

UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

Vinicius Sanches Vessoni Pantolfi

**ESTUDO SOBRE MÉTODOS DE CUSTEIO: APLICAÇÃO EM UMA
EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO FOTOGRÁFICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade de Araraquara – UNIARA – como parte dos requisitos para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção, Área de Concentração: Gestão Estratégica e Operacional da Produção.

Prof.^a Dr.^a Ethel Cristina Chiari da Silva
Orientadora

Araraquara, SP – Brasil
2018

FICHA CATALOGRÁFICA

P223e Pantolfi, Vinícius Sanches Vessoni

Estudo sobre métodos de custeio: aplicação em uma empresa de pequeno porte do ramo fotográfico/Vinícius Sanches Vessoni Pantolfi. Araraquara: Universidade de Araraquara, 2018. 91f.

Dissertação (Mestrado) - Mestrado Profissional em Engenharia de Produção – Universidade de Araraquara - UNIARA

Orientador: Profa. Dra. Ethel Cristina Chiari da Silva

1. Custos. 2. Método de custeio. 3. Empresa de formatura. 4. EPP. 5. Ramo fotográfico.

CDU 62-1

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

PANTOLFI, V. S. V. **Estudo sobre métodos de custeio:** Aplicação em uma empresa de pequeno porte do ramo fotográfico. 2018. 91f. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção – Universidade de Araraquara, Araraquara-SP.

ATESTADO DE AUTORIA E CESSÃO DE DIREITOS

NOME DO AUTOR: Vinicius Sanches Vessoni Pantolfi

TÍTULO DO TRABALHO: Estudo sobre métodos de custeio: aplicação em uma empresa de pequeno porte familiar do ramo fotográfico.

TIPO DO TRABALHO/ANO: Dissertação / 2018

Conforme LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998, o autor declara ser integralmente responsável pelo conteúdo desta dissertação e concede a Universidade de Araraquara permissão para reproduzi-la, bem como emprestá-la ou ainda vender cópias somente para propósitos acadêmicos e científicos. O autor reserva outros direitos de publicação e nenhuma parte desta dissertação pode ser reproduzida sem a sua autorização.


Assinatura Aluno(a)

Vinicius Sanches Vessoni Pantolfi

Universidade de Araraquara – UNIARA

Rua Carlos Gomes, 1217, Centro. CEP: 14801–340, Araraquara-SP

e-mail (do autor): vinicius_pantolfi@hotmail.com



UNIVERSIDADE DE ARARAQUARA - UNIARA
MESTRADO PROFISSIONAL EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

FOLHA DE APROVAÇÃO

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado Profissional em Engenharia de Produção da Universidade de Araraquara – UNIARA – para obtenção do título de Mestre em Engenharia de Produção.

Área de Concentração: Gestão Estratégica e Operacional da Produção.

NOME DO AUTOR: VINICIUS SANCHES VESSONI PANTOLFI

TÍTULO DO TRABALHO:

"ESTUDO SOBRE MÉTODOS DE CUSTEIO: APLICAÇÃO EM UMA EMPRESA DE PEQUENO PORTE DO RAMO FOTOGRÁFICO."

Assinatura do(a) Examinador(a)

Conceito



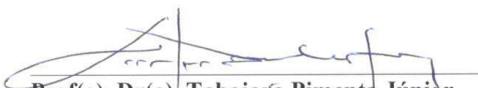
Prof(a). Dr(a). Ethel Cristina Chiari da Silva (orientador(a))
Universidade de Araraquara - UNIARA

Aprovado () Reprovado



Prof(a). Dr(a). Claudio Luís Piratelli
Universidade de Araraquara - UNIARA

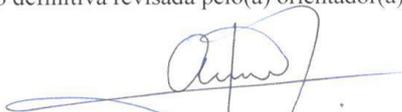
Aprovado () Reprovado



Prof(a). Dr(a). Tabajara Pimenta Júnior
Universidade de São Paulo - USP

Aprovado () Reprovado

Versão definitiva revisada pelo(a) orientador(a) em: 24 / 10 / 2018



Prof(a). Dr(a). Ethel Cristina Chiari da Silva (orientador(a))

Ronaldo, Gislaine e Mateus.
Um mundo sem vocês, é um mundo sem sentido.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, ao Pai Celestial, que manteve seu amor e zelo em todos os milhares de quilômetros rodados a Araraquara em busca desta conquista.

Sou grato, pelo resto de minha vida, ao meus pais Ronaldo e Gislaine que em todos os momentos me incentivaram à concluir o programa, compreendendo meus momentos de dificuldade, e como sempre, encorajando-me a superá-los com honradez e honestidade.

Agradeço, inevitavelmente, ao meu irmão Mateus, que aguardava-me ansiosamente em casa em todas minhas viagens a Araraquara, meu irmão de sangue e de capa. Agradeço as irmãs Thami e Thayse pela constante motivação, bem como os demais membros de minha família.

Agradeço à Nathália, que esteve em meu lado desde os processos seletivos, que mesmo enfrentando seus próprios desafios, jamais deixou de ser essencial.

Agradeço aos meus amigos do programa, que promoveram-me ótimos momentos na Morada do Sol, e aos meus irmãos: Gustavo, Felipe, Pedro, Paulo, Rafael Paschoal, Rafael Gorzoni, Arthur, Hugo e João Sudano, que jamais deixaram que os momentos difíceis fossem insuperáveis, e que os bons momentos fossem inesquecíveis.

Agradeço aos ilustres Professores Claudio Luís Piratelli, Tabajara Pimenta Júnior e Fernando Hagihara Borges que foram essenciais ao desenvolvimento do trabalho, e graças a eles este pôde ser realinhado em uma pesquisa mais centrada, objetiva e proveitosa. Agradeço a todas as considerações nas aulas, seminários, bancas de qualificação e defesa.

Agradeço aos professores e funcionários do Programa de Mestrado desta Augusta instituição, em especial a Professora Ethel Cristina Chiari da Silva, que demonstrou todas as competências de uma ótima professora, e todas as características de uma verdadeira amiga.

A Contabilidade Gerencial não possui relevância por si só ou pelo potencial que possui: é necessário que alguém atribua valor a ela (ALBANEZ; BONÍZIO, 2007).

RESUMO

O mercado fotográfico entra em cena na vida das pessoas em momentos de euforia e confraternizações, porém, por trás das lentes fotográficas, este mercado possui suas dificuldades e limitações como outro qualquer. A falta de padronização de suas etapas faz com que seu planejamento seja característica individual de cada gestor, promovendo um cenário de constantes mudanças e adequações tardias. O sistema de custo, embasado pela ferramenta de método de custeio, possibilita uma padronização na contabilidade empresarial, demonstrando seus gastos e possibilitando, entre outros resultados, a adequação dos preços praticados. Assim, o objetivo deste trabalho é aplicar diferentes métodos de custeio em uma empresa do ramo fotográfico a fim de determinar o método mais adequado para a situação em questão. Assim, fica possível determinar uma metodologia em que os gestores desta e de possivelmente outras empresas congêneres possam quantificar seus custos, independentemente de suas características pessoais intrínsecas à administração. Os três métodos de custeio escolhidos para tal análise foram: Custeio Variável; Custeio por Absorção; Custeio Integral, que geraram diferentes resultados, de maneira análoga que previa a literatura. Por fim, foi determinado que o método de custeio variável seria o mais utilizável para a empresa desse estudo. O álbum fotográfico é um produto de alto valor agregado, e os métodos de custeio podem fornecer aos gestores para uma homeostase entre o ganho empresarial e a satisfação do cliente em ter seus momentos festivos impressos e eternizados no tradicional álbum de formatura.

Palavras-chave: Custos. Métodos de Custeio. Empresa de Formaturas. Empresa de Pequeno Porte. Ramo Fotográfico.

ABSTRACT

The photographic market appears on people's life on euphoric moments and celebrations, but behind the photographic lenses, this business have its issues and limitations as any other one. The lack of standardization of its processes makes it's planning steps a personal characteristic of each manager, creating a continuously changing scenario with late adjustments. The cost system, supported by the costing method tool, allows a standardization in business accounting, evidentiating their expenses and allowing, between other results, adjustments of the prices that are being practiced. Therefore, the objective of this reserach is to apply diferents costing methods on a photographic companie to conclude the most suitable in this given situation. Thereby, it will be possible to set a metodologia in which the managers of this and similar companies will be probably able to quantify their costs, independent of their own personal characteristics intrinsic to administration. The three costing methods choosen for the analysis were: Variable Costing Method; Absorption Costing Method; Integral Costing Method, that provided diferents results, similarly to what is found in literature. Lastly, it was determinated that the Variable Costing Method would be the most suitable for the photography company studied in this paper. The photo álbum is a high added value product and the costing methods can offer managers an homeostasis between the business profit and the customers sactifation on having their festives moments printed and eternalized on a traditional graduation album.

Key-words: *Cost. Cost System. Graduation Photography Companies. Small Companies. Photography Branch.*

Lista de figuras

Figura 1 – Processo de formação do preço de produto ou serviço	26
Figura 2 – Margem de contribuição	27
Figura 3 – Distribuição dos custos e despesas nas empresas prestadoras de serviço	34
Figura 4 – A Mesa Posta de Nièpce em 1822	45
Figura 5 – Primeira fotografia do mundo	45
Figura 6 – Delineamento para obter resposta do problema da pesquisa	48
Figura 7 – Diagramação da pesquisa científica	48
Figura 8 – Classificação da pesquisa científica em Engenharia de Produção	49
Figura 9 – Estruturação para utilização da Pesquisa-Ação	50
Figura 10 – Detalhamento das fases, etapas e estrutura da pesquisa-ação	51
Figura 11 – Os tipos de gastos presentes nos métodos de custeio	53
Figura 12 – Ficha de identificação dos alunos	60
Figura 13 – Alocação dos gastos da empresa	68
Figura 14 – Separação entre custos e despesas	70
Figura 15 – Demonstração de resultados custeio variável	72
Figura 16 – Rateio das despesas indiretas	74
Figura 17 – Demonstração de resultados custeio por absorção	74
Figura 18 – Demonstração de resultados custeio integral	76
Figura 19 – Comparação dos resultados dos métodos de custeio.....	76

Lista de Quadros

Quadro 1 – Relação entre as fases da pesquisa-ação e os passos para aplicação dos métodos de custeio.....	52
---	----

Lista de Abreviaturas e Siglas

CIF – Custos Indiretos de Fabricação

EPP – Empresa de Pequeno Porte

IR – Imposto de Renda

NG – Álbuns Não Negociados

PIB – Produto Interno Bruto

RKW – Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*)

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SIC – Sistema de Informação Contábil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 Problematização.....	14
1.2 Objetivo	15
1.3 Justificativas	15
1.4 Classificação metodológica da pesquisa.....	16
1.5 Estrutura do trabalho	17
2 O MÉTODO DE CUSTEIO E SUAS APLICAÇÕES.....	19
2.1 Introdução à Contabilidade de Custos	19
2.2 Conceitos gerais de custos e sua importância.....	20
2.2.1 Definição de gasto, custo e despesa	21
2.2.2 Custos fixos e custos variáveis	22
2.2.3 Custos diretos e custos indiretos.....	23
2.2.4 Margem de lucro e precificação	24
2.3 Métodos de custeio	27
2.3.1 Método de custeio por absorção	30
2.3.2 Métodos de custeio variável	33
2.3.3 Método de custeio integral	34
2.4 Os Métodos de Custeio utilizados na literatura	36
2.5 Empresas de Pequeno Porte (EPP)	41
3 A FOTOGRAFIA E SUAS MUDANÇAS.....	44
4 MÉTODO DA PESQUISA.....	48
4.1 Passos da aplicação e escolha dos Métodos de Custeio	51
5 PESQUISA NA EMPRESA.....	56
5.1 Contexto.....	56
5.2 Estruturação de uma empresa do ramo fotográfica	57
5.2.1 Contratos.....	58
5.2.2 Exclusividade	59
5.2.3 Identificação	59
5.2.4 Pré-eventos	61
5.2.5 Eventos da formatura.....	62
5.2.6 Separação virtual	63

5.2.7 Edição das fotos	63
5.2.8 Venda.....	64
5.2.9 Não Negociados (NG's)	65
5.3 Os custos associados aos métodos de custeio	66
5.4 Alocação dos respectivos gastos	68
5.5 Resultados dos métodos de custeio	70
5.5.1 Custo baseado no método de custeio variável	70
5.5.2 Custo baseado no método de custeio por absorção	73
5.5.3 Custo baseado no método de custeio integral.....	74
5.6 Os diferentes custos dos diferentes custeios.....	76
7 CONCLUSÕES.....	79
REFERÊNCIAS	83

1 INTRODUÇÃO

Determinar os gastos de uma empresa possui importância além dos limites do departamento financeiro. Tal determinação rastreia informações de todas as etapas da produção de bens ou fornecimento de serviços que possam gerar receita à empresa. A determinação dos gastos empresariais podem refletir no preço praticado nas vendas, nos racionamentos ou compras de materiais, nas contratações, demissões ou capacitações dos funcionários, de maneira a atender os prazos e qualidade solicitada pelos clientes, sem comprometer a base financeira da instituição.

O enfoque estratégico sobre a produção, com o objetivo de obter vantagem competitiva, deve necessariamente encarar o controle de custos como parte vital para o sucesso das empresas (MELO; SEVERIANO FILHO, 2005).

Wiemes e Wischral (2013) afirmam que para uma empresa manter-se competitiva, cabe aos gestores identificar oportunidades de melhorias e buscar o aumento da produtividade e por consequência, a redução de custos sem que ocorra a degradação dos indicadores da qualidade. Assim, a quantificação dos custos é o primeiro passo para o estudo de sua redução, podendo promover a empresa uma maior competitividade.

Visando essa constante busca pela competitividade citada por Wiemes e Wischal (2013), Araujo e Rentes (2006) afirmam que as técnicas e metodologias de cada empresa estão de acordo com a ótica individual de cada uma.

Segundo Pupim (2010), a empresa fotográfica, que é instituição privada com fins lucrativos, necessariamente trabalha com foco na melhoria contínua dos resultados de seus procedimentos.

É de suma importância a aplicação da Contabilidade de Custos em produtos, atividade ou unidade empresariais para que a empresa possa garantir sua lucratividade e sobrevivência no mercado (FERNANDES; HEIN, 2007).

De acordo com o contexto competitivo que as empresas brasileiras estão inseridas, a qualidade e custo são questões importantes para sua sobrevivência. As organizações devem se moldar para responder de forma correta às exigências encontradas no mercado (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003).

1.1 Problematização

Empresas do ramo fotográfico normalmente passam quase por despercebidas na vida das pessoas, pois são lembradas em poucos momentos da vida como a formatura, o casamento e outras festividades.

De acordo com Motta (2000), os métodos de custeio, como um todo, foram desenvolvidos para grandes empresas, podendo ser problemática a sua adequação a Empresas de Pequeno Porte (EPP's).

Para Rosa (2009) todas as empresas devem se atentar ao controle de seus custos. Porém, no desejo de reduzi-los indistintamente, as empresas estão sujeitas a comprometer seus resultados e sua permanência no mercado devido à falta de informações, ou mesmo por basear-se em informações errôneas em relação aos seus custos.

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) (2014), dentre os serviços de um estúdio fotográfico estão: produção de fotografia, álbuns, serviços de revelação e recuperação de fotos antigas. Dentre estes produtos, o álbum de formatura destaca-se apresentando um caráter embasado pela característica emotiva do pretérito em um momento de recordações na atualidade de cada apreciação do material.

A produção de álbuns de formaturas não possui uma padronização, cada empresa tem sua maneira de fazê-los. Assim, as empresas fotográficas que, na maioria das vezes, são familiares, tendem a ter um processo produtivo desorganizado, lento e não estudado.

Assim como a globalização atingiu todos os setores do mercado, o segmento fotográfico apresentou uma mudança da tecnologia analógica para a digital. Neste aspecto, Bresciani (2005) relata que o mercado fotográfico teve uma estagnação entre 2003 e 2004, ficando preso a um faturamento de R\$ 7 bilhões. Porém esta estagnação não se manteve.

Bresciani (2005) já indicava um possível crescimento do mercado. Salgado (2011) comprova esta premissa quando apresenta um faturamento de R\$ 8,7 bilhões em 2010. Como resultado deste crescimento, gera empregos para 50.000 fotógrafos profissionais empregados em 400 empresas dedicadas somente a este segmento, com uma produtividade anual de 3,5 milhões de álbuns. Salgado (2011) salienta que o segmento fotográfico atinge cerca de 200 mil famílias no Brasil.

Em razão da competitividade, custos devem ser revistos, controlados e reduzidos, sem reduzir a qualidade dos produtos, embora apareçam custos de qualidade (FERNANDES; HEIN, 2007).

Segundo informações do Banco Mundial, o Produto Interno Bruto (PIB) de 2010 chegou a R\$ 3,675 trilhões. Sendo assim, o mercado fotográfico representou no ano de 2010 uma parcela de 0,24% do PIB.

Após alguns aspectos apresentados, fica possível determinar que o mercado fotográfico possui sua importância tanto para a renda de várias famílias brasileiras, como para a sociedade e o estado.

Tendo visto anteriormente que o mercado fotográfico gera receitas consideráveis à União e mantém-se ativa no mercado há tempos, enxergou-se a necessidade de rastrear de maneira mais evidente os custos deste processo que é desconhecido por muitos.

Martins (2010) cita alguns métodos de custeio, entre eles: (i) custeio por absorção. (ii) custeio direto/variável, (iii) custeio pleno/integral, (iv) custeio padrão, (v) Unidade de Esforço de Produção (UEP), (vi) custeio baseado em atividades (ABC).

Partindo das informações anteriores, decidiu-se utilizar as seguintes interrogativas como questões da pesquisa:

- Dentre os métodos de custeio apresentados pela literatura, qual é o mais recomendado para uma empresa do ramo fotográfico? E quais são as variáveis que devem ser levadas em conta?

1.2 Objetivo

Este trabalho possui como objetivo a seguinte proposta:

- Aplicar diferentes métodos de custeio em uma empresa do ramo fotográfico a fim de determinar o método mais adequado para a situação em questão.

Cabe uma ressalva do objetivo, pois a apuração de custos aqui exposta está focada no processo de custeio, e os valores serão alterados para não expor dados estratégicos da empresa.

1.3 Justificativas

Como descrito na literatura, o conhecimento dos custos empresariais são de extrema importância para a competitividade da empresa, para sobrevivência no mercado. De acordo com o SEBRAE (2010), 27% das empresas paulistas encerram suas atividades ainda no primeiro ano de existência, sendo um dos principais motivos a gestão deficiente do negócio.

Talvez, em concordância com os dados do SEBRAE (2010), a falta de estudos científicos focados em ramos específicos das pequenas empresas, possam agravar a situação,

tendo em vista que pesquisando algumas bases de dados como o *Google Acadêmico*, *Teses USP* ou *Periódicos CAPES*, as palavras-chave Métodos de Custeio, EPP e Ramo Fotográfico geram resultados, porém quando combinados integralmente, não há histórico de trabalhos encontrados.

Os indicadores de custos também são cruciais na implementação de estratégias cooperativas. (ALONSO, 1999)

O trabalho pode ser justificado também pela quantidade de empresas congêneres no mesmo território que a empresa estudada, e que possivelmente passam pelos mesmos problemas de falta de padronização de processos administrativos. Segundo dados oficiais da Prefeitura Municipal de Tupã (2009), a cidade na qual está localizada a empresa objeto de estudo deste trabalho possui 120 instituições comerciais relacionadas ao mercado fotográfico registradas, e de acordo com Pupim (2010) não se pode estimar a produção máxima anual destas empresas. Até o momento do estudo, não há uma projeção de capacidade máxima de produção de álbuns na cidade, deixando em aberto uma possível projeção de crescimento neste mercado.

