação de preços, e respondente desta pesquisa, é um funcionário com cargo de administrador, que apresentou como método de custeio utilizado, assim como nas empresas anteriores, o custeio variável, e afirma que a obtenção do conhecimento sobre o método de custeio variável se deu por meio do desenvolvimento do mesmo em empresas anteriores, do aprendizado em cursos específicos e da busca na literatura especializada. O gestor afirma que a empresa possui um departamento específico de custos, porém considera que o método utilizado não é plenamente satisfatório e acredita que poderia melhorá-lo apenas com a utilização de um programa computacional dedicado, porém considera que os gastos relacionados à aquisição de programas é muito alto e inacessível, o que faz a empresa C optar pela utilização de planilhas eletrônicas.

Os preços de venda são formados aplicando-se uma taxa pré-definida sobre a matéria-prima e a mão-de-obra direta e o gestor afirma que esta prática atende as necessidades empresariais, pois os preços gerados possibilitam a realização de lucros e estão na faixa de preços praticados pelo mercado. Em relação à contratação de consultoria para a gestão, a empresa informou que utilizou este serviço durante certo período, porém rescindiu o contrato, pois o sistema de custos implantado pela empresa contratada não atendeu às expectativas, apontando, segundo o gestor, um alto e irreal valor de custo de produção.

A gestão de custos em conjunto com clientes ou fornecedores não é efetuada pela empresa, pois o gestor considera que não existem custos que possam ser reduzidos em conjunto com outras empresas.

Empresa D

A empresa D, instalada na cidade de Santo André – SP realiza trabalhos de transformação e distribuição de aços. Foi fundada há 6 anos por dois sócios, porém apenas um deles, com formação escolar superior, atua diretamente na empresa, sendo o respondente da entrevista. Com um faturamento mensal médio de R\$ 950.000,00 (novecentos e cinquenta mil reais), a empresa D emprega 18 funcionários e não possui um departamento de custos, sendo estes calculados pelo sócio ou pelo departamento de vendas com base na literatura específica e no conhecimento adquirido com a experiência em empresas anteriores. O método de custos utilizado é o custeio variável, considerado pelo gestor como satisfatório para as necessidades atuais. O preço de venda é calculado por meio da aplicação de uma taxa pré-determinada de 15% sobre o custo, que o gestor considera o ideal para cobrir as despesas e formar o lucro, porém esta porcentagem foi obtida com embasamento apenas nos preços praticados pelo mercado, sem que fossem feitos cálculos para determinar a adequação da taxa às necessidades da empresa, no entanto, a empresa se declara satisfeita com a prática atual.

A contratação de consultoria para custeio e precificação não é realizada pela empresa, que alega falta de necessidade, e o cálculo dos custos e preços é efetuado com o auxílio de planilhas eletrônicas. A implantação de um sistema integrado encontra-se em andamento, porém o módulo que trata do custeio não possui instalação em data prevista, devido ao fato de que requer tempo e recursos financeiros disponíveis e a empresa optou primeiramente por sistematizar os outros departamentos.

A programação de entrega é considerada pelo gestor como um fator que reduz os custos entre a empresa D e seus clientes, de modo que, agendando a entrega do pedido, seus custos são reduzidos à medida que o entregador é prontamente atendido, diminuindo o tempo de logística, e os clientes reduzem seus custos de armazenagem ao receberem os produtos de acordo com a disponibilidade de espaço para armazenamento.

Empresa E

Atuando no mercado há 29 anos, a empresa E, instalada em São Paulo – SP, transforma e distribui aços e metais em geral. Atuam na empresa dois sócios com diploma de graduação e 10 funcionários. O faturamento médio mensal não foi informado com a alegação de que a informação é confidencial e exclusiva dos gestores.

O custeio variável é o método adotado pela empresa E, assim como nas outras empresas da amostra, e foi elaborado pelos sócios com base em suas experiências profissionais e no conhecimento obtido em cursos de aperfeiçoamento. A resposta dos sócios quanto a satisfação com o método de custos atualmente utilizado é contraditória, pois afirmam que as práticas de custos se adaptam totalmente às necessidades atuais, no entanto ressaltam que é necessário que sejam efetuados ajustes e atualizações no cálculo de custos. Quanto à gestão de custos interorganizacionais, os gestores salientaram a inexistência de custos que possam ser reduzidos entre a empresa E e seus clientes.

