

Proposição de um método de custeio híbrido para uma micro empresa

Rosemary Gelatti Backes

Claiton Jose Damke

Keila Regina Volkweis

Rúbia Ten Caten Mentges

Resumo:

A Contabilidade de Custos através da apropriação dos custos permite auxiliar a gestão das empresas no processo de controle e tomada de decisões. Diante disso, o objetivo deste estudo é definir um método de custeio capaz de auxiliar a gestão de uma micro empresa. O estudo se caracteriza por ser uma pesquisa exploratória, aplicada através de um estudo de caso tendo como unidade caso uma micro empresa, na atividade de Marcenaria. A partir do estudo da estrutura de produção da empresa e da utilidade do método a ser aplicado, optou-se em compor um método de custeio, contendo conceitos do custeio de Absorção Integral, do custeio Variável e do custeio RKW/Pleno, adotando a terminologia Método de Custeio Híbrido. Considerando essa proposta, buscou-se contribuir para com a empresa propiciando informações úteis para o controle e para a tomada de decisões, apresentando um relatório gerencial, que possibilita análises de Margem de Contribuição, Razão de Contribuição, Margem de Contribuição Horária, Resultado e Margem de Lucro.

Área temática: *Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas*

Proposição de um método de custeio híbrido para uma micro empresa

Rosemary Gelatti Backes (FEMA) – merybackes@hotmail.com

Claiton José Damke (FEMA) - claiton@home.fema.com.br

Keila Regina Volkweis (FEMA) - kei_lavolk@yahoo.com.br

Rúbia Ten Caten Mentges (FEMA) - rubiahappy@yahoo.com.br

Resumo

A Contabilidade de Custos através da apropriação dos custos permite auxiliar a gestão das empresas no processo de controle e tomada de decisões. Diante disso, o objetivo deste estudo é definir um método de custeio capaz de auxiliar a gestão de uma micro empresa. O estudo se caracteriza por ser uma pesquisa exploratória, aplicada através de um estudo de caso tendo com unidade caso uma micro empresa, na atividade de Marcenaria. A partir do estudo da estrutura de produção da empresa e da utilidade do método a ser aplicado, optou-se em compor um método de custeio, contendo conceitos do custeio de Absorção Integral, do custeio Variável e do custeio RKW/Pleno, adotando a terminologia “Método de Custeio Híbrido”. Considerando essa proposta, buscou-se contribuir para com a empresa propiciando informações úteis para o controle e para a tomada de decisões, apresentando um relatório gerencial, que possibilita análises de Margem de Contribuição, Razão de Contribuição, Margem de Contribuição Horária, Resultado e Margem de Lucro.

Palavras-chave: Gestão de custos; Métodos de custeio; Tomada de decisão.

Área Temática: Gestão de Custos para Micros, Pequenas e Médias Empresas

1 Introdução

O contexto empresarial é caracterizado por um ambiente de muita competitividade, sendo imprescindível a existência de uma gestão eficaz dos recursos, incluindo recursos humanos, financeiros e materiais.

Segundo informações da pesquisa realizada pelo Sebrae (2004), a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas brasileiras, apurada para as empresas constituídas e registradas nos anos de 2000, 2001, 2001, foi de 49,4% para empresas que encerraram as atividades com até 02 anos de existência, 56,4% com até 03 anos e 59,9% das empresas não sobreviveram além dos 04 anos. Segundo os proprietários das empresas com 10 até 19 pessoas ocupadas, a falta de conhecimentos gerenciais é uma forte razão para a paralisação das atividades. Diante disso, destaca-se neste estudo, a necessidade de uma efetiva gestão de custos, aprimorando o controle e o planejamento, já que a falta de controle e de informações seguras é um dos fatores capaz de comprometer a continuidade das empresas.

Neste ambiente competitivo, para as empresas se manter no mercado é necessário que tenham controle sobre as variáveis internas, já que as variáveis externas não são controláveis pela gestão da empresa, a exemplo da economia e a inovação tecnológica.

A preocupação com a vantagem competitiva nas últimas décadas potencializou os esforços na busca por metodologias de apuração e análise dos custos, visando controlar e otimizar os recursos aplicados na produção. Sendo a Contabilidade de Custos responsável pelo controle e gerenciamento dos recursos, bem como pela geração de informações para ajudar na tomada de decisões gerenciais e estratégicas, cabe a ela coletar os dados para saber o quanto se produziu e a que custo. Contudo, a composição do custo do produto não ocorre de maneira muito simplificada devido a característica de dificuldade de alocação dos custos indiretos de fabricação, aos objetivos de custeio.

Para tanto, a literatura tem apresentado diversos métodos de custeio, com peculiaridades diversas, no esforço de propiciar às empresas alternativas que se adaptem ao formato e objetivo da organização na gestão de seus recursos de produção.

Diante do exposto, este estudo tem por objetivo definir um método de custeio capaz de auxiliar a gestão de uma empresa de pequeno porte. O estudo se caracteriza por ser uma pesquisa exploratória, aplicada através de um estudo de caso, tendo com unidade caso uma empresa definida como uma micro empresa, que atua na atividade de Marcenaria.

2 Referencial teórico

2.1 Métodos de custeio

O método de apropriação de custos (método de custeio) é responsável pela seleção dos custos e/ou despesas e sua apropriação ao objeto de custeio (produtos, departamentos, áreas). Para Alves (1997) os métodos de custeio visam determinar os critérios para apuração dos custos dos fatores produtivos a determinados níveis de interesse das entidades.

Sendo assim, os métodos de custeio representam a parte da contabilidade de custos em que os dados são processados e geram informações que suprem o sistema de custos, propiciando base para a tomada de decisão dos administradores, além da possibilidade de integração entre os dados da contabilidade de custos com os registros efetuados na contabilidade financeira.

No raciocínio de Bornia (2002) um sistema de custos é visualizado por meio de dois ângulos: o primeiro considera que a informação gerada deve ser adequada às necessidades da empresa e, a partir disso, se opta por quais informações são importantes; o segundo refere-se à parte especificamente operacional, isto é, à forma como os dados serão processados para atender a informação desejada. Assim, o autor considera o sistema de custos sob duas óticas distintas: princípio e método. O método mantém a filosofia do princípio, porém com metodologia de coleta de dados diferente. Com relação aos princípios de custeio, elenca o custeio por absorção integral, o custeio por absorção ideal e o custeio variável.

Esse raciocínio não é comum na literatura, que engloba tanto os princípios quanto o método na denominação “métodos de custeio”, definida como terminologia para este estudo. A literatura da Contabilidade de Custos dispõe de vários métodos de custeio para aplicação na gestão dos custos, cada método possui peculiaridades específicas, atendendo às informações que são requeridas pelos gestores. Neste estudo são apresentados os métodos: Absorção Integral, Absorção Ideal, Variável, Direto, Custeio Baseado em Atividade (ABC), Pleno/RKW e Unidade de Esforço de Produção (UEP)

2.1.1 Método de custeio por absorção integral

Conforme Ferreira (2006), neste método de custeio são apropriados à produção todos os custos, sendo eles os custos diretos, indiretos, fixos e os variáveis. Assim, todos os custos envolvidos na produção do produto são estocados e lançados ao resultado somente quando ocorre a respectiva venda.