Cabe ressaltar que o estudo sobre a aplicabilidade de um Método de Custeio na empresa em questão foi possível e justificado pelo fato dela não possuir qualquer modelagem de uma ferramenta que a possibilite calcular seus custos. Tal informação, por mais que possa causar uma imagem pejorativa à administração, na verdade reflete o que foi afirmado por Bleicher e Forcellini (2007), quando estes autores demonstram que as empresas de pequeno porte familiares apresentam uma grande dificuldade em aplicar os métodos de custeio presentes na literatura, o que encaminha as tomadas de decisão pelo *feeling* dos gestores e pela experiência profissional “não teórica”.

1.4 Classificação metodológica da pesquisa

Neste trabalho, a aplicação dos Métodos de Custeios foi em uma empresa fotográfica. A empresa está situada no interior de São Paulo e tem o álbum como seu único produto, classificando a empresa como monoprodutora.

O método utilizado de pesquisa foi o método **qualitativo**. Os métodos qualitativos se assemelham a procedimentos de interpretação dos fenômenos que empregamos em nosso dia-a-dia (NEVES, 1996). Nas palavras de Turrioni e Mello (2012), na pesquisa qualitativa há a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados, não requer a utilização de

métodos e técnicas estatísticas, onde o ambiente é fonte direta para a coleta dos dados, e o pesquisador é o instrumento-chave.

O tipo de pesquisa utilizado no trabalho foi **pesquisa-ação**. Segundo Miguel (2007), define-se uma pesquisa-ação como uma pesquisa com base empírica e tem estreita relação com uma ação ou resolução de um problema coletivo e o pesquisador está envolvido em cooperação e participação.

A pesquisa é de natureza **aplicada**. Para Miguel (2007), uma pesquisa de natureza aplicada é desenvolvida a partir da necessidade de solucionar problemas concretos que surgem nas organizações industriais ou de serviços.

Quanto aos objetivos esta pesquisa é **descritiva**. Segundo Gil (1999) as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

1.5 Estrutura do trabalho

O trabalho estará dividido nas seguintes seções:

- **Seção 1: Introdução.** esta seção tem a finalidade de introduzir ao leitor a contextualização do tema, a problemática, questão da pesquisa, objetivos, justificativas, método da pesquisa e estrutura do trabalho;
- **Seção 2: Os métodos de custeio e suas aplicações:** a revisão bibliográfica está fundamentada em trabalhos congêneres. São apresentadas características históricas da contabilidade, além das definições básicas de custeio no âmbito da contabilidade. Consequentemente, nesta seção serão apresentadas informações oriundas de outros trabalhos científicos que estudaram o custo e suas derivações. Os métodos de custeio utilizados no trabalho serão introduzidos a partir de suas teorias, bem como suas principais características;
- **Seção 3: A fotografia e suas mudanças:** esta seção tem cunho mais histórico. Apresenta os fatos sobre a invenção da fotografia, suas mudanças de tecnologia e algumas características de seus usos;
- **Seção 4: Método da pesquisa:** nessa seção apresenta-se o modo de aplicação dos custeios na empresa e o rastreamento de todos os custos para o trabalho, informando os meios de obtenções, além de apresentar algumas ferramentas utilizadas para solucionar as dificuldades iniciais que geraram a pesquisa;

- **Seção 5: Pesquisa na empresa:** apresenta-se a aplicação dos métodos na empresa em questão e os resultados obtidos. São analisados separadamente três métodos que foram escolhidos considerando determinados critérios. Após serem discutidos, serão utilizados para apresentar as conclusões;
- **Seção 6: Conclusões:** essa última seção contém uma conclusão sobre os resultados processados na seção anterior. Além de conter as possíveis e prováveis ações que solucionariam os problemas apresentados nessa pesquisa, bem como uma proposta para um futuro trabalho complementar a este;
- **Referências:** obras utilizadas neste trabalho que embasaram definições no exercício de revisar a bibliografia existente sobre os temas abordados.

2 OS MÉTODOS DE CUSTEIO E SUAS APLICAÇÕES

As subseções a seguir tem como objetivo introduzir algumas características dos métodos de custeio atrelando-os à contabilidade das empresas, demonstrando seu histórico, tipos e utilizações.

Além das informações acima mencionadas, a fim de melhor caracterizar a Empresa em estudo e aproximá-la da teoria encontrada, mencionar-se-á informações sobre a pequena empresa, sobre as características da empresa familiar, bem como do ramo fotográfico.

2.1 Introdução à Contabilidade de Custos

Para que haja uma maior compreensão da importância histórica e dos conceitos básicos da contabilidade, é necessário um momento de reflexão teórica sobre tal assunto.

Desde os primórdios mais rudimentares da Contabilidade Gerencial, no século XIII, passando pela Revolução Industrial, que lhe deu novo impulso, até a Era Contemporânea, a Contabilidade de Custos vem-se desenvolvendo e ganhando cada vez maior relevância (MARTINS; ROCHA, 2015).

A Contabilidade de Custos teve sua importância reconhecida a partir da Revolução Industrial no século XVIII, passando a ser um importante instrumento de auxílio aos gestores (CORONETTI; BEUREN; de SOUZA, 2011).

A contabilidade tem desempenhado papel relevante no processo decisório das organizações, buscando demonstrar através de um conjunto de informações, a situação patrimonial e econômico-financeira das mesmas (COLAUTO; BEUREN, 2015).

Será apresentado a seguir, alguns pontos das principais funções das ciências contábeis que como objetivos podem sanar dúvidas e gerar um maior entendimento da contabilidade dos custos.

A Contabilidade de Custos é o ramo da contabilidade que além do levantamento dos custos, se destina a produzir informações para os diversos níveis da empresa, visando gerar informações para o auxílio das funções de planejamento, controle e de tomada de decisão (ROSA, 2009).

Por meio de previsões, consegue-se a elaboração de planejamentos e também pensar constantemente em seu negócio, analisando o ambiente, projetando seu futuro e,

consequentemente, contribuindo para a continuidade do empreendimento (LARA; ROBLES JUNIOR, 2001).

A contabilidade de custos tem a finalidade de identificar detalhadamente o custo dos bens e produtos vendidos, para que a empresa possa efetuar o planejamento de suas operações como fundamento dos processos gerenciais e o controle de suas atividades (SPECHT; GIENORSKI; NAKAGAWA, 2001).

A contabilidade de custo deve perseguir um contínuo desenvolvimento de técnicas e procedimentos que atendam às necessidades de seus usuários, no sentido de fornecer informações úteis acerca do comportamento dos custos de uma entidade (BEUREN, 1993).

O Sistema de Informação Contábil (SIC) é o meio que o contador gerencial ou o *controller* utiliza para efetivar a contabilidade e a informação contábil dentro da empresa (ALBANEZ; BONÍZIO, 2007).

2.2 Conceitos gerais de custos e sua importância

Havendo a importância de melhor definir os custos, seus sinônimos e complementos, encontrou-se a necessidade de conceituar, de maneira ampla, teórica e geral, estes que são a matéria prima para o gerenciamento de custeio em organizações.

Souza (2009) e Andreatza et al. (2013) definiram custos utilizando uma apropriação da denotação da palavra “sacrifício”. Segundo Souza (2009), o custo é compreendido como montante de recursos que são aplicados para adquirir outros recursos. Os sacrifícios que ocorrem são relacionados ao dinheiro que é aplicado em estoques, transformação de materiais, remuneração do pessoal que auxilia na produção de bens e serviços que não são vendidos pela empresa.

De maneira igualitária e complementar, de acordo com Andreatza et al. (2013), os custos são a quantificação dos sacrifícios que a empresa possui com o intuito de entregar seus propósitos e objetivos descritos de maneira monetária.

Para Pompermayer (1999), no que tange ao conceito de custos, é recorrente a existência de uma discordância entre a definição de custos reais, estando estes fundamentado nos materiais, mão-de-obra, equipamentos e tecnologia, bem como salários, manutenção, impostos, retorno, e a definição habitual.

Spetch, Gientorski e Nakagawa (2001) definem o custo como uma ferramenta da contabilidade empresarial, e afirmam que o seu estudo se deu após a busca de uma melhor eficiência, motivando o estudo das Ciência Contábil.

De acordo com Martins (2010), a contabilidade de custos evidencia duas funções: (1) o auxílio no controle e ajuda nas tomadas de decisões, de modo que proporcione dados para construir padrões e orçamentos, (2) fornece a devida comparação e controle dos custos reais.

Pode-se destacar três objetivos principais da contabilidade de custos: (i) determinação do lucro da empresa, (ii) auxílio ao controle e (iii) ajuda às tomadas de decisões (MOTTA, 2000).

A Contabilidade de Custos é um sistema que registra, controla e informa os custos da atividade operacional (FERNANDES; HEIN, 2007)

Ainda quanto às questões conceituais, outro aspecto relevante é o entendimento e internalização, pelos membros da empresa, de uma visão de custos sob a ótica de um sistema de informações gerenciais estratégico (POMPERMAYER, 1999).

Para Martins (2010), o responsável pelas tomadas de decisões deve estar munido de informações referentes aos custos da instituição para os mais diversos fins, demonstrando que o estudo dos custos é determinante para diferentes objetivos.

Bezerra (2011) afirma que por mais que as informações sejam úteis à empresa, somente serão desejáveis quanto possuem um custo aceitável à empresa.

É necessária a classificação dos custos para o contador, o administrador ou o responsável pelos custos, para que este consiga distribuir da melhor maneira os gastos decorridos na produção. Assim, permite definir o custo unitário de cada produto produzido e o seu comportamento conforme os diversos níveis de produção. Podendo ser divididos em relação aos produtos fabricados que são denominados em: custos diretos e indiretos, e também quanto ao comportamento em níveis de produção, designados em: custos fixos e variáveis (BONETTO; PISTORE, 2017, p. 57).

Para Fernandes e Hein (2007) é possível por meio da Contabilidade de Custos, adequar-se ao um determinado método de custeamento das atividades, já que a gestão dos custos está ligada com a viabilidade das atividades econômicas.

Para um maior detalhamento de conceitos de custos, as subseções a seguir trarão informações mais precisas de alguns termos necessários para a continuação da pesquisa.

2.2.1 Definição de gasto, custo e despesa

O preço de um produto ou serviço é construído por meio de junção de dois blocos: o lucro e os gastos com produção e venda. Para a definição de conceitos do lucro, a subseção 2.2.4. introduzirá as informações necessárias; para o segundo “bloco” constituinte do preço de venda, temos as definições de gastos por diferentes autores, como nos exemplos abaixo.

Martins (2010) apresenta a seguinte divisão:

- **Gasto:** compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
- **Custo:** gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens ou serviços), para fabricação de um produto ou execução de um serviço.
- **Despesa:** bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. As despesas são itens que reduzem o Patrimônio Líquido e que têm essa característica de representar sacrifícios no processo de obtenção de receitas.

Alonso (1999) insere apenas a diferença entre despesa e custo, e fica subentendido que o gasto é a unificação dos dois montantes:

- **Custo:** é a medida do consumo de recursos na produção de um bem ou serviço (custo do produto). O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (custo da atividade ou de processo).
- **Despesa:** é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão. A contabilização da despesa como custo requer a apropriação desta a algum produto (no custeio tradicional) ou a alguma atividade (no custeio baseado em atividade).

Em um trabalho congênere, Alonso (1999) também apresenta algumas definições e características dos custos/despesas também no nicho governamental. Tais descrições apresentadas a seguir podem não ser utilizadas e aplicadas no presente trabalho, mas tem como objetivo apresentar o conhecimento do tema proposto em âmbito de administração pública, apresentando mesmos ideais com diferentes conotações.

Enquanto a despesa é o desembolso financeiro correspondente a atos de gestão do governo, o custo mede o consumo de recursos na produção de um bem ou serviço. O custo também mede o consumo de recursos pelas atividades das organizações governamentais (ALONSO, 1999).

2.2.2 Custos fixos e custos variáveis

A presente subseção tem como propósito apresentar a diferença entre os custos fixos, basicamente denominados como independente da produção, e os custos variáveis, que em definição básica é atrelado à quantidade de produtos produzidos ou de serviços prestados.

De acordo com Iudícibus (1998), os custos variáveis tem a característica de acompanhar na mesma proporção as variações que ocorrem no volume dos bens produzidos ou em outra medida de atividade. Pode ser citados como exemplos como custos variáveis a matéria-prima, mão de obra direta e comissões sobre vendas.

Spetch, Gientorski e Nakagawa (2001) diferenciam o custo Fixo do Variável utilizando a prerrogativa na produção. Segundo os autores, o custos Fixos são caracterizados por se manterem iguais independente do volume de produção, enquanto os custos Variáveis são diferentes a cada quantidade produzida.

Em relação à quantidade produzida, Crepaldi (2009) apresenta a definição sinônima aos demais autores com o seguinte raciocínio contábil: caso a empresa venha a ter uma produção além do esperado, seus custos variáveis totais aumentam, pois cada unidade acabada possui sua parcela de custo que seria inexistente em sua “não produção”. Já esta produção extraordinária não seria capaz de mudar a parcela de custo fixo da empresa, pois não atrela a esta o montante produzido, mantendo o custo fixo total da empresa inerte.

2.2.3 Custos diretos e custos indiretos

Tendo na subseção anterior sido apresentada uma maneira de classificação dos custos como Fixos ou Variáveis no que tange à quantidade produzida ou de serviços prestados, tal subseção apresentará as características da divisão dos custos em relação à disposição dos recursos materiais, humanos e financeiros em relação ao produto ou serviço final entregue ao cliente.

A seguir abordou-se diversas definições de custos diretos e indiretos de trabalhos científicos em diferentes anos. Estes foram dispostos em ordem cronológica para conclusão que não há grandes diferenças na definição dos custos diretos ou indiretos nos últimos anos.

Para Spetch, Gientorski e Nakagawa (2001) a diferença dos custos diretos e indiretos fica clara quanto a sua aplicabilidade no custo final do produto. Para os autores, os custos diretos são quantificados diretamente no produto final, enquanto o custo indireto é atribuído ao produto após uma ponderação determinada pelos gestores.

Conforme Dutra (2003), o custo direto é totalmente ligado a um só tipo de produto ou a um só tipo de serviço, se caracterizando por exclusividade. O custo direto é incluído ao produto somente pela medida de consumo (quilos, horas de mão de obra ou máquina, quantidade de força consumida, entre outros), alterando-se de acordo com a quantidade produzida. Como exemplos tem-se a mão de obra direta e a matéria-prima.

No custo indireto não consegue-se ter precisão no valor a ser incluído no produto. Esse custo é vinculado a cada produto através de cálculos, parâmetros ou estimativas, caracterizado como um custo comum a vários tipos de produtos (BONETTO; PISTORE, 2017).

Em concordância com a seção de metodologia, existe a possibilidade de agregar-se opcionais ao produto principal comercializado, mas não há um segundo produto a ser ofertado. Tal aposto é apresentado para contextualizar com a exposição de Melo e Severiano Filho (2005) que afirma que em casos de empresas “monoprodutoras” o custo indireto deve ser rateado pela quantidade produzida, permitindo calcular o custo unitário de seu único produto.

2.2.4 Margem de lucro e precificação

Aparentemente não há pessoas hoje na sociedade que não sejam consumidoras, direta ou indiretamente, dos mais variados produtos e serviços. Atualmente, as classificações de idade, gênero, classe social ou etnia não são capazes de gerar um seletivo grupo de indivíduos que sejam inertes ao consumo de qualquer produto e/ou serviços em oferta no mercado.

A competitividade global tem, cada vez mais, exigido o conhecimento do custo dos produtos de forma precisa e localizada (KRAEMER, 1995).

Como anteriormente visto, os produtos/serviços são constituídos de seus preços, formados através de seus gastos e da retribuição financeira para a empresa fornecedora.

Segundo Andreazza et al. (2013), preços são importâncias recebidas pelas organizações em virtude da oferta de seus produtos e serviços, sendo que o mesmo deve ser superior ao montante gerado através dos custos e da margem de lucro requisitada pela organização.

Além dos fatores que influenciam o ato da compra, como a qualidade, confiabilidade e necessidade, o preço chama a atenção dos consumidores. Para que haja um ponto de equilíbrio entre o montante despendido pelo consumidor, e a retribuição recebida pela instituição discorreu-se a seguir a forma de geração do preço, incluindo os gastos anteriormente mencionados, e as recompensa do investimento, denominado lucro.

Rosa (2009) afirma que o consumidor não hesita de mudar seus hábitos quando encontra diferentes preços na concorrência. Salienta que a empresa deve saber que há uma relação entre a propaganda, a fatia de mercado, o tipo do consumidor e o custo para a formação do preço do seu produto. Mudanças no preço podem gerar mudanças de comportamento do consumidor.

De acordo com Ferreira (2007), um dos objetivos da contabilidade de custos é a formação do preço de venda. Para ser repassado de forma correta, o preço deve ter o cuidado de maximizar os custos de produção, de modo que não estejam com os custos de ineficiência agregados. Diante disso, é necessário realizar uma análise aprimorada na formação dos preços dos produtos, desenvolvendo assim uma sustentabilidade no mercado alvo que se deseja alcançar.

Segundo Almeida et al. (2007), no momento em que a contabilidade de custos é empregada de maneira assertiva, esta tem condições de fornecer, em tempo, informações cruciais para a gestão de formação de preços, de maneira a moldar o valor monetário que seja interessante ao mercado, aos seus consumidores e à própria empresa.

Para Spetch, Gientorski e Nakagawa (2001) a formação de preço de certo produto, para que seja bem realizada, depende dos resultados obtidos pelo método de custeio da empresa, pois conhecendo os custos reais do produto, fica possível conhecer a real margem de lucro da empresa. Ainda segundo os autores, a formação de preço pode ser decisiva para um produto, tendo em vista a globalização do mercado e a crescente competição concorrente, em que a sobrevivência no mercado pode estar relacionada com informações fundamentais como estas.

Para definir o preço, as empresas aplicam diversas estratégias, tornando a formação de preços um fator difícil de ser enfrentado. Conforme isso, a contabilidade é vista como uma das principais fontes de informações gerenciais, sendo mais específico a contabilidade de custos (ALMEIDA et al., 2007)

De acordo com Beuren, Sousa e Raupp (2017), a análise das informações de custos é importante na etapa decisória das empresas, como no momento de definir o preço de venda, na gestão dos custos e também naquelas decisões que provem o incentivo aos produtos mais rentáveis. Dado um cenário mais competitivo, as empresas devem evoluir e apreender de maneira constante, além de buscar as informações mais adequadas para o gerenciamento de seus custos.

É fundamental para as empresas a determinação do preço de venda, sendo totalmente vinculada ao sistema de planejamento, refletindo os objetivos e as estratégias ou o plano gerencial da organização (ALMEIDA et al., 2007).