A aplicação de uma taxa pré-determinada sem embasamento teórico para a fixação dos preços de venda também é efetuada pela empresa E que, comparando seus preços com os preços praticados no mercado, considera o método satisfatório e, por este motivo, afirma não ser necessária a contratação de consultoria para o auxílio nos cálculos.

Em relação ao sistema de informação, a empresa relatou que a utilização de planilhas eletrônicas supre suas necessidades, sendo então desnecessária a aquisição de um sistema integrado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A melhor capacitação dos pequenos empresários constatada pelo SEBRAE (2007) é um dos fatores que aumentaram a expectativa de vida das pequenas organizações nos últimos anos. A atenção voltada para o cálculo dos custos e formação dos preços possibilita às organizações um melhor gerenciamento para a obtenção de resultados favoráveis.

Por meio deste estudo, observou-se que as pequenas organizações conhecem seus custos diretos e reconhecem a importância de um sistema de custeio confiável, porém, a única prática de custos utilizada é o custeio variável, porque os gestores responsáveis se sentem mais familiarizados com a mesma. Verificou-se, também, que a precificação dos produtos é efetuada com base em taxas históricas ou de uso tradicional nas organizações, sem a aplicação plena dos elementos conceituais presentes na literatura científica sobre o tema.

Os pequenos e microempresários reconhecem a necessidade de melhoria em seus sistemas de custeio, porém, alegam que os altos custos de consultoria em gestão e de sistemas informacionais específicos inviabilizam a respectiva implantação. Em relação à formação de preços, os empresários consideram que, mesmo sendo calculados de maneira simplesmente arbitrária, os preços apurados estão de acordo com o mercado e suprem suas necessidades.

Tal situação levanta questões interessantes sobre a vulnerabilidade e, conseqüentemente, sobre sustentabilidade dessas empresas, como por exemplo, até que ponto a utilização de taxas de marcação fixas contribui para a sobrevivência da empresa no longo prazo?

A gestão de custos interorganizacionais foi identificada entre a empresa cliente e dois de seus quatro fornecedores entrevistados, tornando clara a necessidade de conhecimento e análise da viabilidade desta prática pelos pequenos empresários.

Esta pesquisa atinge o seu objetivo inicial ao identificar as práticas atuais de custos e formação de preços utilizadas no processo gerencial e decisório das empresas selecionadas e, ainda, identifica questões pertinentes à realidade do micro e pequeno empresário brasileiro.

Sugere-se, para novos estudos, a ampliação da amostra investigada e a respectiva comparação das práticas utilizadas pelas empresas de pequeno porte, as quais desempenham um papel fundamental no panorama econômico nacional.

REFERÊNCIAS

_____. **Brasil fecha janeiro de 2011 com 152 mil empregos gerados.** Ministério do Trabalho e Emprego, 24/02/2011. Disponível em <www.portalmt.gov.br>. Acesso em 26.03.2011.

_____. **Lei Complementar nº 139**, de 10.11.2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em 07.12.2011.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial**. 12. ed. São Paulo: MCGRAW-HILL, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: EDIÇÕES 70, 2010.

BARTZ, Daniel; FANFA, Ingrid Pereira; KAPPEL, Rodrigo da Silveira; ZONATTO, Vinícius Costa da Silva. Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. XVI CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, novembro 2009, Fortaleza. **Anais**

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade – Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: ATLAS, 2006.

BNDES – Banco Nacional de desenvolvimento Econômico e Social. **Critério de classificação das MPME**. Disponível em: <www.bndes.gov.br>. Acesso em 13 de maio de 2011.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**. 5. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

CALLADO, Antônio André Cunha; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. Custo na tomada de decisão em empresas rurais. In: V CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS, 1998, Fortaleza. **Anais**

CANEVER, Felipe Pereira; SCHNORRENGERGER, Darci; GASPARETTO, Valdirene. Formação de preços: Um estudo em empresas industriais de Santa Catarina. In: XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, novembro 2010, Belo Horizonte. **Anais**

CARDOSO, Rodrigo dos Santos; BEUREN, Ilse Maria. Gestão de custos de matérias-primas em indústrias de conserva de pescado do Brasil e da Espanha. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v.V nº2, mai-ago 2010

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria; ROCHA, Welington. O custeio variável e o custeio-alvo como suporte às decisões de investimentos, no desenvolvimento de novos produtos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. **Anais**

COLLIS, Hill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração**. 2 ed. Porto Alegre: BOOKMAN, 2005.