Para Martins (2003), o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Segundo Vartanian (2000), a principal preocupação deste método está na separação entre os gastos de produto e os de período, pressupondo que os gastos de produtos são todos os gastos ocorridos na fábrica ou na produção, e os gastos do período são aqueles que ocorrem fora do ambiente produtivo e que vão influenciar diretamente o resultado, como as despesas de venda, administração, financeiras e gerais. O autor afirma que há três passos básicos e fundamentais quando a contabilidade de custos que é baseada no Método de Custeio por

Absorção Integral: (1) a correta separação entre custos e despesas; (2) a apropriação dos custos diretos aos produtos; e (3) a alocação dos custos indiretos de fabricação aos produtos.

Sob o raciocínio de Motta (2000) os motivos mais relevantes para o uso deste método nas empresas são: é válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também para Imposto de Renda na apresentação dos lucros Fiscais; visando à recuperação de todos os custos incorridos pela empresa, traz melhores informações à gerência para a finalidade de estabelecimento dos preços de venda.

Conforme Ferreira (2006) o grande inconveniente na adoção deste tipo de custeio diz respeito aos custos fixos que são os indiretos, necessários para que a indústria esteja em condições de produzir. Sob essa ótica, os custos fixos não estariam relacionados diretamente à produção, mas necessários para manter a empresa em atividade, portanto não deveriam ser mantidos em estoque.

A natureza dos custos indiretos de fabricação envolve a dificuldade na alocação aos objetos de custeio, que se torna possível através da adoção de critérios de rateio. A necessidade de critérios de rateio envolve invariavelmente algum grau de subjetividade e, conseqüentemente, resultados distorcidos e a adoção de uma base de rateio conduzirá a resultados diferentes, dependendo do critério adotado. Assim, a valoração do custo do produto a partir do uso de critérios de rateio, pode conduzir a decisões equivocadas, situações em que a prudência é essencial. Considerando o exposto, Vartanian (2000) ressalta que se esse método for trabalhado com muito cuidado, procurando realmente rastrear os custos indiretos aos objetos de custeio, ele pode tornar-se mais um tipo de informação de custos a ser utilizado em decisões e no controle gerencial.

Pode-se dizer que o método de custeio por absorção atende aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, em especial o Princípio da Competência, é aceito pela legislação fiscal, possui como característica a simplicidade, mas é contestado pelo uso de critérios de rateio arbitrários.

2.1.2 Método de custeio por absorção ideal

Neste método de custeio, conforme Bornia (2002) todos os custos são computados como custos dos produtos, exceto os custos relacionados aos desperdícios. O autor destaca que este método de custeio auxilia no controle dos custos e apóia os processos de melhoria da empresa. Saliencia como principal característica do método a separação entre custos e desperdícios, que se torna fundamental na mensuração dos desperdícios do processo produtivo, isto facilita o controle dos mesmos, possibilitando ações de combate ao trabalho que não agrega valor e às perdas propriamente ditas.

Outra característica deste método segundo o mesmo, é que ao destacar os desperdícios, a empresa tem a chance de fazer uma comparação entre o lucro, desperdícios e resultado, melhorando o desempenho da organização.

Os métodos de custeio absorção integral e ideal apropriam os custos fixos e variáveis aos produtos, a diferença é que a absorção integral apropria a totalidade dos custos fixos, independentemente da análise da utilização da capacidade da empresa. Já, o princípio por absorção ideal, aloca aos produtos a parcela ideal dos custos fixos, evidenciando os desperdícios relacionados à ociosidade, à ineficiência, perdas e retrabalho.

Este método não é muito difundido na literatura de custos, mas a partir de uma análise do exposto pelo autor, percebe-se que pode ser utilizado com todos os métodos de custeio, já que o diferencial está na informação da capacidade instalada e o uso eficiente dos custos fixos, que são os gastos responsáveis pela determinação desta capacidade.

Assim, o processo de produção passa a ser gerenciado de modo a separar os custos usados de forma eficiente como custos dos produtos e os custos da ociosidade, ineficiência ou retrabalho, são separados como desperdícios, já que não foram utilizados de forma eficiente.

Esse procedimento permite que o ônus da ineficiência não seja repassado ao produto e, conseqüentemente ao cliente, além de permitir o aprimoramento do processo de produção e a melhoria contínua na empresa.

2.1.3 Método de custeio variável

O método de custeio variável, na definição de Vartanian (2000, p. 71) “é aquele em que os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas variáveis são atribuídos aos objetos de custeio. Os custos e despesas fixos são levados integral e diretamente ao resultado do período”.

Sendo assim, conforme o autor, esse método de custeio não é aceito pela contabilidade financeira, pois não inclui os custos indiretos de fabricações fixos nos estoques. Para efeitos de análise, utiliza muito a margem de contribuição (diferença entre a receita bruta e o somatório dos custos e despesas variáveis dos produtos ou serviços), seu lucro líquido vai ser sempre maior quando as vendas excederem a produção, especialmente no curto prazo, e seu objetivo é exclusivamente gerencial, sendo que não propõe nenhum tipo de rateio.

A principal vantagem do método está na não alocação de custos indiretos fixos e despesas fixas aos objetos de custeio, já que pela natureza dos mesmos, fazem uso de alocações, em geral feitas de forma subjetiva ou arbitrária, que podem conduzir a resultados distorcidos.

Destaca-se que a aplicação do método de custeio variável propicia análises de curto prazo como, por exemplo, a margem de contribuição, a determinação do melhor *mix* de produtos e as análises de ponto de equilíbrio. Segundo Bornia (2000) a margem de contribuição (MC) representa o total das vendas diminuído dos custos e despesas variáveis, sendo à margem de contribuição unitária o preço de venda menos os custos e despesas variáveis unitários do produto. Para o mesmo a razão de contribuição (RC) é a margem de contribuição dividida pelas vendas, que representa a parte das vendas que cobre os custos fixos e origina o lucro. O ponto de equilíbrio é o nível de vendas em que o lucro é nulo.

Na observação de Martins *apud* Vartanian (2000), a perfeita separação dos custos e despesas em fixos e variáveis, além de se saber como é que estes últimos variam, representam o mais importante passo para se poder prever efeitos de toda e qualquer decisão. Na visão do autor, talvez não haja nada mais importante em matéria de custos para o administrador do que o perfeito conhecimento da margem de contribuição de cada produto ou serviço produzido.

Pode-se compreender que o método de custeio variável atribui importância aos custos variáveis na tomada de decisão, considerando que os custos fixos independem da decisão a ser tomada, já que não seriam alterados com a variação do volume de produção. Os custos fixos, pela ótica deste método permitem que a empresa desenvolva as atividades do período, mas não seriam influenciados por decisões de curto prazo, diferentemente dos custos variáveis que possuem relação direta com o volume de atividade.