Ainda segundo Almeida et al. (2007), a definição do preço é considerada complexa, já que requer que a empresa atenda uma política de preços bem estabelecida e como também abrange as imposições de mercado. Diante disso, pode-se ressaltar que o preço de venda é determinado pelo mercado. Assim o preço não é mais uma variável dependente, apenas

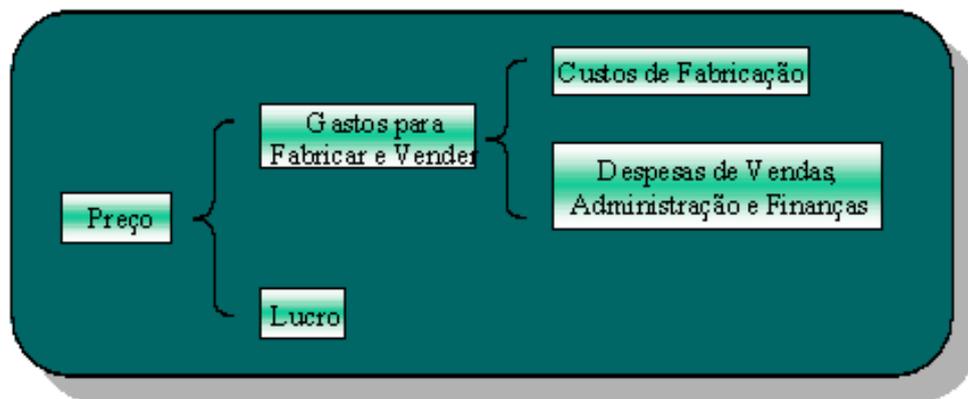
estabelecida pelos fatores do custo adquirido e do lucro esperado, para ser uma variável independente, de modo que o lucro é delimitado conforme o preço de venda fixado pelo mercado e do custo que a empresa alcança. Portanto, programas relacionados com redução e controle de custos são de suma importância e também prevenir desperdícios são essenciais a partir do momento em que o preço é diminuído.

Hoji (2001) salienta que conforme o mercado globalizado para conseguir aumentar o seu lucro, é preciso que as empresas reduzem os custos e despesas, de forma que a qualidade do produto não se altere para não prejudicar a sua participação no mercado.

Para que o preço seja formado baseado no custo, é necessário determinar o custo unitário do produto, através de um método de custeio, e diante disso é acrescida uma porcentagem (margem ou Mark-up) ao custo para determinar o preço de venda (CREPALDI, 2009).

Na figura 1, Motta (2000) apresenta de maneira simples e autoexplicativa o processo de formação de preço de certo produto/serviço. De acordo com a figura 1, o preço é definido com duas principais parcelas, os gastos e o lucro (*mark-up*). Nos gastos estão compreendidos os custos de fabricação e as despesas empresariais.

Figura 1 - Processo de formação de preço de produto ou serviço.



Fonte: Motta (2000, p. 22)

O *markup* está relacionado com a margem de lucro e, em uma linguagem simples, significa coeficiente multiplicador que se aplica sobre o montante das compras, para a obtenção do montante das vendas (KASSAI, 1997).

Almeida e Santos (2007) afirmam que quando se tem problema para encontrar o preço a ser fixado, a alternativa não se encontra apenas nos dados de custos. É importante que se avalie um conjunto de informações sobre o Mercado (como elasticidade, na economia), para

que assim, com conjunto de dados internos com externos, possa selecionar as decisões corretas. Outro fator de suma importância é a Contribuição Marginal, apresentada na Figura 2.

Figura 2 – Margem de Contribuição.

$$\text{Contribuição Marginal} = \frac{\text{preço de venda} - \text{custo variável unitário}}{\text{preço de venda}}$$

Fonte: Adaptado de Dias (1967, p. 84).

Diante as diversas variedades de preço e quantidade, é de interesse aquela que maximiza a Margem de Contribuição Total, e não a Receita Total, contanto que para qualquer dessas opções o Custo Fixo se conserve inalterado.

Segundo Coronetti, Beuren e de Souza (2011), o preço de um produto deve ser estimado levando em consideração a satisfação da organização que o produz ou vende e receptividade do mercado, ficando a cargo do Sistema de Custo a demonstração das informações para tais.

2.3 Métodos de custeio

Após as definições de custos, sua caracterização e importância atual e histórica, e suas classificações, cabe agora apresentar a maneira como tais custos são rastreados, rateados e agregados aos produtos/serviços. Para tal, necessita-se de uma metodologia já existente na literatura, o método de custeio.

A busca de um sistema de gestão de custos que atenda a essas necessidades deverá ser empreendida mediante um prévio conhecimento por parte da empresa sobre as dificuldades com as quais poderá se defrontar neste percurso (POMPERMAYER, 1999).

A utilização de controle de custos ajuda nas decisões gerenciais, pois fornece informações sobre os gastos operacionais e não operacionais da empresa, auxiliando a determinar o custo dos produtos como um dos critérios para a fixação de preços (BOMBONATTO; LAIMER; LAIMER, 2016).

De acordo com Almeida et al. (2007) as empresas, sendo elas comerciais, de manufatura ou de serviços, sejam quais forem seus portes, precisam de um método de custeio com informações contábeis de todos os processos. A partir desses sistemas, consegue-se o controle dos variados tipos de custos ligados aos seus processos, elaborando dados que

propiciam estipular custos de produtos e preços de venda, como também contribuir na gerência do planejamento das operações.

Desta forma, os métodos de custeio são considerados fontes gerenciais de extrema importância para a tomada de decisões, para a obtenção de lucros e alcance dos objetivos previamente traçados (CARARETO et al., 2006).

Carareto et al. (2006) ainda definem método de custeio como sendo a ferramenta capaz de atribuir metodologicamente aos produtos os custos apurados de bens, mercadorias ou serviços.

De acordo com Bornia (2002) os objetivos dos métodos de custeio estão vinculados aos objetivos da contabilidade de custos, como: avaliação de estoques, ajuda ao controle e à tomada de decisão, sabendo que em certas situações a metodologia empregada para os clientes externos (como fisco, acionistas, bancos) é diferente da maneira correta para atender às necessidades gerenciais internas da empresa

Os métodos de custeio apontam qual é a parcela dos custos que deve ser utilizada para posterior alocação aos produtos. Quando se escolhe os métodos é considerado os fatores de custo fixo e variável, divisão de desperdícios da parcela ideal de custos (TRENTIN; ADAMEZUK; LIMA, 2009).

Os custos de produção devem ser planejados e controlados eficientemente. Assim, os métodos de custeio, como componentes de um sistema de custos, possuem importância crucial para empresas das mais diversas atividades (CORONETTI; BEUREN; de SOUZA, 2011).

Na literatura pode-se encontrar diversos métodos para as empresas apropriarem os custos aos produtos. Entre eles: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio pleno ou integral, o custeio padrão, a unidade de esforço de produção, o custeio baseado em atividade.

Segundo Motta (2000), para a escolha assertiva de um método de custeio específico, a empresa deverá avaliar suas características organizacionais e contextuais para que a implementação seja adequada às suas necessidades.

A seguir define-se os diferentes métodos de custeio citados por Beuren, Sousa e Raupp (2017) complementando de acordo a outros autores:

- Custeio variável: De acordo com Almeida e Santos (2007), Andreatza et al. (2013), Beuren, Sousa e Raupp (2017), este método de custeio considera os custos fixos difíceis de serem inseridos aos produtos, sendo assim devem ir diretamente

para o resultado. Deste modo, este método considera apenas como custo do produto os custos variáveis empregados durante o processo produtivo, visto que os custos fixos são apontados como despesas do período, já que estes custos não dependem do volume de produção. Para relatórios internos o custeio Variável ou Direto é um dos métodos recomendáveis. É que o custeio Direto ou Variável não utiliza os custos fixos e indiretos, mas apenas os custos diretos e variáveis;

- Custeio por absorção: De acordo com Beuren, Sousa e Raupp (2017) seu princípio é separar custos e despesas, sabendo que os custos são designados aos produtos, para que na etapa da venda sejam comparados com as receitas geradas, e as despesas são inseridas de forma direta no resultado do período;
- Custeio integral: Para Martins e Rocha (2015) e Beuren, Sousa e Raupp (2017) neste método são inseridos todos os custos e despesas fixas e variáveis e custos diretos e indiretos aos produtos produzidos. Assim, é empregado para controle dos custos e análise gerencial. Auxilia o gestor a controlar e planejar os custos e despesas, como também contribui para a diminuição dos gastos da empresas em um período;
- Custeio padrão: Segundo Gerigk et al. (2007), Martins e Rocha (2015) e Beuren, Sousa e Raupp (2017) é preciso ser implantado na empresa juntamente com outro tipo de método de custeio, que conceda os custos reais. Para assim, simultaneamente realizar uma comparação entre os custos chamados predeterminados (custo padrão) e os custos incorridos. O custeio padrão é definido como o método de custeamento que tem por finalidade a valoração antecipada de determinado produto ou serviço, baseando-se nos elementos que serão empregados na concretização destes;
- Unidade de Esforço de Produção (UEP): este busca mensurar o custo de produção de distintos produtos da empresa através de uma única unidade de medida, a UEP (BEUREN; SOUSA; RAUPP, 2017);
- Custeio Baseado em Atividades (ABC): De acordo com Almeida e Santos (2007), Andreazza et al. (2013) e Beuren, Sousa e Raupp (2017) o Custeio ABC é utilizado como auxílio no processo de tomada de decisões, ou seja, para fins gerenciais. O método de Custeio ABC surgiu com a premissa de solucionar os problemas advindos dos critérios de rateio. Uma das características do custeio ABC é a redução das distorções adquiridas com o rateio arbitrário dos custos

indiretos. O método ABC é considerado um mapa econômico das despesas e da lucratividade da empresa conforme as atividades organizacionais, evidencia o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.

Para Beuren (1993), aspectos como formação do preço de venda, decisões do tipo "Comprar X Fabricar", ou mesmo taxa de retorno de investimentos, devem ser resultados de resposta de um método de custeio, deixando de ser apenas uma ferramenta para gestão de estoques.

2.3.1 Método de custeio por absorção

O Custeio por Absorção surgiu no início do século passado e se conectava perfeitamente ao paradigma fordista-taylorista. Pode ser considerado como uma ferramenta eficaz para controle e redução dos custos de processo (MELO; SEVERIANO FILHO, 2005).

Segundo Andreazza et al. (2013) o custeio por absorção é proveniente da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, sendo utilizado no Brasil pela legislação comercial e pela legislação fiscal.

Para Coronetti, Beuren e de Souza (2011), o método de custeio por absorção é conhecido no Brasil como Método Tradicional de Custeio, pois é um dos métodos de custeio mais utilizados na Contabilidade de Custos.

Conforme Zimmerman (2003 apud ALMEIDA e SANTOS 2007), o Custeio por Absorção apropria-se dos custos de produção aos produtos fabricados, e apenas os de produção; aqueles gastos que são destinados do esforço de produção são inseridos a todos produtos ou serviços realizados.

Andreazza et al. (2013) afirmam que no Custeio por Absorção os custos de produção fixos e variáveis são abrangidos no custo do produto para as finalidades que envolvem o custeio dos estoques, assim todas as despesas fixas e variáveis são incorporadas. Sendo visto como um método pouco convencional para tomada de decisão.

Crepaldi (2009) aponta as principais características do Custeio de Absorção. Sendo eles: todos os custos de fabricação são vistos como custo do produto; existe variação no resultado conforme a produção; encontra-se necessidade da utilização de métodos de rateio para conceder os custos fixos aos produtos; é viável determinar o custo total unitário dos produtos; a margem de contribuição não é evidenciada e é considerado de suma importância para as decisões de longo prazo.

Na decomposição dos custos de produção no custeio por absorção, devem-se analisar e adequar diretamente o material direto, a mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação e sua forma de apropriação aos estoques existentes e ao custo dos produtos vendidos, ficando extintos os gastos que não incluem o processo de produção/prestação de serviço, como as despesas. (MELO; SEVERIANO FILHO, 2005; CREPALDI, 2009).

Assim como qualquer metodologia, o método de custeio por absorção possui características próprias. Tais características são relevantes para a escolha do método em questão, assim como visto nas bibliográficas apresentadas. Porém, sendo o método de custeio uma ferramenta de gestão, as ferramentas empresarias possuem ônus e bônus em sua respectiva aplicação. As subseções a seguir devem introduzir às características, vantagens e desvantagens da utilização do Método de Custeio por Absorção.

Para Carareto et al. (2006), o método de custeio por absorção pode ser definido basicamente pela maneira pela qual se aloca os custos ao produtos ou bens, sendo que no método de custeio por absorção os custos diretos são alocados diretamente ao produto/bem, e os custos indiretos são rateados pelos critérios pré-definidos na empresa.

De acordo com Horngren (1986), uma das principais justificativas para determinação de qual método de custeio utilizar, é a validação de seus dados em auditorias e para o Imposto de Renda (IR). Neste ponto o Método de Custeio por Absorção seria de utilização obrigatória.

De maneira complementar, de Melo e Severiano Filho (2005) afirmam que além das caracterizações exaustivamente apresentadas por diversos autores, é importante salientar as seguintes peculiaridades do Método de Custeio por Absorção:

- Utilização da Departamentalização: divisão a fábrica em segmentos (sejam de produção e de serviços);
- Predeterminação dos Custos Indiretos de Fabricação (CIF), efetuando uma estimativa de qual será o valor destes num determinado período de produção e utilizar este gasto pré-determinado para apurar o custo de produção do período, ao invés do real;
- Adequação da indústria ao custeamento por ordem e/ou por processo (produção contínua);
- Verificação da existência de co-produtos, subprodutos e sucatas.

De Melo e Severiano Filho (2005) citam três principais vantagens do Método de Custeio por Absorção:

- Atende à legislação fiscal e deve ser usado quando as empresas buscam o uso do sistema de custos integrado à contabilidade;
- Permite a apuração do custo por centro de custos;
- Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Carareto et al. (2006) apresentam mais algumas vantagens do Método de Custeio por Absorção:

- Atende ao Princípio Fundamental da Contabilidade;
- Considera todos os custos de obtenção dos produtos ou serviços (Fixos, Variáveis, Diretos e Indiretos);
- Possibilita o cálculo de impostos e dividendos a serem distribuídos.

Assim como toda e qualquer ferramenta, seja ela um modelo de gestão ou mesmo a aplicação de eventos *kaizen* sejam incorporados à uma empresa, independentemente de ser produtora ou prestadora de serviços, existe a deficiência básica e trivial de cada uma dessas intervenções. Uma das principais dificuldades de aplicações inovadoras para uma empresa pode ser destacada como a incompatibilidade do Recurso Humano em adaptar-se as novas mudanças.

O sucesso de um sistema de informações depende do pessoal que o alimenta e o faz funcionar (MARTINS, 2010).

Como algumas desvantagens, Carareto et al. (2006) apresentam algumas deficiências do Método de Custeio por Absorção que podem ser consideradas desvantagens ao seu uso:

- Poucas informações para fins gerenciais;
- Tem sua utilização mais cotidiana apenas para valorização de estoque;
- Necessita de um coeficiente de rareio para custos indiretos, o que pode tomar as informações deficientes para análise de decisões;
- As limitações citadas acima podem prejudicar a formação do preço de venda dos produtos.

Sendo o Método de Custeio por Absorção classificado por de Melo e Severiano Filho (2005) como um Sistema Tradicional de Custeio, fica apresentado por Martins (2010) algumas deficiências dos STC:

- Distorções no custeio dos produtos, provocadas por rateios arbitrários de custos indiretos quando do uso dos custeios que promovem tais rateios;
- Utilização de reduzido número de bases de rateio, nesses mesmos casos;

- Não-mensuração dos custos da não-qualidade, provocados por falhas internas e externas, tais como retrabalho e outras;
- Não-segregação dos custos das atividades que não agregam valor;
- Não-utilização do conceito de custo-meta ou custo-alvo;
- Não-consideração das medidas de desempenho de natureza não financeira, mais conhecidas por indicadores físicos de produtividade.

2.3.2 Métodos de custeio variável

O método de Custeio variável considera como sendo dos produtos exclusivamente seus custos variáveis, somente eles. Todos os custos fixos, inclusive os identificáveis com os produtos (custos fixos diretos), são debitados ao resultado do período em que são incorridos (MARTINS; ROCHA, 2015).

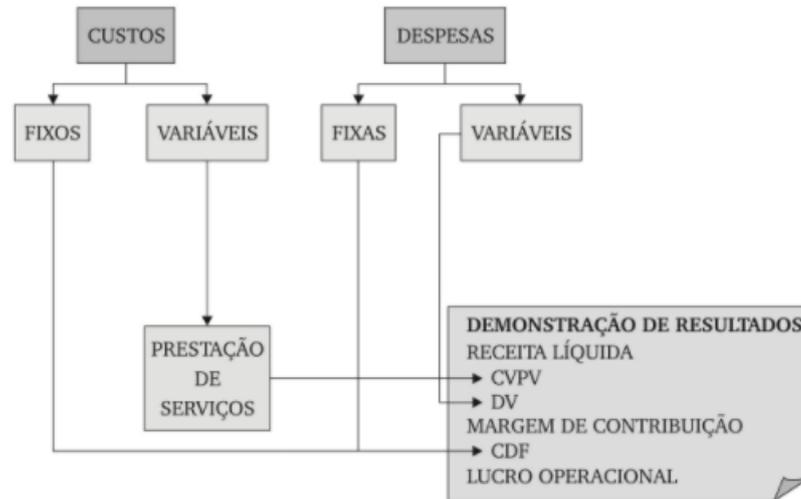
Segundo Martins e Rocha (2015), as bases do Custeio Variável em muito se assemelham à Teoria Econômica Marginalista de Alfred Marshall, porém o artigo "O que nós ganhamos mês passado?" de 1936, para a maioria dos autores, intitula Jonathan Harris como o precursor desta modalidade de quantificação de custos. Já em meados do século XX, o Custeio Variável ganha notoriedade devido às margens de contribuição. Notoriedade esta que foi ainda mais incrementada em 1980 com o advento da Teoria das Restrições.

De acordo com Martins (2010), a criação do método de custeio variável deu-se pelas prováveis desvantagens e riscos em apropriar custos fixos aos produtos, defendendo que estes devem ser interpretados como encargos do período (despesas).

Essa metodologia permite um correto controle dos custos, uma vez que fica fácil de encontrar os dados para analisar a relação custo, volume e lucro. Com a obtenção dos indicadores de desempenho, os gestores terão um melhor entendimento sobre os gastos (CASTRO et al., 2015).

Martins e Rocha (2015) apresentam a distribuição dos custos e despesas nas empresas prestadoras de serviço conforme a Figura 3.

Figura 3 – Distribuição dos custos e despesas nas empresas prestadoras de serviço.



Fonte: Martins e Rocha (2015, p. 66).

O Custeio Variável tem como característica a não inclusão dos custos fixos na quantificação do resultado final do produto. Para fundamentar tal diferença, Martins e Rocha (2015) apresentam 17 motivos que fundamentam a ideia de não levar em consideração os custos fixos. Dentre as mais importantes, é conveniente ressaltar ao menos 3:

- Custos fixos não são custos de nenhuma unidade, nem de nenhum produto individualmente considerado;
- Nenhum critério de rateio é perfeito e inquestionável;
- A apropriação apenas de custos variáveis aos produtos conduz a um custo médio unitário e mais estável.

Silva, Santos e Silva (2016) salientam que o método de custeio variável é comumente utilizado em outros países, porém no Brasil as empresas esbarram na obrigatoriedade de utilizar-se o método de custeio por absorção para fins fiscais, ficando assim o método de custeio variável sendo utilizado para o gerenciamento interno dos custos, ainda que os mesmos autores consideram-no com o mais indicado para Micro e Pequenas Empresas.