CORRÊA, Carlos Alberto; CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração de produção e operações: manufatura e serviços – Uma abordagem estratégica**. 2. ed. São Paulo: ATLAS, 2006.

FREGA, José Roberto; LEMOS, Iomara Scandelari; SOUZA, Alceu. Relação dinâmica entre as estratégias competitivas e os sistemas de gestão de custos: um estudo de caso. In: XXXI ENCONTRO DA ANPAD, setembro 2007, Rio de Janeiro. **Anais**

FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel. **Controle gerencial: Uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. 1. ed. São Paulo: ATLAS, 2009.

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

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5 ed, São Paulo: ATLAS, 1999.

IUDICIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: ATLAS, 2007.

LEONE, Nilda Maria de Clodoaldo Pinto Guerra. As especificidades das pequenas e médias empresas. **Revista de Administração**, São Paulo v.34, n.2, abril/junho 1999.

MALHOTRA, N. K. et al. **Introdução à Pesquisa de Marketing**. 1. Ed. São Paulo: PRENTICE HALL, 2005.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Análise crítica dos conceitos de mensuração utilizados por empresas brasileiras produtoras de bens de capital sob encomenda**. 2003. 214 f. *Tese* (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2003.

MEGLIORINI, Evandir; GUERREIRO, Reinaldo. A percepção dos gestores sobre quanto a fatores competitivos nas empresas produtoras de bens de capital sob encomenda: Um estudo exploratório. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v.1 n°2, setembro/dezembro 2004

MENDES, Juliana Veiga; ESCRIVÃO FILHO, Edmundo. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. **Revista Gestão & Produção**, v.9 n°3, dezembro 2002.

MORAES, Roque. Análise de Conteúdo. **Revista Educação**, V.22 n°37, 1999.

NUNES, Leonor da C. Ferreira; SERRASQUEIRO, Zélia Maria da Silva. A informação contabilística nas decisões financeiras das pequenas empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, n° 36, setembro/dezembro 2004.

PELEIAS, Ivam Ricardo; CESTARE, Terezinha Balestrin; MEGLIORINI, Evandir; ALMEIDA; Cesar de Alencar Leme de. Proposta de relatórios para gestão de custos em uma indústria calçadista de pequeno porte da cidade de São Paulo. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v.V n°2, mai-ago 2010.

PEREZ, Gilberto. **Adoção de inovações tecnológicas: Um estudo sobre o uso de sistemas de informação na área de saúde**. 2006. 243f. *Tese* (Doutorado em Administração de Empresas) – Programa de Pós Graduação em Administração. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2006.

ROCHA, Welington; BORINELLI, Márcio Luiz. Análise estratégica de cadeia de valor: Um estudo exploratório do segmento indústria-varejo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006, São Paulo. **Anais**

RICHARDSON, Roberto J. **Pesquisa Social – Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: ATLAS, 2008.

SANTOS, Lucas Maia dos; FERREIRA, Marco Aurélio Marques; FARIA, Evandro Rodrigues de. Utilização de modelos de regressão logística para a previsão de risco de liquidez em micro e pequenas empresas. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v.IV n°3, set/dez 2009.

SERVIÇO BRASILEIRO de APOIO às MICRO e PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Critérios e conceitos para a classificação de empresas**. Disponível em <www.sebrae.com.br>. Acesso em: 07 de abril de 2010.

SERVIÇO BRASILEIRO de APOIO às MICRO e PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas no Brasil**. Brasília, Agosto 2007. Disponível em <www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temasestrategicos/sobrevivencia>. Acesso em: 07 de abril de 2010.

SHANK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **A Revolução dos Custos**. 9. ed. Rio de Janeiro: CAMPUS, 1997.

SOUZA, Antônio Artur; AVELAR, Ewerton Alex; BOINA, Terence Machado; OLIVEIRA, Bruno Willian de; FREITAS, Adriana Gonçalves de Resende; CAMPOS, Ricardo Lanna. Estudo dos processos de estimação de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda. In: XXXI ENCONTRO DA ANPAD, setembro 2007, Rio de Janeiro. **Anais**

SOUZA, Antônio Artur de; AVELAR, Ewerton Alex; BOINA, Terence Machado; RAIMUNDINI, Simone Letícia. Análise da aplicabilidade do time-driven activity-based costing em empresas de produção por encomenda. **Revista Universo Contábil**, v.6, n°1, janeiro/março 2010.