2.1.4 Método de custeio direto

Em geral a literatura da área de custos denomina o método de custeio direto como sinônimo do método de custeio variável. A diferença conceitual é compreendida nas palavras de Nascimento *apud* Vartanian (2000, p. 71):

Custeio variável e custeio direto não são a mesma coisa. A diferença está no conceito de Método de Custeio Direto, que leva ao entendimento de que também os custos indiretos de fabricação fixos específicos e as despesas operacionais seriam apropriadas aos objetivos de custeio, o que não ocorre no Custeio Variável onde somente os custos diretos ou indiretos variáveis e as despesas operacionais variáveis são apropriados aos objetos de custeio.

O autor caracteriza o método de custeio direto como aquele que leva aos objetos de custeio os seguintes gastos: custos diretos, custos indiretos de fabricações variáveis, custos

indiretos de fabricações fixos específicos, despesas operacionais variáveis e despesas operacionais fixas específicas. Desta forma, ressalta que todos os custos e despesas variáveis e fixas são apropriados à unidade de produto quando se permitem as variáveis diretamente e os fixos por rateio. Diante disso, aplica-se margem a cada unidade apenas para a cobertura dos custos e despesas fixas comuns aos demais produtos/linhas e adiciona-se o lucro esperado.

Iudícibus (1998) se refere a um método de custeio entre o custeio por absorção e o custeio variável, denominando de custeamento misto ou intermediário, mencionando que “evita rateios de custos que podem levar a absurdos, mas considera como custo do produto aquela parte de custo fixo que pode ser identificada diretamente no departamento produtivo”.

Para Silva *apud* Vartanian (2000) o custeio direto não é bem distinguido do custeio variável. Deve-se admitir nesse método, apenas os custos facilmente identificáveis com o produto (ou melhor, dizendo, com a linha de produto), fossem variáveis e/ou fixos. Assim, aproxima-se da filosofia do custeio integral ao apropriar todos os custos fixos identificáveis naturalmente com o produto e os raros custos variáveis que não fossem diretos. O autor destaca que o conceito desse método não muito difundido com a clareza indispensável e tende-se a hibridar-se com o custeio variável.

Sendo assim, o método de custeio direto é considerado um método intermediário ou misto, por incorporar conceitos do custeio por absorção e do custeio variável. Pode ser utilizado para auxiliar análises gerenciais, através de demonstrativos que evidenciem a lucratividade de cada departamento; é muito útil na análise de desempenho divisional por atribuir responsabilidades embasando-se nos custos que podem ser identificados à divisão em particular. Neste tipo de análise os custos fixos que não são identificáveis às divisões participam da demonstração de resultado global.

2.1.5 Método de custeio pleno/RKW

De acordo com Vartanian (2000) este método é conhecido por Custeio pleno, Custeio Integral, Custeio Total, Método das Seções Homogêneas e RKW. A sigla RKW representa as iniciais de um antigo conselheiro governamental para assuntos econômicos (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*), que existiu na Alemanha.

Conforme o autor, esse método de Custeio tem a sua aplicação eminentemente gerencial, isso porque não é permissível alocar as despesas aos estoques, já que as despesas são consideradas como gastos que competem ao período contábil.

O referido autor destaca como vantagens da aplicação deste método o fato de levar em conta todos os gastos ocorridos na organização, influenciando o comportamento dos gestores com relação aos custos e nas decisões envolvendo preços de venda de produtos e serviços.

Segundo Leme *apud* Vartanian (2000, p. 39) “a comparação constante do custo total com o preço constitui um importante fator para motivar o empresário na redução de despesas fixas quando se reduz a diferença entre ambos”.

A informação de custos produzida tem visão de longo prazo, pois custos fixos e despesas fixas necessitam ser absorvidas no longo prazo, é o que esclarece Morse *apud* Vartanian (2000) destaca ainda que a utilização do custo pleno pode estar na justificação de preços, e não apenas na fixação dos mesmos.

A principal vantagem do RKW, segundo Motta (2000, p. 51) “é que o preço do produto estabelecido pelo método visa a total recuperação dos gastos incorridos pela empresa, e em mercados onde o preço do produto não está determinado esta é uma informação relevante para os gestores”.

Santos *apud* Motta (2000) destaca que o preço gerado pela aplicação do método não pode ser o preço praticado pela empresa, porque em uma economia de mercado os preços são decorrentes dos mecanismos e forças da procura e da demanda e não dos custos de obtenção dos produtos, a não ser que esse preço se enquadre nos limites ditados pelo mercado.

Para Leone (1982) este método deve ser utilizado para produtos sob encomenda ou para produtos novos ou em situações em não haja um mercado já estabelecido, isto pela facilidade que este método tem de recuperar todos os custos.

Com relação à operacionalização do custeio RKW, Bornia (2002) elenca o procedimento em cinco fases: (1) separação dos custos em itens; (2) divisão da empresa em centro de custos; (3) distribuição primária: identificação dos custos aos centros; (4) distribuição secundária: redistribuir os custos dos centros indiretos até os diretos; (5) distribuição final: distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos

Ressalta-se que na escolha dos centros de custos a homogeneidade é o fator característico do método, para Bornia (2002, p. 101) “um, centro é homogêneo se o trabalho realizado nele independe do produto que o utiliza, ou seja, todos os produtos que passam pelo centro são submetidos ao mesmo tipo de trabalho”.

Registra-se, portanto, que o método de custeio RKW possui a filosofia de alocação de todos os gastos aos produtos: custos fixos, custos variáveis, custos diretos e custos indiretos, incluindo a totalidade das despesas e, inclusive, o custo de oportunidade.

2.1.6 Método de custeio baseado em atividades (ABC)

De acordo com Motta (2000) o Custeio Baseado em Atividades ou ABC (*Activity Based Costing*) é o tipo de custeio que tenta reduzir as distorções que são provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos. Neste, os custos indiretos de fabricação são atribuídos primeiramente às atividades e posteriormente aos produtos ou a outros objetos de custeio.

Segundo Figueiredo *apud* Motta (2000) o custeio baseado em atividades surge devido à modificação na composição dos custos totais, já que a produção passou por grandes modificações nas últimas décadas, implicando em um aumento considerável dos custos indiretos em relação aos custos diretos. Essa constatação se fundamenta, principalmente, no aumento da estrutura de custos fixos disponíveis, proveniente do emprego das tecnologias no processo de produção, comparado aos gastos com mão-de-obra e matéria-prima.

Bornia (2002) apresenta quatro fases para o cálculo do custo do produto pelo método ABC: (1) mapeamento das atividades; (2) alocação dos custos às atividades; (3) redistribuição dos custos das atividades até as diretas; (4) cálculo dos custos dos produtos.