2.3.3 Método de custeio integral

Segundo Martins e Rocha (2015), o Custeio Integral foi criado na Alemanha no século XVII, e com o auxílio da indústria têxtil na França, ganhou representatividade na segunda metade do século XIX, chegando à sua maior utilização na primeira metade do século XX. Tais avanços foram precursores do último ápice de utilização quando a Alemanha Nazista

passou a exigir o método por meio do Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica, (RKW - *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*).

Segundo Padoveze (2012), o Custeio Integral é caracterizado pela consideração de todos os gastos, sejam eles referentes à produção/prestação do serviço, administrativo e comercial, além de tratar os gastos variáveis diretos de maneira igualitária em relação aos outros gastos e promover um rateio das despesas e custos indiretos fixos unitariamente aos produtos e serviços.

Segundo Martins e Rocha (2015), diferentemente da teoria da contabilidade, o Custeio Pleno engloba aos custos relacionados aos produtos encargos financeiros e juros sobre o próprio capital. Porém esta divergência não é meramente um equívoco conceitual, sua razão de aplicabilidade está fundamentada no ponto de vista gerencial, pois somente com os encargos e juros há a real noção no custo de se produzir, administrar, vender e financiar as ações empresariais.

O Custeio Integral considera como sendo dos produtos todos os custos de produção e também os gastos fixos de administração e de vendas (MARTINS; ROCHA, 2015).

Santos, Morais e Santos (2016) realizaram a comparação dos resultados da aplicação do Método de Custeio por Absorção e do Método de Custeio Variável em uma pequena empresa. Como há um estreitamento das informações em micro e pequenas empresas, os autores encontraram exatamente o mesmo resultado final para ambos os métodos.

Porém, segundo Martins (2010) o custeio integral, ao atribuir aos produtos além dos custos de produção, mas os custos comerciais e administrativos, acaba por ferir os Princípios Contábeis, limitando sua utilização apenas para o campo gerencial.

Martins e Rocha (2015) enumeram em tópicos 11 vantagens da utilização do custeio integral, sendo que 3 das principais afirmações estão transcritas abaixo:

- O custeio integral proporciona informações de custos aos produtos adequadas para formação de preços, inclusive para preços de transferências quando baseados em custo mais margem;
- A alocação de gastos gerais de administração e vendas aos produtos permite avaliar os estoques ainda mais próximos aos seus valores justos e corretos, quando comparados, por exemplo, ao método de custeio por absorção;
- O comportamento histórico de não alocação dos gastos fixos de administração e venda aos produtos vem retardando o aprimoramento e o refinamento do processo de custeio dos produtos.

2.4 Os Métodos de Custeio utilizados na literatura

Nesta subseção optou-se pela demonstração de outros autores que utilizaram os Métodos de Custeio estudados pela presente pesquisa em seus trabalhos. Assim, buscou-se por trabalhos abrangendo o custeio em três principais esferas: EPPs, Empresas Familiares e Prestadoras de Serviço.

Após o levantamento teórico dos principais métodos de custeio, Bernardes (1999) ponderou a utilização dos diferentes métodos de custeio para uma indústria moveleira, enquadrada como EPP e estruturalmente familiar. Segundo a autora, tratando-se da aplicabilidade de um custeio a curto prazo o mais indicado seria a utilização do custeio integral, porém a médio prazo seria de maior valia a aplicação do custeio variável. Porém, não prendendo-se aos prazos, a autora salienta que ao que tange a compra de matéria prima, o custeio padrão seria mais adequado, e pela estrutura familiar e pela parcela dos gastos administrativos desses tipos de empresas, o custeio ABC seria ideal para aplicação. A escolha do método utilizado pela autora foi a UEP, baseado em uma metodologia mais adequada para micro e pequenas empresas que possuem pouca diferenciação de matérias primas, e que gera resultados que auxiliam a precificação de micro e pequenas indústrias.

Pereira (2000) descreveu em sua dissertação a aplicabilidade de um método de custeio em uma das maiores indústrias de móveis planejados do Brasil, localizada no Rio Grande do Sul. Para tal, o autor definiu que o método de custeio variável é o mais indicado, levando em consideração que o custo variável é o maior influenciador na formação do preço de venda.

Motta (2000) corrobora que a literatura é falha e escassa ao que se refere a aplicabilidade de métodos de custeio para pequenas empresas. Segundo o autor há na literatura que a contabilidade dos custos é de vital importância para grandes, médias e pequenas empresas, e que estas devem adequar os métodos de custeio para serem utilizados. Basicamente, segundo Motta (2000), os trabalhos de custeio em pequena empresa ficam divididos entre a utilização de custeio ABC e custeio variável em seus trabalhos, expondo suas características, vantagens e desvantagens.

Badejo (2000) utilizou o método de custeio ABC para a sua dissertação em uma empresa familiar da produção de rosas, mesmo citando que outras empresas do ramo utilizam-se do custeio por absorção. Após a aplicação do método, o autor constatou que o custeio ABC pode ser adaptado a pequenas empresas sem a perda de sua eficiência.

Porton e Beuren (2001) estudavam a aplicabilidade de um método de custeio em uma pequena empresa comercial e fizeram afirmações sobre alguns métodos de custeio quando

aplicados neste cenário. Os autores julgaram o método de custeio por atividades (ABC) inadequado para utilização em pequena empresa baseando-se que este método requer uma reengenharia da empresa por completo, além de precisar de um estudo aprofundado nas atividades relevantes na empresa, levando a uma relação de custo-benefício desfavorável. Quanto ao custeio por absorção, os autores afirmam que pequenas empresas possuem dificuldades em ratear os custos fixos aos grupos de produtos. Assim, os autores justificam que a escolha do custeio variável é mais indicada, tendo em vista que desta maneira o gestor terá condições de determinar o gasto com cada classe de produtos. Porém, para melhor aplicabilidade na empresa de estudo, utilizou-se duas margens de contribuições para a contabilidade dos seus custos. Os autores concluíram que esta adaptação do método de custeio variável, utilizando-se duas margens de contribuição, uma para todos os produtos, e outra específica para cada família de produto, foi essencial para a aplicabilidade do método de custeio na EPP do estudo.

Moragado (2003) julgou o método da UEP como sendo o mais indicado para uma indústria de pequeno porte de bonés. Segundo o autor, com a aplicação do método UEP foi possível fazer uma comparação entre os custos de produção dos diferentes modelos fabricados, reconhecimento da capacidade produtiva da empresa, que até o momento era desconhecida, planejamento da produção de forma mais eficiente, entre outras vantagens. Porém o autor descreve algumas dificuldades na implementação do custeio, como a resistência por conta dos funcionários da empresa ao utilizar um sistema que até então não era utilizado, uma grande tomada de tempo em alguns setores para manter o ritmo de produção e irregularidades nas ações de funcionários.

De acordo com o estudo de Farias e Lembeck (2005) em uma EPP do ramo de confecções, o método de custeio UEP foi considerado um dos mais "adaptáveis" ao tipo e porte da empresa. Segundo eles, o método contempla uma aplicabilidade nas medidas de eficiência, eficácia e produtividade. Outra característica informada pelos autores para a escolha deste método de custeio para o estudo de caso foi o fato do UEP ser, ao que tange a teoria, um método gerencialmente robusto, o que validaria os resultados encontrados.

Para comprovação da importância do custeio na pequena empresa, Callado, Almeida e Callado (2005) fizeram um levantamento sobre 89 publicações de custeios em micro e pequena empresa no Congresso Brasileiro de Custos, de 1994 a 2004. Os autores demonstraram a crescente da quantidade de publicações no tema -52% dos trabalhos nos 3 últimos anos de pesquisa-, e que dentre outras conclusões obtidas, a maioria dos estudos de custeios em pequenas empresas, dá-se naquelas localizadas na região sudeste do Brasil.

Morgan e Rosa (2005) fizeram um levantamento em 11 grandes empresas prestadoras de serviço no Distrito Federal, abrangendo mais de 11.000 funcionários, afim de compreender a metodologia de custeio que estas utilizam. Após a avaliação do questionário, observou-se que o método de custeio mais utilizado entre estas grandes empresas é o Custeio Variável.

Borgert e Silva (2005) estudaram a aplicação de um método de custeio em uma empresa de pequeno porte prestadora de serviços do ramo de beleza. Os autores utilizaram-se de um custeio híbrido, com a junção dos custeios UEP e ABC. Segundo eles, o UEP foi definido pela literatura como um método de difícil utilização em empresas prestadoras e serviço, e o ABC como um método pouco utilizado em empresas de pequeno porte. Porém, com a junção dos dois métodos, os autores conseguiram satisfatoriamente aplicar a metodologia, gerando resultados e indicativos de grande importância administrativa para a empresa de estudo.

Dias e Padoveze (2007) estudaram uma EPP que tinham como produtos óleos e graxas industriais e utilizava o método de custeio variável em sua contabilidade de custos. Após realizarem um estudo com outros cinco métodos de custeio, chegaram a conclusão que a utilização simultânea de outro método de custeio juntamente com o custeio variável seria positiva à empresa, pois geraria informações mais detalhadas sobre seus gastos, abrindo novas perspectivas de análises.

Segundo Dias e Padoveze (2007), a pequena empresa do estudo de caso do segmento de óleos e graxas industriais não optou por um sistema de custo propriamente dito. Ela implementou um método de custeio híbrido, fazendo a alteração no custeio variável. Basicamente, os gestores optaram por considerar apenas matérias-primas, comissões de vendedores e impostos. Assim, segundo os gestores, podia-se aplicar um markup no custo de produção, gerando-se um preço de venda comparável com os concorrentes, cuidando apenas para que a margem seja suficiente para cobrir os gastos não inclusos nesse método de custeio híbrido.

Bleicher e Forcellini (2007) demonstraram a dificuldade da pequena empresa familiar em adotar um método de custeio puramente como descrito na teoria. Para que haja uma facilitação na definição dos métodos de custeio nas EPPs familiares, os autores indicam a utilização do que chamaram de Método de Definição do Sistema de Custeio para Análise Gerencial (MSCG). Tal método é aplicado utilizando-se da aplicação dos métodos encontrados na literatura, porém com uma sequência de tomadas de decisões que avaliam a aplicabilidade do método. Para validação do sistema, o autor utilizou o MSCG em duas empresas do sul do Brasil. Os autores salientam que ambas tiveram dificuldades em algumas

etapas de aplicação, porém que nos dois casos o método seguiu sendo utilizado com perfeito funcionamento e satisfazendo as necessidades de cada empresa.

Zanin, Zanin e Nesi Filho (2007) estudaram o processo de custeio em uma pequena empresa familiar do ramo alimentício no interior do estado de Santa Catarina. Ao fazer o estudo de caso, onde desejava-se obter o custeio mais aprimorado dos produtos vendidos (produtos suínos) os autores alegaram a o Custeio por Absorção foi considerado o ideal, pois no caso os custos fixos do processo eram significativamente consideráveis (14% da receita bruta). Assim, os autores julgaram que o custeio variável, em longo prazo, não seria interessante para a empresa tendo em vista que a precificação dos produtos deveria cobrir os custos de sua produção, algo que o custeio variável ser falho em deixar uma parcela como a citada fora do cálculo.

Oliveira e Beuren (2009) estudaram uma empresa familiar do ramo de polpa e papel com falta de padronização contábil. Mesmo o grupo faturando cerca de R\$ 12.000.000,00/mês, por conta da característica familiar da empresa e do antigo gestor, não havia qualquer método ou controle dos custos da empresa. Assim, com a utilização principalmente do custeio padrão e o custeio variável a empresa conseguiu padronizar sua administração, de maneira a conseguir vencer um dos principais obstáculos da empresa familiar, a resistência por parte dos funcionários e gestores quanto à implantação dos métodos de custeio, o que implica em tomadas de decisões baseadas em *feelin* ao invés de estarem baseadas em documentos, análises e indicadores.

Comprovando os obstáculos que as empresas familiares enfrentam ao que tange a correta gestão dos custos, Hammann et al (2010) estudaram cerca de 621 empresas do agronegócio de um determinado estado da Federação com o intuito de se identificar o melhor e mais utilizado método de custeio para as empresas do ramo. Os números convergem à demais estudos de custeio em empresas familiares quando aponta que 86% diz não utilizar quaisquer um dos métodos de custeio, 13% dizem utilizar o custeio por absorção e 1% utilizam o custeio variável. O resultado apresenta outra informação importante, quando determina que 88% dos gestores participantes se quer sabiam ao menos um benefício que o método de custeio traria ao seu empreendimento.

Segundo Stefano (2011), para a aplicação de um método de custeio em uma EPP prestadora de serviço, as atividades a serem seguidas, após a explanação das características do métodos aos gestores, devem ser: reconhecimento das atividades; identificação dos processos e tarefas; separação dos custos; identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas

tarefas; identificação e determinação dos direcionadores de atividades; cálculo do custo da atividade; e por fim a medição dos custos de serviços.

Kremer e Richartz (2011) estudaram a aplicação de método de custeio híbrido para uma empresa prestadora de serviços do ramo contábil. Segundo os autores, a melhor opção para utilização foi um modelo criado a partir da junção do custeio ABC com o UEP, assim foi possível unificar a relevante ferramenta gerencial (ABC) com a operacionalização simplificada (UEP).

Hall et al. (2012) ao estudarem o polo de micro e pequenas empresas do ramo de vestuário de uma cidade do centro oeste brasileiro, concluíram que cerca de 90% dos gestores dessas empresas conhecem sua margem de contribuição e ponto de equilíbrio empresarial, porém estes mesmos gestores de micro e pequenas empresas chegam a tais conclusões através de *feeling*, e não embasado em relatórios ou métodos de custeio e determinação de markup.

Santos, Alves e Barreto (2012) ao estudarem uma EPP do ramo de confecções, concluíram que ao que tange o método de custeio ideal a ser utilizado, verifica-se uma maior credibilidade em utilizar os métodos de custeio variáveis e por absorção. Segundo os autores, utilizando simultaneamente os dois métodos, além de atender as exigências do fisco, ainda há informações sólidas para que o gestor compreenda a proporcionalidade e os reflexos dos custos diretamente alocados ao produtos já produzidos. Ainda segundo os autores, dessa forma impede-se a subavaliação de seu preço, o que prejudicaria financeiramente a empresa.

Abbas, Gonçalves e Leonice (2012) fizeram um levantamento dos métodos de custeio utilizados em trabalhos apresentados nos Congressos Brasileiros de Custos de 2005 a 2010. Os autores apuraram que neste período 34 artigos foram apresentados com a utilização de métodos de custeio. Dentre eles, o mais evidente foi o Custeio Variável, que foi objeto em 12 trabalhos, em variadas áreas, como Indústria Alimentícia, Empresas com Múltiplas Filiais, Prestadoras de Serviços, Distribuidora de Mercadoria, entre outras. Já o Custeio ABC esteve presente em 10 artigos, sendo aplicado em empresas de hortaliças, Órgãos Estaduais, Comércio de Varejo, entre outros. Possui relevância também os trabalhos que utilizam o Custeio por Absorção, e aqueles que compararam este método com o Custeio Variável, abrangendo Laboratórios, Empresas da Saúde, Prestadoras de Serviço, entre outras. Outros métodos também foram notados, como o RKW e comparações entre RKW, ABC e Variável, porém com uma quantidade baixa de artigos relacionados.

Santos, Dorow e Beuren (2016) analisaram 41 micro e pequenas empresas de um polo do estado de Santa Catarina, de diversos setores. Uma de suas conclusões, ao que tange a utilização dos métodos de custeio, é que mais da metade das empresas que participaram da

pesquisa se quer conheciam a ferramenta, evidenciando o que a literatura demonstra como a fragilidade contábil de micro e pequenas empresas. Tendo o percentual de utilização dos métodos muito parecidos, os autores decidiram por evidenciar o método menos utilizado pelos gestores, o custeio ABC, justificando pela dificuldade de ser utilizado em micro e pequenas empresas.

2.5 Empresas de Pequeno Porte (EPP)

Para conceituar micro e pequena empresa são considerados alguns pontos mais utilizados como: número de funcionários/ colaboradores, distinção entre o ramo de atuação, comércio, serviço ou indústria e construção, e sua receita bruta auferida anualmente (CORREIA et al., 2016).

Segundo o SEBRAE (2014) , no que tange ao número de funcionários, uma EPP do ramo de serviços ou comércios pode conter entre 10 e 49 pessoas ocupadas. Já em relação ao seu faturamento, este deve ser de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) anuais, porém a Lei Complementar 155/2016, atualiza a Lei 123/2006 no inciso II do Art. 3º de seu texto, reenquadrando a empresa de pequeno porte com um faturamento anual entre R\$360.000,00 a R\$4.800.000,00. Fica o limite máximo anterior de R\$ 3.600.000,00 para efeitos de recolhimento de ICMS e ISS no Simples Nacional, conforme o Art. 13-A.

As Pequenas Empresas tem grande importância, de maneira que contribuem para o bem-estar econômico do país, já que são responsáveis por produzir uma parcela considerável do total de bens e serviços, colaborando de modo geral similar às grandes organizações (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003).

De acordo com Albanez e Bonízio (2007), as micro e pequenas empresas surgiram em um cenário de crise e endividamento da década de oitenta, como solução para o grande número de trabalhadores obsoletos no mercado. Com o crescimento desta modalidade de empresa, incentivos financeiros apareceram por intermédio do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social (BNDES), Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil.

O Estatuto da Micro e Pequena Empresa foi instaurado pela Lei 9.841/1999, que posteriormente foi revisado pela Lei Complementar 123/2006.

Uma das informações que geram surpresa nos consumidores é quanto à quantidade das micro e pequenas empresas no mercado. As empresas de pequeno porte representam no cenário econômico nacional uma parcela considera bastante representativa (CALLADO; MIRANDA; CALLADO, 2003). Em concordância com tal afirmação, segundo o SEBRAE

(2014), 98% das empresas de serviços e 99% das empresas de comércio são enquadradas nas classificações de Micro e Pequenas Empresas.

De acordo com o SEBRAE (2015), no ano de 2013, 4,5 milhões de estabelecimentos industriais, comerciais ou prestadoras de serviços eram enquadradas como micro e pequenas empresas, correspondendo 48% de toda produção nacional, pagando cerca de 42% dos salários. Ainda complementa que 59% dos postos de serviços brasileiros eram compostos pelas micro e pequenas empresas que possuíam uma fatia de 20% do Produto Interno Bruto do Brasil.

Albarez e Bonízio (2007) salientam que as micro e pequenas empresas são de grande importância para a economia do país, porém na maioria das vezes estas empresas não utilizam ferramentas de contabilidade que poderiam fornecer dados realistas das condições econômica-financeiras, sendo que tais informações procederiam tomadas de decisões mais assertivas e auxiliaria no processo administrativo da instituição.

Almeida et al. (2007) relatam que vem aumentando o interesse relacionada a empresas de pequeno porte em níveis sócio-econômico, industrial e político, uma vez que, no mundo todo, elas tem grande representatividade nos empreendimentos totais e colaboram de maneira expressiva nas oportunidades de empregos. Outro fato é a flexibilidade desses organizações que ajuda na sua capacidade de se beneficiar das oportunidades oferecidas no mercado.

Segundo Bezerra (2011), a falta de controle em aspectos contábeis como o controle de custos e a responsabilidade da folha de pagamento, são as dificuldades mais encontradas em Pequenas e Médias Empresas.