SOUZA, Antônio Artur de; NOVELI, Márcio; MINELLO, Ítalo Fernando, ENDRICI, João Otávio Montanha; AVELAR, Ewerton Alex. Análise de sistemas de informações utilizados como suporte para os processos de estimação de custos e formação de preços. **Revista Da Associação Brasileira de Custos**, v.I n°1, set-dez 2006

SOUZA, Bruno C.; ROCHA, Welington. **Gestão de Custos Interorganizacionais**. São Paulo: ATLAS, 2009.

SOUZA, Marcos Antonio de; FONTANA, Fernando Batista; BOFF, Caroline Dal Sotto. Planejamento e controle de custos: Um estudo sobre as práticas adotadas por empresas industriais de Caxias do Sul – RS. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais**

SOUZA, Rodrigo Paiva; SOUZA, Bruno Carlos de; BORINELLI, Márcio Luiz. Identificação e mensuração de fatores condicionantes da gestão de custos interorganizacionais nos setores da economia brasileira. XVII CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, novembro 2010, Belo Horizonte. **Anais**.

SOUZA, Cesar Alexandre de; ZWICKER, Ronaldo. Ciclo de vida de sistemas ERP. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v.1 nº11, 1º trim 2000

STEFANO, Nara Medianeira; GODOY, Leoni Pentiado; CASAROTTO FILHO, Nelson; CATARINA, Artur Santa. Uma proposta de gerenciamento de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o Activity Based Costing. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v.V nº2, mai-ago 2010

STEVENSON, M; HENDRY, L. C.; KINGSMAN, B.G. A review of production planning and control: the applicability of key concepts to the make-to-order industry. **International Journal of Production Research**, v.43, nº 5, março 2005

TONDOLO, Rosana da Rosa Portella; SEVERO, Eliana Andrea; TONDOLO, Vilmar Antonio Gonçalves; CAMARGO, Maria Emilia. **Gestão dos custos operacionais na empresa de pequeno-porte: um estudo de caso no setor metal-mecânico**. XII Semead, São Paulo, agosto 2009. Disponível em: <www.ead.fea.usp.br>. Acesso em: 26.05.2011.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. 1. ed. São Paulo: SARAIVA, 2006.

YEH, Chung-Hsing. A customer-focused planning approach to make-to-order production. **Industrial Management & Data Systems**, v.100 nº4, 2000.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Questionário Semi-Estruturado para as Entrevistas

APÊNDICE 2 – Classificação das empresas da amostra por porte de acordo com o número de funcionários

APÊNDICE 3 – Quadro-resumo dos resultados por empresa

APÊNDICE 1 – Questionário Semi-Estruturado para as Entrevistas

- 1) Qual é a atividade principal da empresa?
- 2) Há quanto tempo a empresa atua no mercado?
- 3) Quantos funcionários a empresa emprega no total?
- 4) Qual é a receita bruta média mensal da empresa?
- 5) Qual é o número de sócios?
- 6) Todos os sócios trabalham na empresa?
- 7) Qual é o grau de instrução dos sócios?
- 8) A empresa possui um departamento específico de custos?
- 9) Quais práticas de custos são utilizadas pela empresa?
- 10) As práticas de custos utilizadas se adaptam totalmente às necessidades atuais?
- 11) Qual prática de formação de preços é utilizada pela empresa?
- 12) A prática de formação de preços se adapta totalmente às necessidades atuais?
- 13) Como o gestor obteve o conhecimento de tais práticas?
- 14) A empresa utiliza serviço de consultoria para a gestão?
- 15) A empresa utiliza qual sistema de informação?
- 16) A empresa busca reduzir custos juntamente com seus clientes/fornecedores?

APÊNDICE 2 – Classificação das empresas da amostra por porte de acordo com o número de funcionários

Empresa	Número de Funcionários	Porte da Empresa
A	25	Pequena Empresa
B	22	Pequena Empresa
C	15	Microempresa
D	18	Microempresa
E	10	Microempresa

APÊNDICE 3 – Quadro-resumo dos resultados por empresa

	Empresa A	Empresa B	Empresa C	Empresa D	Empresa E
Tempo de atuação no mercado	12 anos	20 anos	13 anos	6 anos	29 anos
Número de funcionários	25	22	15	18	10
Receita bruta média mensal	R\$ 420.000	R\$ 170.000	R\$ 70.000	R\$ 950.000	não informado
Número de sócios	2	2	2	2	2
Responsável pelas práticas de custos	sócio	sócios	funcionário	sócio/ funcionários	sócios
Escolaridade do gestor responsável pelas práticas de custos	ensino médio técnico	superior	superior	superior	superior
Método de custeio	custeio variável	custeio variável	custeio variável	custeio variável	custeio variável
Satisfação dos gestores com o método de custeio utilizado	sim	não	não	sim	não
Possui departamento específico de custos	não	não	sim	não	não
Utiliza serviço de consultoria para a gestão	não	não	não	não	não