Destaca-se que para a distribuição dos custos alocados às atividades aos produtos o ABC faz uso de direcionadores de custos, definidos por pelo autor como transações que determinam os custos das atividades, de outra forma, as causas principais dos custos das atividades. Sob esse aspecto, o método primeiramente rastreia os custos para a atividade e, posteriormente para os produtos ou outros objetos de custeio (departamento, área). A suposição é que as atividades consomem os recursos, e os produtos consomem as atividades.

Este método procura amenizar as distorções provocadas pelo uso de critérios de rateio, utilizados na alocação dos custos indiretos, que carregam sempre algum grau de subjetividade. Se caracteriza como um método que deriva da filosofia do custeio por absorção, por alocar aos produtos os custos fixos e variáveis, aperfeiçoando a forma de alocar os custos indiretos, ao buscar rastrear o agente causador do custo, princípio da causalção. A sua relação com as atividades envolvidas no processo configura também como um método que busca a melhoria contínua do processo de produção.

Para Martins (2003) esse método pode ser aplicado aos custos diretos, principalmente à mão-de-obra direta, sendo que a sua utilização pode também oferecer subsídios para que se atenda às exigências legais com o mínimo de arbitrariedade no tratamento dos custos indiretos. Porém, a utilização do Custeio Baseado em Atividades não se limita ao custeio de produtos, ele é acima de tudo, uma poderosa ferramenta a ser utilizada na gestão de custos.

Por seu turno, Vartanian (2000) destaca como vantagens na aplicação do Custeio ABC o fornecimento mais verdadeiro sobre as informações de custos, isso proporciona uma

ferramenta mais confiável para efetiva gestão de custos. Segundo o autor uma desvantagem óbvia na utilização desse método é de que talvez ele nunca seja aplicado numa empresa na sua plenitude, por isso a implantação deve ser focada nas atividades mais relevantes ou aquelas que consomem a maioria dos recursos de uma organização. O autor atenta também para os altos custos envolvidos na sua implantação e operação.

Salienta-se que a importância atribuída ao ABC não está apenas na valoração de estoques, mas no fato de proporcionar informações que auxiliam nas tomadas de decisões, através de resultados mais fidedignos, provenientes do rastreamento do causador do custo.

2.1.7 Método da unidade de esforço de produção (UEP)

Segundo Motta (2000), o método da unidade de esforço de produção parte do princípio de produção unificada pelos esforços despendidos. Para isso, racionaliza o processo de gestão industrial, definindo uma unidade de medida comum, que transforma uma fábrica multiprodutora em monoprodutora, simplificando o controle físico e monetário da mesma.

O referido autor destaca que através da unificação da produção, elimina-se o rateio dos custos indireto já que todos os custos incorridos serão somados e divididos pelo número total de UEPs produzidos no período encontrando seu custo. Além disso, as produções dos diversos períodos seriam facilmente controláveis, basta apenas manter as condições normais de funcionamento. Para que isso se torne possível é necessário unificar a produção.

Para Bornia (2000), essa unificação parte do conceito teórico de esforço de produção, que representam todo o esforço despendido no sentido de transformar a matéria-prima em produto acabado. A mensuração do desempenho da empresa é feita através de custos e medidas físicas de eficiência, eficácia e produtividade. Em uma empresa que fabrica um só produto, o cálculo de custos e o controle de desempenho são bastante simplificados, pela própria simplicidade do processo produtivo.

A unidade de esforço da produção é o real denominador comum de todas as atividades que a empresa desenvolve, essa unidade representa o esforço gasto para converter para matéria-prima em produto acabado. A grande vantagem desse método é o fato da UEP ser uma medida que não varia com o tempo, sendo assim, ele pode sofrer reavaliação e comparação com os períodos diferentes. A empresa que adotar este método não estará implantando apenas uma técnica de apuração de custos, mas sim algo muito maior e complexo (MOTTA, 2000).

Conforme Bornia (2002), a implantação é composta por cinco fases: (1) divisão da fábrica em postos operativos; (2) determinação do foto-índice; (3) escolha do produto base; (4) cálculo dos potenciais produtivos; (5) determinação dos equivalentes de produtos.

Como se pode perceber este método, assim como o ABC, mantém a filosofia do custeio absorção integral ao alocar todos os gastos de produção aos produtos, a diferença essencial está na forma de alocação dos custos de transformação (mão-de-obra e custos indiretos de fabricação), baseando-se no esforço despendido na produção.

3 Proposição do método de custeio

A entidade, objeto de estudo, é definida como uma Micro Empresa, optante pelo regime de tributação Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições para o fundo de Garantia de Tempo de Serviço). Atua em três atividades: serralheria, marcenaria e construção, sendo escolhida como unidade caso deste estudo a marcenaria.

Inicialmente, buscou-se identificar como um método de custeio poderia servir para a melhoria da gestão de custos da empresa, ficando evidenciado o interesse da administração em mensurar os custos, principalmente para identificar se estaria atuando com um preço de venda compatível com a perspectiva de continuidade e crescimento da organização.

Diante disso, a partir da análise da estrutura da empresa e do processo produtivo, constatou-se que a estrutura de custos e despesas fixas da empresa não era relevante, em

termos financeiros, entendendo-se como importante se considerar a questão custo *versus* benefício da informação na escolha do método a ser proposto, tendo em vista a implantação e manutenção do mesmo. Essa constatação justificou a adoção do método de Custeio Absorção Integral em detrimento da escolha pelos métodos de custeio RkW, ABC ou UEPs.

Além disso, a escolha do custeio por absorção integral considerou o fato de apropriar aos produtos, todos os custos de produção. Salienta-se que para atender ao anseio da entidade, referente à composição do custo dos produtos, visando à justificação/formação de preços, buscou-se integração com a filosofia conceitual do método RkW/Pleno, especificamente no que se refere à inclusão das despesas na mensuração do custo dos produtos.

Em adição, o relatório gerencial a ser composto irá contemplar os conceitos derivados do método de Custeio Variável, com o objetivo de possibilitar análises sobre a Margem de Contribuição, a Razão de Contribuição e a Margem de Contribuição Horária. Considerando que a empresa é multiprodutora não será apresentado o Ponto de Equilíbrio, tendo em vista as limitações apregoadas pela literatura no que se refere ao rateio dos custos indiretos de fabricação e também pelo fato de que a composição dos produtos vendidos pela empresa não é constante, o que prejudicaria o cálculo da MC média.

Assim, o método proposto para a empresa, por abranger conceitos do custeio por Absorção Integral, Custeio Variável e Custeio RkW/Pleno, recebe a denominação de Método de Custeio Híbrido, cujos procedimentos de apropriação dos custos e análises efetuadas a partir do relatório apresentado são expostos a seguir.

3.1 Alocação dos Custos e Despesas Variáveis.

Conforme levantamento feito na empresa se pode identificar os gastos relacionados à produção dos produtos fabricados e vendidos no período analisado. Apresenta-se a seguir a relação dos custos referentes à principal matéria-prima utilizada, a madeira, e os respectivos materiais secundários, assim como os custos de mão-de-obra direta utilizada, sendo composta pelo marceneiro e o seu auxiliar, que são remunerados por hora trabalhada.