Cia e Smith (2001) afirmam que a maioria das pequenas e médias empresas utilizam de método simplórios informais para o controle de seus custos, sendo que muitas vezes tal método é criado na própria empresa, ficando ausente o auxílio contábil para sua elaboração.

A pequena empresa que detenha em sua administração o apoio da contabilidade gerencial, sem dúvidas saberá tomar as decisões corretas em tempo hábil, e terá controle em suas projeções presentes e futuras (CORREIA et al., 2016).

O rastreamento e definição dos custos são dependentes de documentação da contabilidade da empresa. Segura et al. (2011) concluíram que os gestores de micro e pequenas empresas possuem baixo conhecimento de demonstrações contábeis, considerando tal deficiência como uma barreira.

Callado, Miranda e Callado (2003) relatam que a contabilidade na pequena empresa não precisa ser necessariamente tão complexa, já que os processos que ocorrem são

considerados simplificados em comparativo às grandes empresas. Mas é relevante entender a maneira que a estrutura da empresa se comporta financeiramente.

Como forma de facilitar e garantir à micro e pequena empresa a condição de gerar notas fiscais, comprovar seus faturamentos, gerar remessas de transportes e declarar o Imposto de Renda foi criado o Simples Nacional.

Segundo a Lei 123/2006, as micro e pequenas empresas podem optar pelo regime tributário Simples Nacional, desde que não incorra sobre as mesmas quaisquer vedações citadas nesta mesma lei.

3 A FOTOGRAFIA E SUAS MUDANÇAS

Para Felizardo e Samain (2007) a fotografia pode ser considerada a principal e mais rápida maneira de se resgatar uma lembrança.

A fotografia deve ser considerada como produto cultural, fruto de trabalho social de produção sócio-cultural. Neste sentido, toda a produção da mensagem fotográfica está associada aos meios técnicos de produção cultural (MAUAD, 1996).

No ano de 2008, Eduardo Edwald Maya escreveu um artigo intitulado “Nos passos da história: O surgimento da fotografia na civilização da imagem”. Tal artigo foi utilizado para extração de alguns pontos históricos da era da fotografia descritos a seguir:

Para Maya (2008), a foto inaugurou o processo de formação de imagem pela origem fotoquímica, desmembrando um período de pinturas, gravuras e desenhos, e foi considerado antropológicamente um novo recurso.

Segundo Maya (2008) a noção de expressão fotográfica vem da antiguidade, quando o homem passou a reparar em sua própria sombra em sentido contrário do sol, ou mesmo na penumbra de montes, montanhas e árvores, despertando assim o início de um senso de fotografia.

De acordo com Maya (2008) ainda no século IV a.C. os gregos tinham noção do comportamento da luz em uma câmara escura. Porém, apenas no período Renascentista que houve um maior avanço das técnicas fotográficas, quando Da Vinci concluiu que a luz passa por um orifício e gera uma imagem invertida e real projetada em uma parede ou pano a frente do orifício, dando assim os primeiros passos na física óptica. Tais características futuramente foram utilizadas para gerar a imagem em negativos (filmes) e serem reveladas quimicamente em positivos (fotos).

A imagem fotográfica surgiu no século XIX, num período de desenvolvimento tecnológico em que novas fontes de energia e grandes indústrias abasteceram a sociedade nas grandes capitais europeias e nos Estados Unidos. (MAYA, 2008)

Maya (2008) afirma que a primeira imagem impressa foi gerada por Joseph Nicéphore Niépce em 1822. Joseph conseguiu a partir de processos físicos, químicos e mecânicos gerar a então chamada "A Mesa Posta" que hoje é catalogada como a primeira imagem difusa da história, ilustrada na Figura 4.

Figura 4 – A Mesa Posta de Nièpce em 1822.



Fonte: Maya (2008, p. 111).

De acordo com Gernsheim (2013) em 1826 Joseph manteve um arranjo de captação de imagem por 8 horas em um prédio e conseguiu capturar a primeira fotografia do mundo, em que está contida a imagem de um telhado, algumas construções e o horizonte como apresentado na Figura 5.

Figura 5 – Primeira fotografia do mundo.



Fonte: Gernsheim (1977, p. 4).

Desde seu surgimento e desenvolvimento tecnológico, a partir das pesquisas de Niepce, Daguerre, Talbot e outros, a fotografia traz consigo o âmago da veracidade incontestável dos fatos por ela registrados (FELIZARDO; SAMAIN, 2007).

Segundo Maya (2008), com a popularização do invento houve grande mudança no mercado da época; 90% dos artistas plásticos incluindo pintores eram especialistas em

pinturas de retratos de pessoas. Então, temendo o desemprego estes profissionais passaram a produzir fotografias pessoais. Em 1854 o francês André Adolphe Eugène Disdéri patenteou um novo formato de venda das fotos, a *carte de visite* que consistia em uma foto de busto de uma pessoa colada em um cartão a ser dado como presente em reuniões e visitas.

Walter Benjamin escreveu em 1931 um dos primeiros e principais artigos sobre a fotografia. O autor relata em seu texto algumas peculiaridades das pessoas diante das câmeras e ainda faz comparações com os antigos quadros pintados a mão.

Com o avanço da tecnologia e do populismo da foto, o mercado fotográfico foi tomando forma. Bueno (2007) salienta que no ano de 1860 foi criado o "*cabinet portrait*", um formato de fotografia com dimensões de 11x16,5 cm, muito próximos aos 10x15 cm até hoje utilizados em álbuns plásticos e porta-retratos em todo o mundo.

Maya (2008) relata que com o ato de fotografar as pessoas começou a ter uma função social, pois as fotos começaram a ser enviadas entre amigos, famílias, registrando momentos especiais. Assim, houve a criação do chamado "Álbum Fotográfico". Com esta nova invenção foi possível levar a mente e o corpo a lugares impensáveis de se visitar pessoalmente, através da criação de cenários em estúdios e ateliês. Um pouco mais adiante ficou explícita a necessidade de se utilizar tais gravações estáticas de momentos no decorrer da vida das pessoas e em utilização policial para registros de delitos e delinquentes.

Segundo Bueno (2007), em meio a popularização e comercialização da fotografia e das impressões em papel, em 1888 George Eastman cria o lema "*You Press the Button, We Do the Rest!*", "Você aperta o botão, nós fazemos o resto". Neste mesmo ano George Eastman cria uma das principais e pioneiras empresas do ramo, a Kodak.

Enquanto na Inglaterra e na França o glamour da arte fotográfica ganhava espaço entre os profissionais, no início do século XX, no Brasil, a atividade fotográfica era bem estratificada. De modo geral, os profissionais não tinham um status muito elevado (COELHO, 2008).

Comprovando a afirmação anterior, segundo Zanetti e Boni (2006), a fotografia teve seu direito autoral reconhecido no Brasil apenas no século XX, mais precisamente no ano de 1948.

De acordo com Felizardo e Samain (2007) a era da fotografia digital permitiu algumas mudanças significativas no mundo. Segundo os autores, com a transição do filme para o cartão de memória, além da visualização instantânea do objeto fotografado (principal ganho pela tecnologia digital), a edição das fotos, melhoramento de sua resolução, ajustes e recortes inovadores foram cruciais para a popularização do ato de fotografar.

As câmeras digitais têm sido usadas desde meados da década de 90, porém, estas apresentavam diversas desvantagens como baixa qualidade e alto custo (MACHADO et al., 2005). Porém Machado et al. (2005) complementam salientando que com o avanço da tecnologia as fotos provenientes de câmeras digitais ganharam qualidade, e o equipamento passou a possuir um custo benefício maior.

Devido às novas tecnologias na produção de imagens, os rumos a serem definidos pelos fotógrafos e, principalmente pelo mercado, permanecem ainda incertos, embora seja notório o consumo excessivo dessas imagens [as fotos] (FELIZARDO; SAMAIN, 2007).

Caple (2014) cita diversas dificuldades que os fotógrafos profissionais vêm encontrando em vender suas fotos ao passar dos anos, e uma das principais mudanças que a autora cita é a popularização exacerbada das fotografias amadoras por celulares, que têm cada vez mais uma qualidade próxima ao conhecimento do profissional.

Mesmo com as dificuldades apresentadas, o ramo fotográfico leva o avanço de cidades como Tupã/SP e Santa Fé/PR que dependem grande parte de seu faturamento com a fotografia. Segundo Pupim e Madio (2010) o fato de várias empresas congêneres estarem situadas na mesma cidade pode ser, por um lado, caracterizado como um perigo devido ao tráfego de informações, porém tal característica também pode alavancar o fomento tecnológico e de informações para os profissionais da região.

Porém, seria então o álbum de formatura algo ultrapassado, perdido no tempo, ou mesmo um mero artigo supérfluo? Na verdade estudos apontam uma característica interessante; segundo Felizardo e Samain (2007) na era da fotografia analógica as fotos eram mais cuidadas e apreciadas pois quando o fotógrafo (amador ou profissional) completavam um filme, ele revelava todas as imagens ali contidas. Porém, com a transição para o sistema digital, os fotógrafos lotam HD's, Cartões de memória e CD's com milhares de fotos, boas ou não, significativas ou banais, que serão esquecidas em uma gaveta qualquer. Ora, se há a possibilidade de unir o simbolismo e a tangibilidade de um álbum com fotos impressas, com a qualidade e mobilidade de fotos digitais, fica respondida a pergunta acima, demonstrando que o álbum, seja ele de casamento, formatura, batizado... é sim um objeto cotidiano e utilizável.

4 MÉTODO DA PESQUISA

Para Gil (2002), a pesquisa pode ser definida como a sistematização e a racionalização de um procedimento que tem como finalidade gerar respostas a problemas previamente propostos.

Segundo Raupp e Beuren (2008) para que o pesquisador possa responder as perguntas as quais o levaram a fazer certa pesquisa, há um delineamento, intrínseco à própria pesquisa científica, do método como o qual deverá conduzi-la, como consta na Figura 6.

Figura 6 – Delineamento para obter resposta do problema da pesquisa.



Fonte: Raupp e Beuren (2006, p.77).

Com o intuito de apresentar um maior detalhamento para utilização de processos que compreendem uma pesquisa científica, Gil (2002) apresenta o esquema da Figura 7.

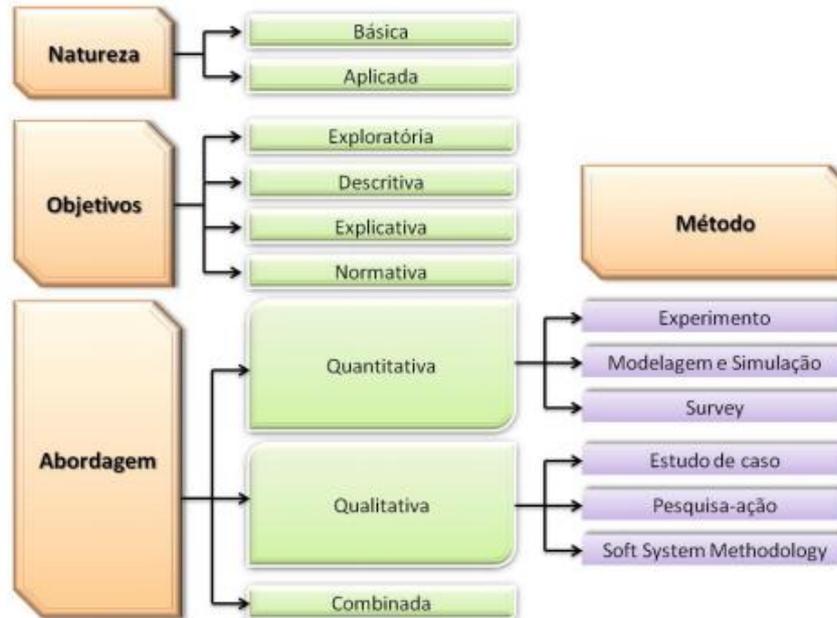
Figura 7 – Diagramação da pesquisa científica.



Fonte: Gil (2002, p. 21).

Há diversas maneiras de se classificar a pesquisa científica. Na Figura 8, Mello et al. (2012) apresentam um esquema detalhando cada classe de separação das pesquisas. Em seguida, a pesquisa em questão será classificada e definida segundo outros autores.

Figura 8 – Classificação da pesquisa científica em Engenharia de Produção.



Fonte: Mello et al. (2012, p. 80).

Uma das características da pesquisa utilizada para diferenciação e classificação das mesmas é o seu objetivo. A pesquisa em questão pode ser enquadrada como **descritiva** segundo seus objetivos. Para Gil (2002) a pesquisa é assim classificada quando a mesma tem como objetivo primordial a descrição da característica, no caso, do estabelecimento da relação entre variáveis.

Quanto a natureza da pesquisa em questão, foi classificada como **aplicada**, pois segundo Mello et al. (2012), assim deve ser enquadrado o estudo quando há a caracterização por seu interesse prático, ou seja, os resultados serão aplicados ou utilizados para solucionar a real problemática do trabalho.

Com uma abordagem **qualitativa** segundo a definição, a pesquisa foi embasada em sequências de atividades, que tende a haver redução e categorização de dados basicamente subjetivos, que por sua vez serão interpretados para a geração de um relatório final que esclareça o comportamento de um setor ou público-alvo de maneira não quantitativa. (GIL, 2002; RAUPP; BEUREN, 2006; MELLO et al., 2012).

Conforme apresenta a Figura 9, houve a necessidade de um delineamento para o plano de ação de como deveriam ocorrer as atividades da pesquisa. Assim, ficou determinado que o método da pesquisa mais adepto as condições para realiza-la foi a **pesquisa-ação**.

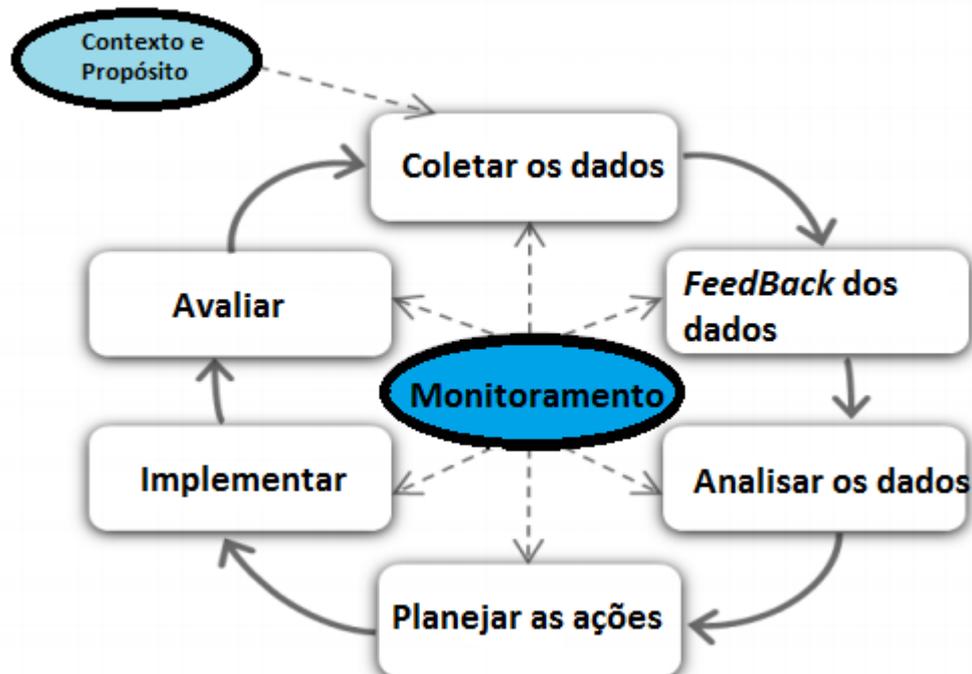
A pesquisa ação é o tipo de pesquisa social com base empírica que é concebida e realizada em estreita associação com uma ação ou com a resolução de um problema coletivo e no qual os pesquisadores estão envolvidos de modo cooperativo ou participativo. (THIOLENT, 2005).

Segundo Raupp e Beuren (2006), a pesquisa ação exige o envolvimento do pesquisador de maneira ativa, além de exigir que ele haja em comprometimento da solução do problema em questão. Os autores ainda salientam que tal método de pesquisa vem tendo sua utilização reconhecida por pesquisadores ideologicamente “reformistas”.

Concluindo as citações acima, Mello et al. (2012) afirmam que o método de pesquisa ação é o método de pesquisa qualitativa que vem se destacando cada vez mais como estratégia da metodologia de pesquisas em Engenharia de Produção.

De acordo com Mello et al. (2012), a aplicação da pesquisa ação como metodologia de pesquisa requer a aplicação de alguns passos, como apresentado por Coughlan e Coughlan (2002).

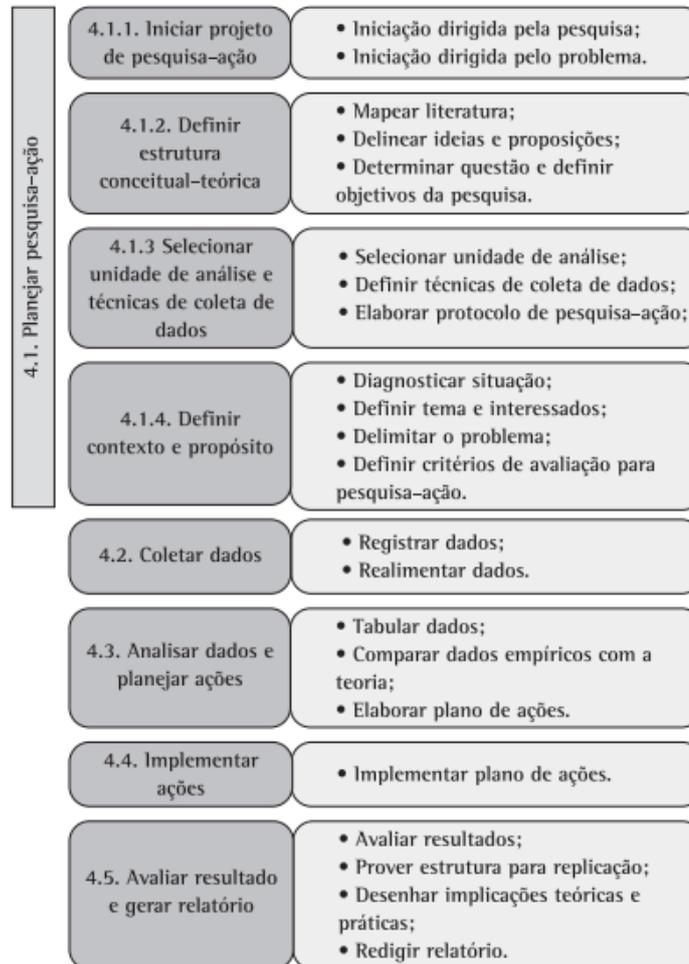
Figura 9 – Estruturação para utilização da Pesquisa Ação.



Fonte: Traduzido e adaptado de Coughlan e Coughlan (2002, p.230).

Segundo Mello et al. (2012), os passos da aplicação da pesquisa-ação apresentados no ciclo de utilização podem ser compreendidos conforme Figura 10.

Figura 10 – Detalhamento das fases, etapas e estrutura da pesquisa-ação.



Fonte: Mello et al. (2012, p. 5).