Método de formação de preços	taxa pré-definida	taxa pré-definida	taxa pré-definida	taxa pré-definida	taxa pré-definida
Satisfação dos gestores com o de formação de preços utilizado	sim	não	sim	sim	sim
Sistema de informação utilizado	planilhas eletrônicas	planilhas eletrônicas	planilhas eletrônicas	planilhas eletrônicas	planilhas eletrônicas
Gestão de custos interorganizacionais	Sim, por meio da utilização de embalagens retornáveis	Sim, por meio da utilização de embalagens retornáveis	Não	Sim. Entrega programada	Não

ANEXOS

ANEXO 1 – Artigos 3º e 7º da Lei Complementar nº 139 de 10 de novembro de 2011

ANEXO 2 – Taxas de sobrevivência e mortalidade das pequenas empresas – SEBRAE

ANEXO 3 – Perfil dos Pequenos Empresários – SEBRAE

ANEXO 1 – Artigos 3º e 7º da Lei Complementar nº 139 de 10 de novembro de 2011

LEI COMPLEMENTAR Nº 139, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2011

"Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da [Lei 10.406](#), de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Art. 7º Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, exceto quanto aos arts. 2º a 4º, os quais produzirão efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012.

Brasília, 10 de novembro de 2011; 190º da Independência e 123º da República.

DILMA ROUSSEFF

Guido Mantega

Luís Inácio Lucena Adams

ANEXO 2 – Taxas de sobrevivência e mortalidade das pequenas empresas – SEBRAE

Taxas de sobrevivência e mortalidade consolidadas para o Brasil

Tabela 4 – Taxas de sobrevivência

Anos de existência das empresas	Ano de constituição formal das empresas (Triênio 2002-2000)	Taxa de sobrevivência (A)	Ano de constituição formal das empresas (Triênio 2005- 2003)	Taxa de sobrevivência (B)	Varição da taxa de sobrevivência (B-A)
Até 2 anos	2002	50,6%	2005	78,0%	+27,4%
Até 3 anos	2001	43,6%	2004	68,7%	+25,1%
Até 4 anos	2000	40,1%	2003	64,1%	+24,0%

Tabela 5 – Taxas de mortalidade

Anos de existência das empresas	Ano de constituição formal das empresas (Triênio 2002-2000)	Taxa de mortalidade (A)	Ano de constituição formal das empresas (Triênio 2005- 2003)	Taxa de mortalidade (B)	Varição da taxa de mortalidade (B-A)
Até 2 anos	2002	49,4%	2005	22,0%	- 27,4%
Até 3 anos	2001	56,4%	2004	31,3%	-25,1%
Até 4 anos	2000	59,9%	2003	35,9%	-24,0%

ANEXO 3 – Perfil dos Pequenos Empresários – SEBRAE

Gráfico 3 – Perfil dos empresários

%	2000/2002	2003	2004	2005
GÊNERO				
Masculino	62 63	65 67	64 58	64 61
Feminino	38 37	35 33	36 42	36 39
MÉDIA DE IDADE	-	39,67 anos 39,64 anos	38,84 anos 39,79 anos	37,97 anos 39,06 anos
ESCOLARIDADE				
Até a 4ª série do ens. fund. incompleto	3 5	3 4	2 4	2 1
Até 8ª série do ens. fund. incompleto	7 6	10 13	9 10	8 9
Ensino médio incompleto	14 12	13 10	10 10	10 8
Superior incompleto	46 46	50 52	50 51	49 52
Superior completo	29 29	24 20	29 25	30 30
BASE EMPRESAS ATIVAS	-	902	1.052	6.726
BASE EMPRESAS EXTINTAS	-	180	127	446

P386p Pellegrino, Camila Filomena Apolinário.

Práticas de custos e formação de preços: um estudo com pequenas empresas de produção por encomenda do Estado de São Paulo / Camila Filomena Apolinário Pellegrino – 2012.

64 f. : il. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial)
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2012.

Bibliografia: f. 52-55.

1. Pequenas empresas. 2. Gestão de custos. 3. Formação de preços. I. Título.

CDD 658.0220981