De acordo com a classificação dos custos pela facilidade de alocação, estes custos são considerados diretos, já que possuem uma relação direta com o produto, possibilitando a alocação objetiva. Com relação à classificação conforme a variabilidade, os custos são variáveis, pois possuem relação com o volume de produção.

Para possibilitar análises a partir do conceito da margem de contribuição apresentam-se, juntamente com os custos diretos variáveis de cada produto, as respectivas despesas variáveis. Para efeitos de apresentação, demonstram-se apenas os dados referentes ao da janela Maxiar (0,60 x 0,60), sendo que para os demais variam apenas os valores monetários, que serão apresentados nos relatórios gerencias.

Tabela 01 - Custos e despesas diretas e variáveis da Janela Maxiar.

Custos Diretos/Variáveis	Quantidade	Preço unitário	Preço total
Madeira	0,028 m ³	R\$ 1.000,00 m ³	R\$ 28,00
Braço Maximar 40cm	01	R\$ 12,00	R\$ 12,00
Fecho de braço	01	R\$ 3,00	R\$ 3,00
Parafusos 3,5x2,5	25	R\$ 0,02	R\$ 0,50
Cola	50 g	R\$ 59,00 (5 kg)	R\$ 1,00
Marceneiro	4h	R\$ 5,00h	R\$ 20,00
Auxiliar	4h	R\$ 2,50h	R\$ 10,00
Subtotal			R\$ 74,50
Despesas Diretas/Variáveis			R\$ 4,38
SIMPLES	3,5%	R\$ 125,00	R\$ 4,38
Subtotal			R\$ 4,38
Total			R\$ 78,88

Nota-se que os custos diretos da Janela Maxiari (0,60m x 0,60 m) perfazem o montante de R\$ 78,88/ unidade, sendo R\$ 74,50 referente aos custos diretos variáveis e R\$ 4,38 relativo ao imposto SIMPLES. O valor do imposto refere-se a alíquota de 3,5% calculada sobre o preço de venda de cada produto, pois a mesma é Micro Empresa, optante pelo Simples.

3.2 Alocação dos Custos e Despesas Fixas

Após o levantamento realizado na empresa se identificou que os custos indiretos se caracterizam também como custos fixos, para os quais foram definidos critérios de rateio específicos a partir do estudo realizado na estrutura e sistema produtivo da empresa.

Ressalta-se que a grande dificuldade na alocação dos custos em empresas multiprodutoras está na atribuição dos custos indiretos aos produtos, que pela própria natureza só podem ser alocados de forma indireta aos objetos de custeio, tendo como a alternativa a adoção de critérios de rateio. Esses critérios podem ser gerais ou individuais/específicos para cada item de custo. Pelo critério geral adota-se uma base de rateio para todos os itens de custos indiretos como, por exemplo, o tempo gasto na produção. Já, pelo critério específico cada item de custos indireto será alocado de acordo com um critério de rateio que de alguma forma tenderia a diminuir a arbitrariedade na atribuição do ônus de custo.

Assim, a partir do estudo da estrutura organizacional, os produtos fabricados, o processo de fabricação e os elementos de custos, adotou-se critérios específicos para a atribuição dos custos indiretos de fabricação e as despesas aos produtos. A adoção deste procedimento é justificada pela tentativa de se identificar critérios que correspondam ao efetivo consumo dos gastos. Há de se salientar, contudo que qualquer atribuição de custos indiretos de fabricação aos produtos tende a carregar certa subjetividade ou incerteza.

As atividades de serralheria, marcenaria e construtora funcionam no mesmo prédio, por isso efetuou-se, inicialmente o rateio proporcional de alguns custos/despesas consumidos em conjunto e, posteriormente, aos produtos da atividade de marcenaria, objeto de estudo. Esses custos são: energia elétrica, água, material de limpeza e diversos, contador e pró-labore.

A tabela a seguir apresenta o valor referente aos custos indiretos fixos da atividade de marcenaria no mês de março/2007, os critérios de rateio e alocação aos produtos.

Tabela 02 - Custos Indiretos Fixos/Critérios de Rateio/Alocação.

Produtos/CIF	Energia Elétrica	Deprec. Máquina	Água	Manut. Máquina	Lixas	Material Limpeza	Material Diversos	Total
Critério de Rateio	H/Máq.	H/Máq.	Madeira	Tempo	Madeira	Madeira	Madeira	
Valor Março R\$	98,33	216,91	18,73	80,00	48,00	18,33	23,33	503,63
Porta Int. Semi-oca (0,80x2,10)	12,47	27,51	3,04	10,14	7,80	2,98	3,79	67,73
Porta Int. Semi-oca (0,70x2,10)	5,34	11,79	0,86	4,35	2,21	0,84	1,07	26,46
Janela Maxiari (0,80x0,60)	5,70	12,57	0,57	4,64	1,47	0,56	0,72	26,23
Janela Maxiari (0,60x0,60)	5,70	12,57	0,43	4,64	1,11	0,43	0,54	25,42
Janela Veneziana (1,20x1,20)	37,05	81,73	7,14	30,14	18,30	6,99	8,89	190,24
Janela Veneziana (1,00x1,20)	12,83	28,29	2,95	10,43	7,56	2,89	3,67	68,62
Janela Veneziana (1,00x1,00)	19,24	42,44	3,73	15,65	9,55	3,65	4,64	98,90

A tabela a seguir apresenta o valor referente aos custos indiretos fixos da atividade marcenaria e respectiva alocação aos produtos de forma unitária.

Tabela 03 - Custos Indiretos Fixos/por produtos unitários

Produtos-CIF	Energia Elétrica	Deprec. Máquinas	Água	Manut. Máquinas	Lixas	Material Limpeza	Material Diverso	Total
Critério de Rateio	H/Máq.	H/Máq.	Madeira	Tempo	Madeira	Madeira	Madeira	
Porta Int. Semi-oca (0,80x2,10)	1,78	3,93	0,43	1,45	1,11	0,43	0,54	9,67
Porta Int. Semi-oca (0,70x2,10)	1,068	2,358	0,172	0,87	0,442	0,168	0,214	5,292
Janela Maxiar (0,80x0,60)	2,85	6,285	0,285	2,32	0,735	0,28	0,36	13,11
Janela Maxiar (0,60x0,60)	2,85	6,285	0,215	2,32	0,555	0,215	0,27	12,71
Janela Veneziana (1,20x1,20)	7,41	16,34	1,42	6,02	3,66	1,40	1,77	38,05
Janela Veneziana (1,00x1,20)	4,28	9,43	0,98	3,48	2,52	0,96	1,22	22,87
Janela Veneziana (1,00x1,00)	4,81	10,61	0,93	3,91	2,39	0,91	1,16	24,72
Total	25,048	55,238	4,432	20,37	11,412	4,363	5,534	126,83

Denota-se que o produto com o maior custo indireto fixo é a Janela Veneziana (1,20x1,20) com o total de R\$ 38,05 sendo que o mesmo produto tem R\$ 190,24 de custos fixos da produção total. Este ônus é justificado pelos critérios de rateio adotados, pois é o produto que mais utiliza madeira e o que possui maior tempo de produção.