4.1 Passos da aplicação e escolha dos Métodos de Custeio

Conforme consta nos objetivos do trabalho, houve a necessidade de se adequar e utilizar uma metodologia de aplicação dos métodos de custeio. Para tal, foi utilizado o processo descrito por Martins (2010) dos passos para aplicação deste método de custeio. Primeiramente foi apresentado como o método original deve ser seguido para ter sucesso em sua aplicação:

- 1° Passo: Separação entre custos e despesas;
- 2° Passo: Apropriação dos custos diretos;
- 3° Passo: Apropriação dos custos indiretos;
- 4° Passo: Geração de um esquema básico;

5º Passo: Contabilização dos custos.

Levando em consideração os passos propostos por Martins (2010) e a maneira de se considerar as etapas da pesquisa-ação demonstradas por Melo et al. (2012), há a necessidade de se apresentar uma forma de interseção destas teorias, como no Quadro 1.

Quadro 1 – Relação entre as fases da pesquisa-ação e os passos para aplicação dos métodos de custeio

Fases apresentadas por Coughlan e Coughlan (2002)	Passos para aplicação dos métodos de custeio por Martins (2010)	Pontos da pesquisa enquadrados
Contexto e Propósito	Separação entre custos e despesas	Verificação dos custos de manutenção do contrato e despesas com os formandos
Coletar os dados e <i>FeedBack</i> dos dados	Apropriação dos custos diretos e indiretos	Atualização e levantamento dos custos com fotos e encadernação, fotografar as formaturas, criação e vendas
Planejar as ações e Implementar	Geração de um esquema básico	Colocar os principais passos utilizados com o intuito de facilitar o custeio do curso seguinte
Avaliar	Contabilização dos custos	Criação do relatório dos custos de determinado curso para otimizar as futuras propostas de contrato

Fonte: O próprio autor.

Para uma melhor visualização das características de cada um dos métodos de custeio, utilizou-se um modelo adaptado de Padoveze (2012), apresentado na Figura 11, com os gastos que devem ser empregados nos diferentes custeios. Assim, juntamente com o Quadro 1 acima, fica mais exemplificado os passos para as coletas de dados.

Figura 11 – Os tipos de gastos presentes nos métodos de custeio.

TIPOS DE GASTOS		TIPO DE CUSTEIO			
MATÉRIA PRIMA + MATERIAIS DIRETOS	TEORIA DAS RESTRIÇÕES	CUSTEIO DIRETO OU VARIÁVEL	CUSTEIO POR ABSORÇÃO	CUSTEIO ABC	CUSTEIO PLENO/INTEGRAL
DESPESAS VARIÁVEIS (EX. COMISSÃO)					
MÃO DE OBRA DIRETA					
MÃO DE OBRA INDIRETA					RKW
DESPESAS GERAIS					
DEPRECIÇÃO					
MÃO DE OBRA ADMINISTRATIVA/COMERCIAL					
DESPESA ADMINISTRATIVA/COMERCIAL					
DESPESA FINANCEIRAS					

Fonte: Adaptado de Padoveze (2012).

Após a apresentação da teoria sobre os métodos de custeio, relatos de suas diferentes aplicações, bem como a exposição dos passos a serem seguidos para aplicação de um método de custeio, foi necessário tomar a decisão da escolha do método para a pesquisa em questão.

Assim, pode-se fazer alguns comentários relacionados à revisão da literatura apresentada na subseção 2.4. Primeiramente, verifica-se que fazendo a pesquisa sobre métodos de custeio em EPP's, empresas prestadoras de serviço e empresas familiares, nota-se por parte dos pesquisadores uma melhor avaliação no custeio variável. Verifica-se afirmações dos autores, que apresentam tal método como sendo o ideal para empresas com características próximas à empresa de estudo em questão. Tais informações foram levadas em conta para que o método de custeio variável fosse escolhido como ideal.

Porém, entendeu-se que além dos critérios citados anteriormente, há um segundo ponto de vista em favor do custeio por absorção. Mesmo que, como citado por Porton e Beuren (2001) a empresa de pequeno porte possui dificuldades para geração dos critérios de rateio, reitera-se que o custeio por absorção é o único aceito em documentos fiscais. Além desta exigência que sozinha seria branda para a seleção de um método para tal pesquisa, verificou-se que alguns autores insistem em valorizar este método vastamente criticado pela sua capacidade de gerar indicadores para embasar tomadas de decisões gerenciais.

A Figura 11 de Padoveze (2012) traz uma terceira opinião no mínimo passível de ser estudada. Como verificado na revisão da literatura, apenas um único trabalho apresenta o custeio integral como o mais recomendado, mesmo que apenas em caráter de curto prazo. Porém, em contra partida, a Figura 11 do autor citado acima apresenta outros três métodos de custeio que compreendem mais componentes ao desenvolvimento do custo. Destes métodos, verificou-se que o ABC, por mais que seja mais aparente em trabalhos científicos citados que o integral, foi descartada sua utilização tendo em vista a afirmação de Porton e Beuren (2001) que salientam que tal método esteja diretamente relacionado com uma reestruturação da empresa, fato difícil de ser implantado em EPP's de maneira simples. O segundo custeio a ser descartado foi o RKW, que considera os custos financeiros, o "custo do dinheiro", pois estes dados não foram disponibilizados para a pesquisa em questão.

Desta maneira, mesmo com uma pequena notoriedade nas literaturas apresentadas na revisão, e pela importância dos valores considerados neste método que não seriam nos métodos anteriores, o custeio integral foi escolhido como um terceiro método a ser testado, mesmo que com um embasamento teórico menos justificado, mas mantendo uma das primordiais características de um pesquisador, a curiosidade científica.

Assim, houve a escolha de realizar o custeio separadamente destes três métodos, a priori sem fins específicos de comparação direta, mas embasados em metodologias concretizadas na literatura e consideravelmente estudadas e utilizadas por gestores nas empresas brasileiras.

O primeiro método de custeio escolhido, o Custeio Variável, compreende apenas os custos variáveis à produção, correspondendo aos gastos compreendidos na Teoria das Restrições, porém com o acréscimo da mão de obra direta, pois era uma fatia importante no orçamento da empresa.

O outro método de custeio adotado, o Custeio por Absorção, compreende os gastos já estudados e contabilizados no custeio variável, além de adicionar as despesas gerais, bem como a depreciação. Tal método foi escolhido, pois recentemente a empresa deixou de terceirizar o setor de revelação de fotos e adquiriu seu próprio laboratório. Assim, os valores de depreciação destes equipamentos seriam interessantes de serem incluídos no custo do álbum para fins de comparação.

O terceiro método escolhido para ser utilizado, o Custeio Integral compreende os gastos alocados no custeio por absorção além das despesas e mão de obra comercial e administrativa. Tais núcleos de gastos foram julgados importantes para a contabilização, pois

principalmente as despesas comerciais oneram grande parte do faturamento da empresa, assim foram consideradas de extrema importância para a comparação.

5 PESQUISA NA EMPRESA

Nas considerações a seguir, apresenta-se a realização da pesquisa-ação, com o intuito de concluir os objetivos propostos na seção de Introdução, além de gerar argumentos e indicadores necessários para resolução da questão de pesquisa presente em mesma seção citada.

5.1 Contexto

A empresa na qual foram aplicados os métodos propostos é do ramo fotográfico e está situada na cidade de Tupã, interior de São Paulo. Segundo a Lei Estadual nº 12.044/05, Tupã é considerada o polo estadual da fotografia, onde em âmbito nacional disputa tal título com a cidade de Santa Fé/PR. Este título foi dado à cidade de Tupã pois nela estão localizadas mais de 120 empresas do ramo, fator que fez com que a Kodak criasse, na década de 90, um papel exclusivamente para ser comercializado nesta pequena cidade de pouco mais de 70 mil habitantes com o intuito de combater os famosos papéis da Fuji que eram muito vendidos na cidade.

O rol de produtos da empresa em questão apresenta o motivo da necessidade de se adequar a aplicação de um Método de Custeio. Basicamente a empresa é prestadora de serviços fotográficos, porém, (uma das características de serviços é justamente ser intangível) no seu caso a empresa trabalha com comércio, serviço e confecção de álbuns (por isso tem uma característica de fabricação de um produto tangível), pois gera um pequeno rol de materiais para o cliente, mesmo que em relação à própria Receita Federal, a empresa basicamente comercializa as memórias e imagens em forma de obra de arte. A empresa pode ser considerada “monoprodutora” pois seu objetivo é entregar o álbum impresso para as famílias e formandos. Porém, além do álbum outros agregados acompanham o rol completo de opcionais, como: Encadernação Personalizada, CD com todas as fotos adquiridas pelo aluno, Álbum virtual, Pôster (Foto Tela), DVD de filmagem dos eventos e, em alguns casos, uma revista personalizada.

Conforme consta em contrato com as turmas, o preço do serviço apresentado deve ser o mesmo para clientes de todos os estados da federação e estrangeiros. Assim, a diluição dos custos de visitas para vendas e entrega dos materiais gera um transtorno no controle e programação das despesas em um sistema simples de custeio. Outro fator relevante no que

tange todo o ramo de álbuns de formatura é a diferente demanda. Basicamente as empresas imprimem todos os álbuns de determinada turma sem ao menos saber quais/quantos alunos realmente tem interesse pelo material. Como álbuns são serviços personalizados, é difícil de se utilizar uma média histórica para selecionar a quantidade de materiais a serem produzidos.

Assim como em todos os ramos comerciais, os produtos/serviços não vendidos são armazenados em um depósito. Porém, diferentemente de um produto básico como aparelho celular, televisão, cerveja ou pacotes de TV por assinatura, o álbum apenas gera interesse de compra por parte do formando ou sua família, engessando sua saída do depósito por anos. Isso faz com que as empresas tomem uma decisão: ou a empresa disponibiliza um espaço considerável para armazenamento dos álbuns com o intuito de um dia comercializá-los, ou a empresa descarta os álbuns Não Negociados (NG's) impedindo uma possível venda futura porém removendo consideravelmente o espaço necessário de estoque.

Estas e outras peculiaridades do ramo fotográfico serão apresentadas nas próximas subseções confirmando a necessidade de se aplicar os métodos originais de Custeios Variável, por Absorção e Integral.

5.2 Estruturação de uma empresa do ramo fotográfica

Para que haja uma maior compreensão, tendo em vista as peculiaridades citadas na seção Fotografia e Suas Mudanças, a seguir serão apresentados os processos de uma empresa do ramo fotográfico, bem como algumas tomadas de decisões comuns à todas empresas do ramo.

Inicialmente, pode-se expor algumas destas principais características:

- Contratos;
- Exclusividade;
- Identificação;
- Pré-Eventos;
- Eventos de Formatura;
- Separação virtual;
- Edição das fotos;
- Venda;
- Produtos Agregados;
- NG's.

Serão apresentados a seguir as características pertinentes a cada um destes tópicos que sejam comuns a praticamente todas as empresas do ramo.

5.2.1 Contratos

É comum entre as turmas de escolas, cursos técnicos, tecnólogos e graduações a criação de um grupo de pessoas, representantes dos gostos e vontades do restante das turmas, para organizar as festividades da formatura. Tal grupo, denominado “comissão de formatura”, em via de regra é composto por membros ocupantes dos cargos de Presidente, Vice-Presidente e Tesoureiro.

Em um âmbito geral, a comissão de formatura é responsável por toda a contratação de empresas para que juntos promovam uma festividade aos seus familiares e amigos. Dentre os ramos das empresas contratadas, normalmente observa-se: Salão, Convites, Banda, *DJ*, *Buffet*, Cerimonial, Fotógrafos, Decoradores, Climatizadores e Seguranças.

Para que haja uma maior formalidade, e uma segurança legal de ambas as partes, é de praxe a formalização da prestação do serviço em um contrato assinado pela comissão de formatura.

Focando mais atentamente às empresas de fotografia, esses contratos assinados devem conter os dados dos responsáveis (comissão de formatura), o nome da instituição de ensino, os dados da empresa contratada, a quantidade de alunos aproximada, o valor e a maneira de comercialização das fotografias e os itens oferecidos pela empresa aos alunos em caráter de ajuda de custo da festividade.

Tal contrato é assinado pelas comissões de formatura em qualquer época do curso. Algumas comissões preferem fazê-lo já nos primeiros meses do curso, porém é comum encontrar no mercado algumas turmas formandas que começam os contatos com empresas de fotografia nos dias que precedem a colação de grau. A diferença do tempo de assinatura basicamente se edifica em termos de confiança. As empresas preferem uma assinatura prévia do contrato, pois tem um maior tempo de quitar a entrega dos itens à comissão de formatura, ou mesmo para poder aditar parceria com empresas congêneres ou mesmo vender o contrato. Porém, quanto mais cedo é assinado o contrato, maior a chance de alunos serem desligados das instituições, podendo encarecer o contrato na relação custo/formando.

Por mais que possa haver tal ambiguidade na decisão da assinatura do contrato, normalmente procede-se a assinatura para que não haja brecha para um concorrente assim fazê-la.

5.2.2 Exclusividade

A exclusividade de foto e filmagem dos eventos da formatura é a segurança que a empresa de foto tem quanto ao fato de outros fotógrafos entrarem para trabalhar, e possivelmente fechar acordos com pais de alunos que não tem conhecimento do contrato previamente assinado.

Em troca da exclusividade de foto e filmagem, a empresa costuma oferecer alguns itens e ajudas de custo para auxiliá-los na quitação de despesas pertinentes a festa.

Normalmente as empresas costumam oferecer celulares e computadores portáteis para serem sorteados entre os alunos, empréstimos de becas e canudos para a cerimônia de colação de grau, e principalmente dinheiro para os gastos do baile ou coquetel.

Antigamente era muito comum o uso da palavra “cachê” para a representação da quantia fornecida em dinheiro às comissões de formatura. Porém, ao passar do tempo tal termo caiu em desuso, pois dava ao entender aos pais dos alunos, que o contrato era fechado com a empresa que o maior “cachê” estava disposta a pagar, independente do serviço prestado e preço praticado nas fotografias. Assim, com o intuito de um maior profissionalismo por parte das empresas e das comissões, removeu-se tal termo de utilização das reuniões e contratos.

Normalmente há uma quantia que cada empresa oferece às comissões de formatura. Em via de regra, valores oferecidos às comissões de escolas são menores que os valores oferecidos às faculdades. Entretanto, ainda há diferenças entre escolas públicas e particulares, e principalmente entre os cursos. Basicamente a matemática é simples: Quanto maior o poder aquisitivo dos alunos e de seus pais, maior será o valor oferecido por formando. Assim, ficando o curso de Medicina de faculdades particulares como sendo um dos maiores valores oferecidos na relação quantia/formando.

Nesta etapa, o profissional responsável pela proposta do contrato deve possuir a capacidade de quantificar seu custo por formando, para que não feche o contrato com o intuito de bloquear a concorrência e acabar levando um prejuízo de um contrato financeiramente mal dimensionado.

5.2.3 Identificação

O processo de identificação dos alunos é o primeiro contato da empresa do ramo fotográfico com os futuros formandos com os quais possui contrato assinado via comissão de formatura.

Para tal, a empresa envia fotografos à instituição em uma data pré-estabelecida com a comissão de formatura para, conforme sugere o evento, identificar os alunos e colher informações cruciais dos mesmos.

Normalmente, juntamente com os fotografos, seguem alguns equipamentos utilizados nesta seção de fotos. É comum que cada formando faça a prova de sua beca, definindo assim o tamanho da peça que utilizará na colação de grau. Os alunos provam a beca, e vestem a faixa de acordo com a cor que seu tipo de curso utiliza, bem como o capelo (adereço utilizado na cabeça) e o *jabour* (adereço branco colado à beca na altura do peito).

Estando devidamente vestido, inicia-se uma seção de fotos em estúdio fotográfico com iluminação e maquinários profissionais. Neste momento o aluno possui seu primeiro contato com o canudo que, de forma similar, receberá na solenidade da colação de grau.

Toda esta produção ainda não se consolida como a principal razão de existência, tendo em vista o gasto do envio de profissionais, desgastes de equipamentos e maquinários. Em suma, a ação principal deste evento é o preenchimento da ficha de identificação apresentada na Figura 12.

Figura 12 – Ficha de Identificação de Alunos.

ÁLBUM N° _____		FOTOS _____	
Nome:			
Nome de guerra:			
Endereço: _____ N° _____			
Bairro _____ CEP _____			
Cidade _____ Est. _____			
Ponto de referência:			
Fone () _____ OP. _____		Cel. () _____ OP. _____	
Nome do Curso: _____ /OM _____			
Colégio / Faculdade: _____			
E-mail: _____		WhatsApp _____	
Facebook: _____			
INFORMAÇÕES AUXILIARES			
Nome do Pai: _____		Mãe: _____	
End. Pais: _____		N° _____ Bairro _____	
End. Trabalho: _____		N° _____ Bairro _____	
Cidade _____		Tel. Resid. () _____ Tel. Com. () _____	
REFERENTE A VENDA DO ÁLBUM, A QUEM DEVEMOS PROCURAR?			
Nome: _____			
Endereço: _____		N° _____ Tel. () _____	

Fonte: O próprio autor.

Tais informações são de extrema importância para a logística da empresa, tendo em vista que deverá visitar cada um dos endereços apresentados pelos alunos até apresentar todos os materiais produzidos ao fim do ciclo.

Tratando-se de formaturas militares, o contingente dos alunos costuma ser bem maior que comparados às faculdades e escolas dispostas nas cidades. Utilizando como exemplo, a formatura da Academia Militar das Agulhas Negras, respeitada instituição militar que tem por objetivo formar os cadetes do exército brasileiro, costuma promover mais de 400 cadetes a aspirantes todos os anos.

Assim, há uma grande variabilidade de prováveis destinos destes materiais, tendo em vista que a apresentação do material após a formatura é inviável, levando em conta que então aspirantes são liberados em recesso e vão ser alocados por todo território nacional para realização de suas atividades, e conseqüentemente, serem promovidos ao posto de 2º Tenente.

5.2.4 Pré-eventos

Os chamados pré-eventos são características peculiares a apenas algumas modalidades de cursos. Porém, tendo em vista os objetivos do trabalho, e a intenção de promover ao leitor a real maneira de funcionamento de uma empresa do ramo, optou-se pela sua exposição nesta subseção.

Utilizando um curso civil para exemplificar, seria o curso de Medicina o melhor exemplo para demonstrar um pré-evento. Normalmente ao chegar ao final do 6º semestre de curso, a comissão de formatura promove uma festividade.

O chamado “meio médico”, promovido por algumas escolas de medicina, exalta a chegada dos alunos ao fim da primeira metade do curso, sendo este um motivo de empatia dos colegas e familiares, há a festividade.

Para a empresa do ramo fotográfico, tais eventos são de grande importância para a confecção de seu álbum futuro, tendo em vista que é um momento de alegria dos alunos e familiares, há uma produção por parte de produtoras de eventos, e apresenta-se uma oportunidade da captação de fotografias que podem ser inseridas ao álbum, aumento seu valor monetário e emocional.

Porém, além do exemplo do “meio médico”, raros são os pré-eventos em formaturas civis que não sejam churrascos nem sempre bem organizados, ficando mais evidentes as inúmeras atividades que os cursos militares promovem aos seus alunos, cadetes e aspirantes.

5.2.5 Eventos da formatura

Tratando-se dos eventos da formatura, há uma maior facilidade em falar sobre, tendo em vista que raramente esses eventos diferem entre conclusão de ensino fundamental à conclusão de uma faculdade.

Basicamente, são os principais eventos da formatura:

- Cerimônia Religiosa;
- Colação de grau;
- Baile/Coquetel;
- Cerimônia militar (em cursos militares).

Tais eventos são aguardados tanto por parte da empresa contratada como por parte dos alunos contratantes.

Por parte dos alunos a explicação é voltada ao emocional. Tais eventos fecham o ciclo de estudo da turma, gerando momentos de nostalgia e orgulho envolvido.

De maneira análoga, a empresa fotográfica que foi contratada pela comissão de formatura aguarda estes eventos para que os momentos de nostalgia e orgulho por parte dos formandos e de seus familiares promovam belas fotos.

Em caráter histórico, as fotografias capturadas em momentos de emoção, em que os pais celebram a vitória de seu filho perante o curso, raramente são descartadas da venda, aumentando assim a chance de se vender o álbum.

Tratando-se financeiramente destes eventos, pode-se afirmar que torna-se o segundo maior dispêndio financeiro para realização do contrato, ficando abaixo apenas do valor cedido na exclusividade. Normalmente, os eventos da formatura costumam ser em dias diferentes, porém adjacentes. Isso faz com que a empresa envie profissionais *freelancers* para a cobertura do evento.

Em via de regra, os *freelancers* contratados são remunerados por dia, ou por evento. Tendo em vista que as empresas não mantêm todos estes profissionais empregados durante todo o ano.

Assim, a empresa possui um gasto considerável com transporte dos profissionais até a cidade onde ocorrerá a formatura, a hospedagem em hotéis, a alimentação necessária para realizar o serviço que é desgastante, além do valor que cada um deve receber como pagamento.

Tais informações fazem com que as empresas precisem de um grande capital de giro para realizar os eventos de maneira íntegra. Assim, principalmente nos meses de julho e dezembro as empresas gastam seu capital basicamente com essas despesas, tendo em vista que as datas de formaturas coincidem em escolas, faculdades e cidades diferentes.

Fica claro, com estas informações, que a data dos eventos da formatura são de grande importância no ato de fechamento do contrato, pois caso o contratante saiba que já possui contratos naquela data, deverá contratar uma nova equipe.

5.2.6 Separação virtual

Após a finalização dos eventos da formatura, as fotos costumam ser descarregadas em algum *hardware* de armazenamento, seja um servidor, HD's, DVD's ou cartões de memória.

A partir deste momento, estes arquivos ficam liberados para serem enviados ao setor de separação das fotos, que o fará de forma manual.

Infelizmente, ainda não há a disponibilidade de programas computadorizados para fazerem o reconhecimento facial de cada formando, havendo assim a necessidade de uma equipe de separação.

Antigamente, nos tempos de máquinas fotográficas analógicas que registravam as chapas em filmes, a separação ainda era mais complicada. Havia a necessidade de revelar todas as fotos batidas, replicando aquelas em que apareciam mais de um formando. Posteriormente, todas as fotos de identificações eram colocadas em prateleiras, e os montes de fotos eram separados uma a uma, olhando nas fotos e nas estantes. Tal atividade foi aprimorada graças a tecnologia, porém ainda pode ser mais refinada quando um *software* for capaz de detectar os principais formandos da foto e já reposicionando em sua respectiva pasta virtual.

5.2.7 Edição das fotos

No que tange a edição das fotos para a confecção do álbum de formatura, há uma grande discussão que paira no segmento fotográfico nos últimos anos.

Seguindo uma linha de raciocínio mais voltada à tecnologia e sustentabilidade, algumas empresas lançaram há pouco tempo, a total personalização do álbum por parte do próprio aluno.

Tal estilo de produção se constrói da seguinte maneira: a empresa fotografa a formatura como qualquer outra empresa, e as fotos passam pela atividade exposta

anteriormente, a separação virtual. Após essa separação, a empresa que segue esta filosofia de gestão pode seguir por dois caminhos, ou o representante visita a casa de cada cliente com modelos de álbuns mostruários, ou os formandos recebem um acesso a um portal *on-line*. Independente destas duas vertentes, basicamente as etapas são as mesmas. O aluno tem acesso a todas suas fotos separadas, faz a escolha do estilo do álbum, com tamanhos e formatações diferentes. O próprio aluno escolhe as fotos que constarão no álbum, bem como consegue adequar o preço à sua condição. O aluno faz o pagamento via cartão de crédito e o álbum será confeccionado conforme ele mesmo personalizou.

Esta modalidade de confecção de álbuns vem ganhando força em alguns nichos de mercado, porém ainda possui algumas desvantagens.

Basicamente, como vantagem esta modalidade apresenta o fato de não se confeccionar os álbuns de alunos que não tem interesse e comprar, e pelo fato do cliente poder personalizar e escolher as fotos que ele queira no álbum. Em contra partida, as empresas dificilmente optam por esta modalidade de confecção, tendo em vista que procura por parte direta dos clientes ainda é aquém do esperado.

A segunda filosofia para o tratamento das fotos para confecção do álbum é a maneira clássica de se preparar o material. Todas as fotos separadas na etapa anterior são tratadas por *softwares* de edição de imagem, como o *Photoshop*, o *Lightroom*, o *CorewDrall* entre outros. Assim, a empresa acaba por tratar todas as fotos não repetidas, removendo defeitos de tiragem, como olhos fechados, olhos vermelhos, plano de fundo poluído, manchas nas roupas e outros detalhes de aperfeiçoamento da foto.

Estando todas as fotos tratadas, as mesmas são encaixadas virtualmente para cada aluno, fazendo assim o seu “álbum virtual” pronto para a revelação.

5.2.8 Venda

Na subseção anterior foram expostas as duas modalidades de venda que as empresas do ramo adotam para vender os álbuns. Basicamente, antes de detalhar o processo de venda, cabe aqui fazer um comparativo do método personalizado com o método clássico:

- Vantagens: no caso da montagem personalizada, quando o próprio cliente faz suas adequações e escolhas, a chance de venda do material é maior, tendo em vista que a adequação do preço final está em seu total controle. Outra vantagem é quanto ao desperdício, tendo em vista que nesta modalidade de venda não há álbuns

produzidos sem serem comprados, gastando consideravelmente menos com a confecção, gerando menos resíduos e necessitando de um espaço físico menor.

- Desvantagens: o álbum de fotos, historicamente possui uma bagagem emocional que fundamenta a existência deste mercado, tendo em vista que os aparelhos celulares fazem fotos tão boas quanto as máquinas profissionais. Quando o representante chega à residência do formando com o respectivo álbum, uma parcela dos clientes que julgavam não ter interesse no material acabam sendo convencidas a adquirirem o material. Outra vantagem desta modalidade é vista quando um antigo cliente entra em contato com a empresa procurando seu álbum de anos atrás que, na época, não poderia comprar. Nesta modalidade seu álbum físico fica guardado, sem correr o risco de ser apagado, corrompido ou formatado.

Independente da modalidade de venda escolhida, as empresas do ramo passam por algumas peculiaridades da venda. A logística de visita e entrega deste material deve ser bem estudada por parte da administração, com o intuito de reduzir os custos de viagens e despesas desnecessárias.

Normalmente em formaturas de escolas civis, a turma é composta de alunos residentes de uma mesma cidade ou de cidades vizinhas. Porém em faculdades, principalmente nas públicas, há uma maior distribuição dos alunos no território brasileiro.

Em cursos militares esta peculiaridade é muito mais clara, tendo em vista que o concurso público aberto para preenchimento das vagas é informado em todo Brasil. Desta maneira, em todos os cursos militares há alunos de todas as regiões do Brasil que merecem ser visitados com seu álbum da mesma maneira que os alunos das regiões mais próximas são visitados.

As empresas do ramo costumam agrupar os álbuns de certa região distante para que haja um número razoável de álbuns para serem visitados, podendo demorar até um ano para conseguir formar uma carga completa para um certo destino ou região.

5.2.9 Não Negociados (NG's)

A nomenclatura adotada aos álbuns tem como principal característica a quantidade de vezes que o mesmo foi oferecido ao cliente:

- Virgem: Diz-se do álbum que nunca foi apresentado ao formando ou a sua família, historicamente são os álbuns com maior chance de venda;

- NG: Diz-se dos álbuns que já foram apresentados ao formando ou a sua família e não geraram venda, podem ficar nesta classificação até serem apresentadas em umas 3 ou 4 oportunidades. Caso não haja a consolidação da venda, são classificados como “rebolos”;
- Rebolo: Diz-se dos álbuns com um certo tempo parado na empresa, que tenha sido visitado por 3 ou 4 oportunidades e mesmo assim não foram vendidos. Normalmente são álbuns que serão vendidos a um preço bem inferior ao de mercado para alguma empresa que assuma o risco de comprá-lo e negociá-lo a um preço mais baixo que anteriormente foi apresentado.

Os NG's que voltam à empresa devem ser estocados em local apropriado, com controle de umidade, luminosidade e temperatura para que não haja nenhuma perda de qualidade das fotos e na encadernação. Porém, o espaço físico necessário é considerado um problema para as empresas. Fazendo uma associação rápida, em um curso de 400 alunos, em que 50% dos álbuns tenham sido vendidos, são 200 álbuns estocados, gerando praticamente 1 tonelada de material parado em um único curso.

É de praxe as empresas colocarem vendedores para trabalhar apenas com estes NG's. Tendo em vista essa dificuldade de vender um material já descartado em outro momento, esses profissionais recebem uma maior comissão de venda comparado ao vendedor de álbuns virgens.

5.3 Os custos associados aos métodos de custeio

Como já mencionado no trabalho, os diferentes métodos de custeio requerem diferentes informações para gerar sua respectiva informação dos custos de certo produto. Assim, seguindo as informações encontradas na literatura, porém focando-se mais ao esquema adaptado por Padoveze (2012), assim foram divididos os custos pertinentes à pesquisa:

Matérias Primas:

- Compra e frete do papel;
- Corte das resmas de papel;
- Insumos para revelação;

Materiais Diretos

- Plástico;
- Folhas de Seda;
- Conjunto de capa e estojo
- Embalagem;

Despesas Variáveis

- Afição das facas da guilhotina;
- Exclusividade;
- Brindes;
- Fotografos para formatura;
- Hotel;
- Alimentação;
- Deslocamento à formatura;
- Viagem para identificação;
- Viagem para competições;
- Comissão dos vendedores;

Mão de Obra Direta

- Folha de pagamento do setor de edição de foto;
- Folha de pagamento do setor de montagem;
- Folha de pagamento do laboratório;

Despesas Gerais

- Energia dos setores de edição, laboratório e montagem;
- Internet do setor de edição;
- Consumo de água e esgoto dos setores de edição, laboratório e montagem;
- Espaço em nuvem;

Depreciação

- Depreciação dos maquinários do laboratório;
- Depreciação da guilhotina;

Mão de Obra Administrativa/Comercial

- Folha de pagamento administrativa;
- Folha de pagamento comercial;
- Pró-labore;

Despesas Administrativas/Comerciais

- Despesas da filial;
- Combustível;
- Pedágios;
- Diárias externas;
- *Software* administrativo;
- Rede interna de internet;
- Água;
- Energia do setor administrativo;
- Telefone do setor administrativo e comercial;
- Pacote corporativo de celulares;
- Contador;
- Serviço de consulta de débitos;
- Envios de materiais para regiões distantes;

5.4 Alocação dos respectivos gastos

Após a separação dos gastos de acordo com o esquema apresentado por Padoveze (2012) na Figura 12, iniciou-se as alocações dos determinados gastos para a realização do custeio nos três diferentes métodos. Assim, tem-se a Figura 13, ressaltando que conforme descrito nos objetivos, os valores foram alterados para não exporem dados estratégicos da empresa, porém mantiveram sua proporcionalidade para validação dos resultados.

Figura 13 – Alocação dos gastos da empresa.

ALOCAÇÃO DOS GASTOS			
MATÉRIA PRIMA			
	Compra e frete do papel	R\$	3.763,66
	Corte das resmas de papel	R\$	310,00

Insumos para revelação	R\$	9.885,90
TOTAL	R\$	13.959,56
MATERIAIS DIRETOS		
Plástico	R\$	1.949,78
Folhas de seda	R\$	2.924,67
Conjunto de capa e estojo	R\$	6.623,00
Embalagem	R\$	214,80
TOTAL	R\$	11.712,25
DESPESAS VARIÁVEIS		
Afiação das facas da guilhotina	R\$	83,02
Exclusividade	R\$	70.800,00
Brindes	R\$	2.499,00
Fotógrafos para formatura	R\$	12.600,00
Hotel	R\$	1.700,00
Alimentação	R\$	2.970,00
Deslocamento à formatura	R\$	1.668,00
Viagem para identificação	R\$	1.730,00
Viagem para competições	R\$	1.041,00
Comissão dos vendedores	R\$	20.492,11
TOTAL	R\$	115.583,00
MÃO DE OBRA DIRETA		
Setor de edição de fotos	R\$	12.696,30
Setor de montagem	R\$	2.160,23
Setor de laboratório	R\$	2.810,27
TOTAL	R\$	17.666,80
DESPESAS GERAIS		
Energia da edição, laboratório e montagem	R\$	551,00
Internet do setor de edição	R\$	238,00
Água e esgoto da edição, laboratório e montagem	R\$	72,00
Espaço em nuvem	R\$	24,90
TOTAL	R\$	885,90
DEPRECIÇÃO		
Depreciação dos maquinários do laboratório	R\$	415,11
Depreciação da guilhotina	R\$	55,35
TOTAL	R\$	470,46
MÃO DE OBRA ADMINISTRATIVA E COMERCIAL		
Folha de pagamento administrativo	R\$	8.557,19
Folha de pagamento comercial	R\$	6.937,40
Pró-Labore	R\$	6.039,56
TOTAL	R\$	21.534,15
DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS		
Despesas da filial	R\$	1.864,01
Combustível	R\$	5.379,09
Pedágios	R\$	1.038,70
Diárias externas	R\$	4.620,00

Software administrativo	R\$	533,70
Rede interna de internet	R\$	133,00
Consumo de água e esgoto	R\$	36,00
Energia elétrica administrativo/comercial	R\$	247,00
Telefone do setores administrativos e comercial	R\$	613,00
Pacote corporativo de celular	R\$	978,47
Contador	R\$	1.137,62
Serviço de consulta de débitos	R\$	161,41
Envio de materiais para regiões distantes	R\$	5.780,00
TOTAL	R\$	22.360,59

Fonte: O próprio autor.

5.5 Resultados dos métodos de custeio

Após a tabulação de todos os gastos necessários para os três diferentes métodos de custeio escolhidos para serem utilizados, foram necessárias algumas adaptações aos dados para que seguissem a metodologia padrão de cada forma de custeio.

Uma das principais características padronizadas para os três métodos é a quantidade de álbuns produzidos neste exemplo prático.

O curso em questão, o qual teve seus gastos tabulados na Figura 13 correspondem a uma formatura, na qual 179 alunos se formaram.

Tendo em vista o montante apresentado e as informações que poderiam ser utilizadas para pleito em concorrência direta em outra licitação equivalente, o nome do curso, a cidade, a instituição de ensino e o ano foram omitidos, os valores apresentados correspondem a uma adaptação matemática para preservar a proporcionalidade dos números, e resguardar os dados estratégicos da empresa, assim como não encontrou-se a necessidade de apresentação pública do faturamento do curso em questão.

5.5.1 Custo baseado no método de custeio variável

Para a aplicação do custeio variável, inicialmente verificou-se pela teoria do método que seria necessário fazer a divisão de todos os gastos entre Custos (C) e Despesas (D), Fixos (F) e Variáveis (V). Sendo assim, verificou-se de acordo com a figura 14 a seguinte divisão:

Figura 14 – Separação entre custos e despesas

ALOCÇÃO DOS GASTOS	Custo/Despesa	Fixo/Variável
MATÉRIA PRIMA		
Compra e frete do papel	C	V
Corte das resmas de papel	D	V

Insumos para revelação	C	V
MATERIAIS DIRETOS		
Plástico	C	V
Folhas de seda	C	V
Conjunto de capa e estojo	C	V
Embalagem	C	V
DESPESAS VARIÁVEIS		
Afiação das facas da guilhotina	D	V
Exclusividade	D	V
Brindes	D	V
Fotógrafos para formatura	D	V
Hotel	D	V
Alimentação	D	V
Deslocamento à formatura	D	V
Viagem para identificação	D	V
Viagem para competições	D	V
Comissão dos vendedores	D	V
MÃO DE OBRA DIRETA		
Setor de edição de fotos	C	F
Setor de montagem	C	F
Setor de laboratório	C	F
DESPESAS GERAIS		
Energia da edição, laboratório e montagem	D	V
Internet do setor de edição	D	V
Água e esgoto da edição, laboratório e montagem	D	V
Espaço em nuvem	D	V
DEPRECIACÃO		
Depreciação dos maquinários do laboratório	D	V
Depreciação da guilhotina	D	V
MÃO DE OBRA ADMINISTRATIVA E COMERCIAL		
Folha de pagamento administrativo	D	F
Folha de pagamento comercial	D	F
Pró-Labore	D	F
DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS		
Despesas da filial	D	F
Combustível	D	V
Pedágios	D	V
Diárias externas	D	V
Software administrativo	D	F
Rede interna de internet	D	F
Consumo de água e esgoto	D	F
Energia elétrica administrativo/comercial	D	F
Telefone do setores administrativos e comercial	D	F
Pacote corporativo de celular	D	F

Contador	D	F
Serviço de consulta de débitos	D	F
Envio de materiais para regiões distantes	D	V

Fonte: o Autor

Assim, com o auxílio das informações da Figura 14, foi possível esquematizar na Figura 15 a Demonstração de Resultados que servirá de auxílio para a determinação das Margens de Contribuição Totais e Unitárias. Cabe a ressalva, que para que haja a obtenção de valores de margem de contribuição, há a necessidade de apresentar a Receita Líquida de certo faturamento. Como explanado acima, houve um acordo com a empresa que os dados de faturamento não seriam fornecidos a público, preservando suas características comerciais. Então, para motivo de comparação com outros métodos, a Receita Líquida de R\$ 250.000,00 foi inserida com uma adequação matemática, aplicando à Receita Líquida Real uma multiplicação por um fator sigiloso (maior ou menor que 1,0) que geraria um valor passível de aplicação dos métodos e eximindo a relação com a Receita Líquida Real do curso utilizado como objeto de estudo. Esta mesma informação será utilizada em outras oportunidades de Demonstração de Resultados para que haja confrontamento dos dados.

Figura 15 – Demonstração de Resultados Custeio Variável

RECEITA LÍQUIDA	R\$ 250.000,00
(-)CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 25.361,81
(-)DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 134.067,15
(=)MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO TOTAL	R\$ 90.571,04
(=)MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA	R\$ 505,98
(-)CUSTOS FIXOS TOTAIS	R\$ 17.666,80
(-)DESP. ADMINISTRATIVAS/COMERCIAIS	R\$ 27.076,95
(=) RESULTADO LÍQUIDO	R\$ 45.827,29

Fonte: O próprio autor.

Após o desenvolvimento desta Demonstração de Resultados, foi possível tirar algumas informações relevantes sobre este método de custeio. Uma das informações relevantes desta ferramenta é o cálculo da margem de contribuição.

Basicamente, após a utilização do custeio variável, fica possível verificar que após a dedução dos gastos variáveis deste determinado curso, baseando-se em uma Receita Líquida de R\$ 250.000,00, sobram R\$ 90.571,04 (Margem de Contribuição Total) que devem ser suficientes para sanar todos os demais gastos da empresa em determinado período, além de gerar o lucro que a empresa espera com a venda do curso. Consequentemente, após dividir esta quantia pelos 179 álbuns produzidos, encontramos uma Margem de Contribuição

Unitária de R\$ 505,98. Ou seja, esta é a parcela do valor de cada álbum que foi responsável por pagar os demais custos fixos, administrativos e comerciais da empresa, além de participar do lucro deste contrato.