As parcelas das despesas específicas da atividade marcenaria serão atribuídas aos produtos com base na Margem de Contribuição (MC) total do período analisado. Com este critério, engloba-se, portanto, a parcela de contribuição individual para cobertura dos custos e despesas fixas e a produção e venda no período. Pode-se dizer que essa opção tem por base o raciocínio de que o produto que apresenta maior margem de contribuição individual e maior demanda no período, terá maiores condições de suportar o ônus das despesas do período.

Diante disso, a seguir são apresentadas as tabelas contendo a alocação das despesas fixas de forma unitária e às unidades produzidas e vendidas no período analisado.

Tabela 04 - Despesas Fixas por Unidade

Produto	Porta Int. Semi-oca (0,80x2,10)	Porta Int. Semi-oca (0,70x2,10)	Janela Maxiar (0,80x0,60)	Janela Maxiar (0,60x0,60)	Janela Veneziana (1,20x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,00)	Total
Pró-labore	8,77	10,69	6,98	4,67	18,04	18,70	16,31	84,16
Contador	2,92	3,56	2,32	1,55	6,01	6,23	5,45	28,04
Total	11,69	14,25	9,30	6,22	24,05	24,93	21,76	112,20

Através da tabela, pode-se notar que o produto unitário que mais recebeu parcela de despesas fixas no período foi a Janela Veneziana (1,00 x 1,20) no valor de R\$ 24,93.

Tabela 05 - Despesas Fixas pelo Total da Produção/Venda – Março

Produto	Porta Int. Semi-oca (0,80x2,10)	Porta Int. Semi-oca (0,70x2,10)	Janela Maxiar (0,80x0,60)	Janela Maxiar (0,60x0,60)	Janela Veneziana (1,20x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,00)	Total
Pró-labore	61,39	53,84	13,97	9,35	90,24	56,10	65,24	349,77
Contador	20,46	17,82	4,65	3,11	30,08	18,70	21,81	116,43
Total	81,85	71,30	18,62	12,46	120,32	74,80	87,50	466,20

Conforme a tabela, pode-se notar que no mês de Março teve um total de despesas fixas no valor de R\$ 466,20, sendo que o produto que mais recebeu essas despesas do período foi a Janela Veneziana (1,20x1,20), totalizando o valor de R\$ 120,32.

Depois de realizada a alocação de todos os custos e despesas aos produtos produzidos e vendidos no período analisado, prossegue-se no item que segue a apresentação do relatório gerencial e respectivas análises.

3.3 Relatório Gerencial

O relatório foi formatado para proporcionar a evidenciação do resultado de cada produto, considerando o preço de venda praticado pela empresa, os custos e despesas alocados conforme critérios e resultados apresentados nos itens anteriores e respectivas Margem de Contribuição, Razão de Contribuição e Margem de Lucro.

Considerando o exposto, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre aspectos conceituais relacionados ao relatório a ser apresentado, já que é possível perceber a mistura de conceitos, relativos aos métodos de custeio empregados no estudo em análise.

A primeira parte do relatório apresenta a Margem de Contribuição (preço de venda menos os custos e despesas variáveis), a Margem de Contribuição Horária (MC dividida pelo tempo gasto na produção) e a Razão de Contribuição (Margem de Contribuição dividida pelo preço de venda), conceitos derivados da aplicação do método de custeio variável, já que até este nível ocorre apenas a alocação dos custos e despesas variáveis aos produtos.

Na seqüência, se evidencia o resultado final, cujos valores derivaram do confronto da margem de contribuição com os respectivos valores alocados de custos e despesas fixas.

Este raciocínio deve ser analisado sob dois aspectos. O primeiro, diz respeito à alocação dos custos fixos aos produtos, seguindo a filosofia do custeio absorção integral, que aloca ao produto os custos fixos e variáveis. O segundo aspecto a ser analisado refere-se ao fato de se ter levado aos objetos de custeio, todos os custos e, inclusive as despesas, seguindo o raciocínio do método de custeio RKW/Pleno.

Diante do exposto, justifica-se a adoção da terminologia Método Híbrido, ao método de custeio empregado na empresa, objeto de estudo, cujo relatório é apresentado a seguir. Inicialmente, apresenta-se um relatório compondo os resultados individuais dos produtos produzidos e vendidos no período em análise.

Tabela 06 - Relatório Gerencial por Produto.

Produto	Porta Int. Semi-oca (0,80x2,10)	Porta Int. Semi-oca (0,70x2,10)	Janela Maxiar (0,80x0,60)	Janela Maxiar (0,60x0,60)	Janela Veneziana (1,20x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,20)	Janela Veneziana (1,00x1,00)
Preço de Venda	250	250	160	125	600	535	480
Custos Variáveis	154,75	135,75	85,5	74,5	401	331,85	301,85
Desp. Variáveis	8,75	8,75	5,6	4,38	21	18,72	16,8
MC	86,5	105,5	68,9	46,12	178	184,43	161,35
RC %	34,60%	42,20%	43,06%	36,90%	26,66%	34,47%	33,61%
MCH	34,6	42,2	17,22	11,53	13,69	20,49	17,93
Custo Ind. Fixo	9,67	5,29	13,11	12,71	38,05	22,87	24,72
Despesas Fixas	11,69	14,25	9,3	6,22	24,05	24,93	21,76
Resultado Final	65,14	85,96	46,49	27,19	115	136,63	114,87
Margem/ Lucro	26,05%	34,38%	29,05%	21,75%	19,16%	25,53%	23,93%

A partir da visualização da Tabela 06, fica evidenciado que o produto com maior margem de contribuição unitária é a Janela Veneziana (1,00x1,20) apresentando uma MC de R\$ 184,43, esse valor representa a parcela que o produto contribui para a cobertura dos custos fixos e despesas fixas e para a geração do lucro.

Ainda, considerando a análise a partir da MC, destacam-se os produtos Janela Veneziana (1,20x1,20), com a segunda melhor margem (R\$ 178,00), seguida da Janela Veneziana (1,00x1,00) cujo valor foi de R\$ 161,35.

Levando em conta uma análise do processo de produção. Destaca-se o conceito de margem de contribuição horária que considera quanto o produto deixa de margem por hora. Assim, a partir da visualização da tabela é possível identificar que a melhor contribuição horária deriva do produto Porta Interna Semi-oca (0,70x2,10) com R\$ 42,20/h, em segundo lugar apresenta-se o produto Porta Interna Semi-oca (0,80x2,10) com R\$ 34,60/h e em terceiro a Janela Veneziana (1,00x1,20) com R\$ 20,49 de MCH, pode-se notar que a Janela Veneziana (1,00x1,20) teve a melhor MC, porém ficou em terceiro lugar com a MCH.

Em relação à RC o produto que apresentou maior percentual foi a Janela Maxiari (0,80x0,60) com 43,06%, assim, pode-se dizer que este produto, apesar de não ser o mais lucrativo (maior MC) é o produto mais rentável, ou seja, denota o percentual referente à contribuição na cobertura dos custos e despesas fixas e geração do lucro.

Para Bornia (2002) “a margem de contribuição unitária está ligada à lucratividade e a razão de contribuição relaciona-se com sua rentabilidade”. Contudo, o próprio autor adverte a fragilidade na análise de rentabilidade pelo fato de que não ser considerado o investimento (custos) como denominador, mas sim o preço de venda.

Da mesma forma, confrontando o preço de venda com todos os custos e despesas, os produtos com melhores resultados são a Janela Veneziana (1,00x1,20) a Janela Veneziana (1,20x1,20) e a Janela Veneziana (1,00x1,00) respectivamente.

Conforme tabela 15, pode-se verificar que o produto com a maior margem de lucro foi a Porta Interna Semi-oca (0,70x2,10) com 34,38%, depois tem-se a Janela Maxiari (0,80x0,60) com 29,05% e o terceiro produto foi Porta Interna Semi-oca (0,80x2,10) com 26,05% de lucro,. Verifica-se que apenas um produto apresentou margem de lucro inferior a 20%, sendo a Janela Veneziana (1,20x1,20) com margem de 19,16%.

Para visualizar melhor os resultados evidenciados no relatório gerencial, seguem as representações gráficas, que para efeitos e melhor visualização procedeu-se à separação dos valores absolutos (R\$) e relativos (%).

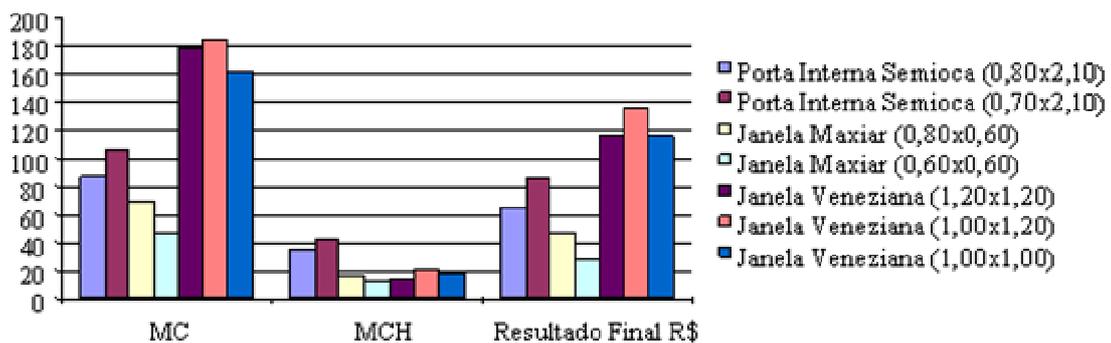


Gráfico 01 – Análises de MC/MCH/Resultado – Valores Unitários

Como se pode perceber o produto Janela Veneziana (1,00x1,20) apresenta a melhor MC e Resultado Final, ficando o produto Porta Interna Semi-oca com a melhor MCH.

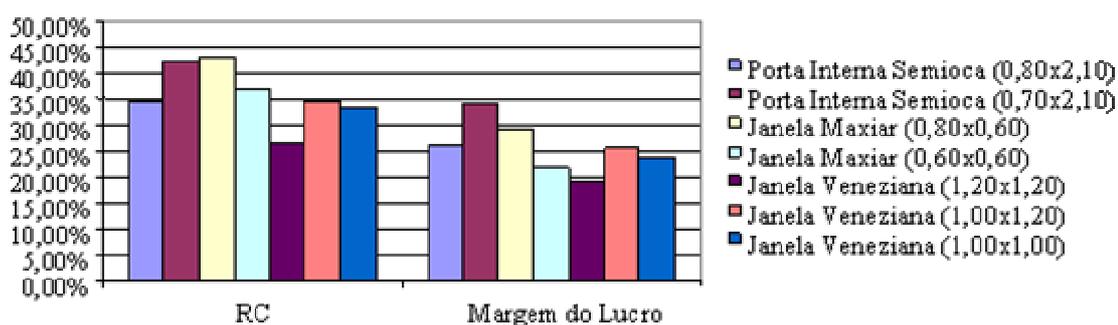


Gráfico 02 – Análises de RC/Margem de Lucro – Valores Unitários

No que se refere aos resultados apresentados no gráfico anterior, denota-se que nos dois indicadores figuram os produtos Janela Maxiari (0,80x0,60) e Porta Interna Semi-oca (0,7x2,10) nas duas primeiras posições, sendo este com melhor margem de Lucro e aquele com melhor Razão de Contribuição.

Os resultados expostos a seguir são referentes ao período analisado (março/2007).

Tabela 07 - Relatório Gerencial - Março/2007.

	Porta Int. Semi-oca 0,80x2,10	Porta Int. Semi-oca 0,70x2,10	Janela Maxiari 0,80x0,60	Janela Maxiari 0,60x0,60	Janela Veneziana 1,20x1,20	Janela Veneziana 1,00x1,20	Janela Veneziana 1,00x1,00	Total
Produto	0,80x2,10	0,70x2,10	0,80x0,60	0,60x0,60	1,20x1,20	1,00x1,20	1,00x1,00	
Preço de Venda	250,00	250,00	160,00	125,00	600,00	535,00	480,00	
Venda Março	7 un.	5 un.	2 un.	2 un.	5 un.	3 un.	4 un.	28 un.
Receita	1.750,00	1.250,00	320,00	250,00	3.000,00	1.605,00	1.920,00	10.095,00
Custos								
Variáveis	1.083,25	678,75	171,00	149,00	2.005,00	995,55	1.207,40	6.289,95
Despesas								
Variáveis	61,25	43,75	11,20	8,76	105,00	56,16	67,20	249,82
MC	605,5	527,5	137,80	92,24	890,00	553,29	645,4	3.451,73
Custos Ind. Fixos	67,69	26,45	26,22	25,42	190,25	68,61	98,88	503,52
Despesas Fixas	81,85	71,30	18,62	12,46	120,32	74,80	87,50	466,2
Resultado	455,96	429,75	92,96	54,36	579,43	409,88	459,02	2.482,01

Levando-se em conta o volume de vendas do período em análise, fica evidenciado que o produto que apresentou maior margem de contribuição foi a Janela Veneziana (1,20x1,20), compondo o montante de R\$ 890,00. Considerando a contribuição unitária e a demanda do período foi o produto que contribuiu com maior parcela para a cobertura dos custos fixos e as despesas fixas e formação do lucro da empresa. Esse produto não possui a maior margem de contribuição unitária (Tabela 14), contudo somando sua contribuição individual com a demanda do mês, apresentou melhor margem total, comparado com os demais.

A segunda maior margem de contribuição total ficou para a janela veneziana (1,00x1,00), seguida pela porta interna semi-oca (0,80x2,10). O melhor desempenho no período, resultado final após alocação de todos os custos e despesas, também fica a cargo da demanda da Janela Veneziana (1,20x1,20). O melhor *mix* do período, considerando os três melhores produtos, ficou composto da seguinte forma: 5 unidades de Janela Veneziana (1,20x1,20), 4 unidades da janela veneziana (1,00x1,00) e 7 unidades da porta interna semi-oca (0,80x2,10).

Para melhorar a visualização dos resultados de MC e Resultado Final, apresenta-se o gráfico a seguir.

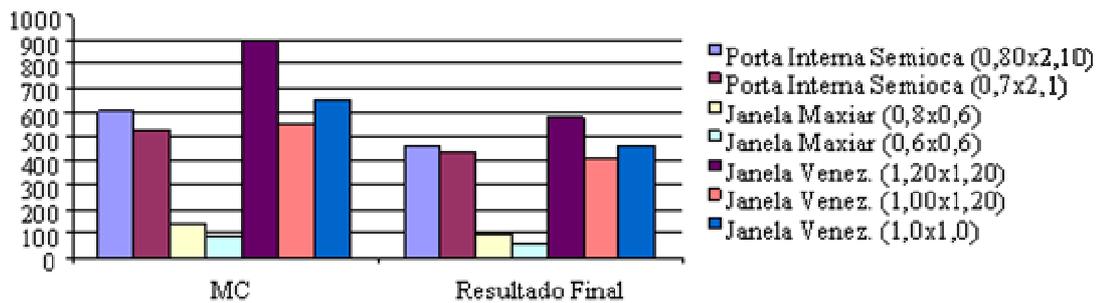


Gráfico 03 - Relatório Gerencial - Março/2007.

Constata-se que a produção/venda do produto Porta Interna Semi-oca (0,7x2,10) garante a primeira posição para o resultados do período no tocante à MC e ao Resultado Final, mantendo o segundo lugar a Janela Veneziana (1,0x1,0) e a terceira posição também em ambos indicadores a Porta Interna Semi-oca (0,80x2,10).

Para melhorar a análise foi composto um gráfico contendo os valores das Tabelas 06 e 07, conforme evidencia o gráfico a seguir.



Gráfico 04 - Margem de Contribuição e Resultado: unitário e total

O gráfico denota que o produto porta Interna Semi-oca (0,70x2,10) manteve a primeira posição referente a MC do período e Resultado Final do período, configurando portanto como melhor contribuição do período. Destaca-se que esse produto não apresenta a melhor margem de contribuição unitária, sendo que a empresa poderia melhorar seus resultados de período se aumentasse a demanda do produto Janela Veneziana (1,0x1,20) por apresentar melhor MC unitária e melhor resultado final após alocação de todos os custos e despesas do período.

4 Conclusão

A partir dos diversos métodos de custeio apresentados, pode-se perceber a característica da Contabilidade em aprimorar-se constantemente, buscando atender às demandas dos usuários que são impulsionados pelas exigências do ambiente em que vivem. Esse fato permite identificar claramente a definição da Contabilidade como ciência social, já que seu objeto de estudo, o patrimônio, é impactado pelas transformações sociais.

Diante do exposto, este estudo teve como objetivo definir um Método de Custeio para uma empresa de pequeno porte. Para isso, buscou-se conhecer a estrutura e o processo de produção da empresa, e identificar os itens de custos e despesas, e compor os respectivos critérios de alocação. Assim, os custos diretos foram alocados de forma objetiva por se caracterizarem pela facilidade de alocação, já para os custos indiretos, pela dificuldade de alocação, adotaram-se critérios de rateio específicos, levando-se em conta a análise de cada item de custo ou despesa e a sua relação com o processo de produção. Constatou-se que os custos diretos eram, em sua totalidade, variáveis e os custos indiretos eram fixos.

Por fim, a análise da estrutura de custos e despesas da empresa e os objetivos da administração, citando a possibilidade de análises gerenciais a partir do método aplicado,

principalmente no que se refere à formação e justificação de preços, delinearão a escolha do método de custeio a ser aplicado. Diante disso, optou-se por aplicar um método de custeio, contendo conceitos do custeio absorção integral, custeio variável e custeio RKW/Pleno, adotando-se a terminológica “Método de Custeio Híbrido”. do qual derivou o relatório gerencial, propiciando análises a partir da margem de contribuição, razão de contribuição, margem de contribuição horária, resultado e margem de lucro.

A partir do exposto, constatou-se que a base conceitual serve de norte ao profissional, contudo não pode ser visto como fator limitador, pois como se evidenciou no estudo não se utilizou apenas um método de custeio, mas a integração de conceitos de três “filosofias” para compor o método proposto. Salienta-se que a proposição de um método híbrido, considerou a relação custo *versus* benefício da informação, ou seja, levou-se a efeito as características da unidade caso, uma empresa de pequeno porte, que exige um método de custeio não muito criterioso, pela dificuldade de implantação e entendimento dos gestores e a geração de informações úteis ao processo decisório, alinhando em um mesmo demonstrativo análise a partir da margem de contribuição, e formação/justificação de preços.

Em adição, o estudo também contribui para a gestão da empresa analisada, caracterizada como sendo uma micro empresa, que até então não possuía um controle ou gestão dos custos, propiciando a possibilidade de análises gerenciais e planejamentos futuros baseados nos resultados e análises efetuadas.

REFERÊNCIAS

ALVES, N. J. **Modelo Conceitual de Mensuração de Resultados para micro e Pequenas Indústrias** – Um Enfoque Em Gestão Econômica. Dissertação de mestrado Faculdade de Economia, USP. São Paulo: USP 1997.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos**. Uma aplicação em Empresas Modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002 .

FERREIRA, Ricardo. **Custeio por absorção e custeio variável**. Disponível em: <http://www.editoraferreira.com.br/publique/media/AU_02_Ricardo.pdf>. Acesso em nov/2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **A contabilidade como sistema de informação empresarial (SIE)**. Boletim do IBRACON, N. 245, p. 7-9, out/nov/1998.

LEONE, George S. G. **Custos**. Um enfoque administrativo. 6.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1982.

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

MOTTA, Flávia Gutierrez. **Fatores Condicionantes da Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas**: estudos multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos – SP. Maio de 2000. Dissertação (Mestrado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

SEBRAE. **Fatores Condicionantes e Taxa de Mortalidade de Empresas no Brasil**. Relatório de Pesquisa. Brasília. Agosto de 2004. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/mortalidade_empresas/>. Acesso em: 18 de Jun. 2007.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O Método de Custeio Pleno**: uma análise conceitual e empírica. São Paulo: FEA/USP, 2000. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo. 2000.