5.5.2 Custo baseado no método de custeio por absorção

Para o Método de Custeio por Absorção, e conseqüentemente o método de custeio apresentado na subseção seguinte, houve a necessidade de utilizar-se um sistema de rateio para a alocação dos custos fixos.

Tal forma de rateio, conforme apresentado na revisão da literatura, é de extrema importância pois pode mascarar ou exaltar valores.

No trabalho em questão, o método de rateio para os custos fixos levou em consideração o tempo necessário para a completa produção do curso, desde o instante em que o departamento de criação iniciou o trabalho de separação virtual das fotos, até quando o último álbum estava montado e embalado.

Utilizando tais fatores para a composição do rateio, com o valores já inclusos na tabulação da Figura 12. Na literatura encontra-se diferentes variáveis que já foram utilizadas como critério de rateio para custeio por absorção. No próprio livro de Martins e Rocha (2015), no capítulo de custeio por absorção, foram utilizados como critérios de rateio a quantidade de peças produzidas e a quantidade de pontos de inspeção, além deste exemplo outros materiais trazem exemplos práticos onde a quantidade de matéria prima utilizada é fator limitante para realização do rateio. No caso em questão, pela empresa ser monoprodutora não há a possibilidade de ratear estes custos com outros produtos/serviços. O que foi verificado foi que a duração de um curso, como o objeto de estudo, ocupa praticamente um mês de trabalho dos funcionários. Assim, o único rateio possível de se utilizar foi a quantidade de dias trabalhados neste curso, pois seria a maneira de transformar os gastos mensais em parcelas diretamente alocadas ao custeio. Para este curso em estudo, observou-se uma duração de 20 dias úteis trabalhados, em um mês com 22 dias úteis, para a total finalização do curso. Assim, os gastos indiretos mensais foram rateados em um coeficiente de $20/22$ (0,909) para alocação no custeio.

Para a alocação do consumo de água e esgoto, além do coeficiente de rateio apresentado acima, também houve a separação pela quantidade de funcionários dos três setores. Como estes somam $2/3$ do quadro de funcionários internos da empresa, a conta de água e esgoto foi rateada em $20/22$ e em seguida $2/3$ ($0,909 \times 0,667$), o que gerou um coeficiente de 0,606 .

Para uma melhor compreensão, a Figura 16 demonstra o cálculos dos valores de Despesas Gerais, Mão de Obra Administrativa e Comercial e Despesas Administrativas e Comerciais.

Figura 16 – Rateio das Despesas Indiretas

RATEIO DOS GASTOS		VALOR MENSAL	COEF. DE RATEIO	VALOR UTILIZADO
DESPESAS GERAIS				
	Energia da edição, laboratório e montagem	R\$ 606,16	0,909	R\$ 551,00
	Internet do setor de edição	R\$ 261,83	0,909	R\$ 238,00
	Água e esgoto da edição, laboratório e montagem	R\$ 79,21	0,909	R\$ 72,00
	Espaço em nuvem	R\$ 27,39	0,909	R\$ 24,90
MÃO DE OBRA ADMINISTRATIVA E COMERCIAL				
	Folha de pagamento administrativo	R\$ 9.413,85	0,909	R\$ 8.557,19
	Folha de pagamento comercial	R\$ 7.631,90	0,909	R\$ 6.937,40
	Pró-Labore	R\$ 6.644,18	0,909	R\$ 6.039,56
DESPESAS ADMINISTRATIVAS E COMERCIAIS				
	Despesas da filial	R\$ 2.050,62	0,909	R\$ 1.864,01
	Software administrativo	R\$ 587,13	0,909	R\$ 533,70
	Rede interna de internet	R\$ 146,31	0,909	R\$ 133,00
	Consumo de água e esgoto	R\$ 59,41	0,606	R\$ 36,00
	Energia elétrica administrativo/comercial	R\$ 271,73	0,909	R\$ 247,00
	Telefone do setores administrativos e comercial	R\$ 674,37	0,909	R\$ 613,00
	Pacote corporativo de celular	R\$ 1.076,42	0,909	R\$ 978,47
	Contador	R\$ 1.251,51	0,909	R\$ 1.137,62
	Serviço de consulta de débitos	R\$ 177,57	0,909	R\$ 161,41

Fonte: O próprio autor

De acordo com Martins e Rocha (2015), na Demonstração de Resultados obtida pelo custeio por absorção, deve-se levar em conta Custos Fixos, Custos Variáveis e Despesas Variáveis, como observa-se na Figura 17:

Figura 17 – Demonstrativo de Resultados Custeio por Absorção.

RECEITA LÍQUIDA	R\$ 250.000,00
(-)CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 25.361,81
(-)CUSTOS FIXOS	R\$ 17.666,80
(=)MARGEM BRUTA	R\$ 206.971,39
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 134.067,15
(-) DESPESAS FIXAS	
(=) RESULTADO LÍQUIDO	R\$ 72.904,24

Fonte: O próprio autor.

5.5.3 Custo baseado no método de custeio integral

O terceiro método utilizado para valoração dos custos de produção do curso em questão foi o Método de Custeio Integral.

Conforme consta na literatura, o método de custeio integral possui algumas características que compreendem mais tipos de gastos ao resultado final de seu custeio.

Conforme o modelo baseado em Padoveze (2012), o Método de Custeio Integral engloba os seguintes itens em sua composição de custo:

- Matérias primas;
- Materiais diretos;
- Despesas variáveis;
- Mão de obra direta;
- Despesas Gerais;
- Depreciação;
- Mão de Obra administrativa e comercial;
- Despesas administrativas e comerciais.

Na mesma maneira como citado na subseção anterior, há a necessidade de gerar um coeficiente de rateio para alguns dispêndios para a Mão de Obra e Despesas Administrativas e Comerciais.

Em alguns fatores como as Folhas de pagamento, Pró-labore, Despesas da filial, *Software* administrativo, Rede interna de internet, Energia elétrica administrativo/comercial, Telefone administrativo/comercial, Pacote corporativo de celular, Contador e Serviço de consulta de débitos foram rateados com o mesmo coeficiente de 20/22 utilizado nos custos fixos do custeio por absorção.

Para os casos de Consumo de combustível, Pedágios, Diárias externas e Envio de matérias para regiões distantes, não houve a necessidade de haver o rateio, pois há como mensurar exatamente os valores gastos com tais núcleos de gastos utilizando-se de notas e recibos.

Assim, após todos os rateios cujos valores compreendem a tabulação da Figura 12, foi possível obter a seguinte Demonstração de Resultados na Figura 18 de acordo com Martins e Rocha (2015):

Figura 18 – Resultado do Método de Custeio Integral.

RECEITA LÍQUIDA	R\$	250.000,00
(-)CUSTOS VARIÁVEIS	R\$	25.361,81
(-)CUSTOS FIXOS	R\$	17.666,80
(=)MARGEM BRUTA	R\$	206.971,39
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$	134.067,15
(-) DESPESAS FIXAS	R\$	27.076,95
(=) RESULTADO LÍQUIDO	R\$	45.827,29

Fonte: O próprio autor.

5.6 Os diferentes custos dos diferentes custeios

Assim como em outras técnicas, sejam estas rotineiras ou específicas em processos, diferentes métodos de se concluir certo objetivo, podem refletir em diferentes resultados. Não necessariamente com soluções únicas e triviais, porém com cada uma de sua peculiaridade.

No caso em questão, foram observados três resultados diferentes quanto o custo unitário médio de cada álbum do curso escolhido.

Para que houvesse a possibilidade de calcular o custo unitário de cada produto, de acordo com cada um dos elementos dos diferentes métodos de custeio, foi realizada a seguinte separação:

- Custeio Variável: Foram levados em consideração a totalidade dos custos variáveis e das despesas variáveis, sendo que os demais gastos foram agregados ao DRE.
- Custeio por Absorção: Foram levados em consideração a totalidade dos custos variáveis, dos custos fixos e das despesas variáveis, sendo que as despesas fixas foram debitadas dos resultados do período.
- Custeio Integral: Foram levados em consideração a totalidade dos custos, fixos e variáveis, e das despesas, fixas e variáveis.

Notoriamente é possível verificar a diferença monetária de cada produto por cada um dos métodos de custeio propostos apenas com uma simples comparação de cifras, como na Figura 19.

Figura 19 – Comparação dos resultados dos métodos de custeio.

MÉTODOS DE CUSTEIO	CUSTO UNITÁRIO	
MÉTODO DE CUSTEIO VARIÁVEL	R\$	890,66
MÉTODO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO	R\$	989,36
MÉTODO DE CUSTEIO INTEGRAL	R\$	1.140,63

Fonte: O próprio autor.

A diferença crescente entre os custos unitários dos três métodos de custeio são causadas por motivos intuitivos e de simples motivação. Martins e Rocha (2015) já haviam apresentado um resultado de valoração unitária de custos mediante a aplicação de diversos métodos de custeio.

Em concordância com o esquema adaptado de Padoveze (2012), os resultados de Martins e Rocha (2015) apresentam um crescimento no custo unitário com a adição de outros custos ao método utilizado.

Assim, Martins e Rocha (2015) ao fazerem a valoração unitária de estoque encontraram como o menor valor monetário aquele que foi concebido pelo Método de Custeio Variável, e justificam apontando que o fato de debitar os custos fixos e despesas diretamente no resultado do período da empresa, acaba por gerar valores menos expressivos. De maneira análoga, o maior custo unitário encontrado pelos autores foi gerado a partir do Método de Custeio Pleno (Integral), justamente por debitar todos os custos e gastos de administração nos custos, o que outros métodos o fariam nos resultados.

Intuitivamente o custo encontrado pelo Método de Custeio por Absorção por Martins e Rocha (2015) também estão classificados entre os dois extremos de resultados: Variável e Integral.

Tratando-se das características pertinentes aos métodos para com o ramo em que a empresa de estudo está fundamentada, foi possível verificar diversas dificuldades no que tange à capacidade de segregação de despesas.

Por se tratar de empresas do ramo de formaturas em geral, as empresas tem diariamente equipes externas fazendo diversos trabalhos para diversos cursos. As empresas congêneres buscam vencer a barreira da logística agrupando diversos eventos de diversos para uma mesma equipe, seja na tiragem de fotos ou na venda.

Também há a dificuldade para as empresas que trabalham com a produção de mais de um curso por vez nos seus setores de criação, pois fica invisível aos resultados uma maneira de se promover os rateios, por exemplo, da mão de obra dos funcionários de edição quando estão trabalhando em mais de um curso simultaneamente.

Independente do custo escolhido como ideal para o caso estudado, quaisquer um dos três valores encontrados podem trazer aos leitores leigos ao assunto de álbuns de formatura, a real importância econômica do ramo, bem como o valor material do que é oferecido pelas

empresas congêneres aos seus clientes. Valor este que muitas vezes não é se quer comparado ao valor emocional/pessoal do produto apresentado aos formandos e suas famílias.

7 CONCLUSÕES

A proposta do presente trabalho era fazer uma avaliação de três métodos de custeio encontrados na bibliografia, escolhendo-os de acordo com a natureza dos dados que os mesmos levam em consideração em cada respectiva metodologia, quando aplicados em empresa de formaturas. Inicialmente, tratava-se como objetivo a aplicação apenas a utilização do método de custeio por absorção, justamente por sanar a necessidade de compatibilidade com o fisco. Porém, a necessidade de aprimorar os resultados a fim de contribuir para o real resultado da empresa estudada, dois outros métodos de custeio foram implementados à pesquisa, o método de custeio variável e o método de custeio integral.

Para a coleta de dados, optou-se pela verificação direta dos documentos internos da empresa, bem como as notas e faturas de seus gastos por completo. Nesta etapa, ficou clara a necessidade de uma gestão organizacional mais metódica e sistematizada, a fim de gerar documentos para consulta de gastos mais rápidos e diretos, possibilitando a construção de relatórios específicos para os dispêndios de cada setor da empresa, sem eles filtrados por pedido, por data, material ou fornecedor.

Os resultados de custo de cada método utilizados remontam sobre o seu contexto teórico de aplicação. Cada um dos métodos leva em consideração uma parte dos débitos da empresa. Como mencionado acima, inicialmente optou-se pela aplicação apenas do método de custeio por absorção por tratar-se do único método aceito pelo fisco. Em concordância com a vasta literatura observada, apresentou-se o receio dos resultados do método em questão não terem como principal característica de seus resultados, dados para tomadas de decisões administrativas e comerciais. Assim, com o intuito de abranger os resultados e promover uma pesquisa com maior teor verídico das ações da empresa, escolheu-se dois outros métodos que abrangessem diferentes fontes de custos, o método de custeio variável que considera apenas as despesas variáveis ao pedido, e o método de custeio integral, que debita aos resultados do produto todos os custos pertinentes à produção, administração e comercial. Assim, os resultados encontrados seriam responsáveis por abranger um maior universo dos possíveis valores de custos por álbum.

Graças a aplicação metódica junto à teoria de cada método, os resultados dos custos unitários e das Demonstrações de Resultados foram compatíveis com os esperados na literatura pesquisada.

Ao que tange o custo unitário calculado por cada método, o custeio variável foi responsável pelo custo unitário com menor valor, em ordem crescente seguido pelo resultado

encontrado pelo método de custeio por absorção que por sua vez foi mensurado em menor valor quando comparado ao resultado encontrado pelo método de custeio integral.

Tais diferenças geram pertinência para concluir que a diferença menos significativa entre os resultados dos métodos de custeio variável e por absorção comprovam que a empresa de estudo não possui gastos significativamente grandes com suas despesas gerais, bem como não há uma significativa depreciação de seu maquinário em seu processo produtivo.

Porém, quando ambos os resultados descritos anteriormente são comparados ao resultado do custeio integral, verifica-se uma grande parcela acrescida ao montante, representada pela significativa folha salarial administrativa e comercial, bem como os gastos com tais setores. Demonstrando que, se não for bem administrada, a empresa pode possuir uma fragilidade em seus gastos em setores que não necessariamente estejam ligados à produção, mas ao seu escoamento, ao atendimento aos seus clientes e à administração do seu resultado final.

Verificando os resultados encontrados pelos diferentes métodos de custeio estudados na presente pesquisa, houve base teórica suficiente para aplicar à empresa uma rotina de custeio a cada pedido realizado. Ficou claro que mensalmente a empresa deve aplicar um dos métodos de custeio para que possam reformular seus futuros contratos, adequando seus preços de venda, bem como suas propostas nas licitações em que tem interesse em participar.

Após a discussão dos resultados, há base para que se faça a escolha do método mais correto para aplicação na empresa objeto de estudo. O método de custeio por absorção, por mais que seja um método obrigatório aos olhos do fisco, não deve ter a continuidade de sua aplicação voltada para as informações gerenciais e comerciais da empresa, mantendo-se apenas para a obrigação fiscal. Já para o aperfeiçoamento da gestão empresarial em questão, foi escolhido que o método de custeio variável seja o mais adequado segundo as ponderações abaixo:

- O método de custeio variável foi o método citado de maneira mais positiva na revisão bibliográfica de outros autores que contemplam EPPs, empresas prestadoras de serviços e empresas familiares. Assim, a carga de responsabilidade de possuir um método que está de acordo com grande parte da literatura pesquisada concretiza um dos pontos de tomada de decisão para esta escolha;
- Quanto as Demonstrações de Resultados, o método de custeio variável é capaz de gerar um resultado importante para a gestão da empresa, a Margem de Contribuição. Com este dado, as ações estratégicas da empresa podem ser redirecionadas para que se avalie as propostas de contratos futuros, e auxiliam a

formação de propostas de preços de venda em futuras negociações, tendo em vista que esta Margem de Contribuição deverá ser responsável por assumir gastos vitais para a empresa, além de contribuir para o lucro do contrato.

- Quanto a escolha do método de custeio embasado por Padoveze (2012) para a geração do custo unitário, possuir o menor valor dentre os três métodos aplicados não caracteriza uma “irresponsabilidade” com os demais dispêndios, mas sim purifica o resultado matemático que afasta desta razão unitária gastos que são voltados à empresa independentemente do curso a ser estudado.

A limitação principal da pesquisa remete ao custeio quanto à metodologia de venda dos álbuns NG. Basicamente, a pesquisa foi feita em um curso que já teve sua venda realizada e considera-se que não há a possibilidade de venda de mais nenhum de seus exemplares estocados no almoxarifado da empresa. Tal curso foi escolhido pois, como mencionado em seções acima, os cursos de instituições de ensino superior públicas possuem prováveis clientes espalhados por todo o território nacional e em outros países. Isso faz com que o processo de venda seja uma etapa demorada, e em muitos casos como os clientes que residam fora do eixo SP, MG e RJ recebam seus materiais em lotes mistos, que ocorrem duas vezes por ano.

Assim, a contabilização total de seus custos, que incluem as viagens para estas regiões, devem aguardar por períodos de até seis meses após a conclusão de sua produção. Além destes roteiros localizados fora da rota mensal da empresa, os álbuns que ficam nos almoxarifados da empresa (NG) possuem uma considerável chance de venda, e muitas vezes são procurados pelos próprios alunos após alguns anos de sua formatura.

Quando ocorre tal pedido, o álbum deve ser deslocado até o formando, seja via transportadora, ou mesmo via representante. Independente de qual método de entrega seja escolhido, esta gera gastos à empresa, que segundo o método de custeio integral, devem ser alocados em suas variáveis.

Então, os resultados encontrados pelo custeio demonstram uma situação que podem representar a realidade do curso produzido, porém não pode-se concluir que este resultado será concretizado após um grande período passado da produção, em concordância com Bernardes (1999) que salienta que o custeio variável tem sua valia até o médio prazo. Bem como o custeio, os resultados positivos (lucro) também podem ser alterados com o passar dos anos.

Com tais peculiaridades, seria interessante em um trabalho futuro, realizar o processo de mudanças do custo unitários de um curso período a período, para que possa ser

comprovada ou não a significativa mudança de seus valores. Bem como, realizar um estudo multicaso, com diferentes cursos, afim de tentar gerar um método de custeio próprio, baseado nos métodos contemplados pela literatura, que seja representativo para outras empresas congêneres.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONICE, M. Os métodos de custeio: vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipo de organizações apresentadas pela literatura. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.
- ALBANEZ, T; BONIZIO, R. C. A contabilidade gerencial como fator condicionante à sobrevivência das micro e pequenas empresas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa/PB. **Anais...** João Pessoa/PB, 2007, p. 1-16, dez/2007.
- ALMEIDA V. L.; SANTOS, F. F.; SANTA CATARINA, A.; CASTRO, J. E. E.; SELIG, P. M. Formação do preço de venda nas indústrias de pequeno porte do setor moveleiro. In: CONGRESO DEL INSTITUTO INTERNACIONAL DE COSTOS, 10, 2007, Lyon - França, **Anais...** Lyon – França, p. 637- 649. 2007.
- ALMEIDA, L. B. DE; SANTOS, A. R. DOS. Práticas de contabilidade de custos: uma investigação nas indústrias paranaenses. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 1, 2007.
- ALONSO, M. Custos no serviço público. **Revista do serviço público**, ano 50, n.1. 1999.
- ANDREAZZA, E.; PAQUAL, L.; LORENSI, M.; CASTILHOS, R. S.; PISTORE, G. C. Análise da gestão dos custos no setor moveleiro de São Marcos. In: VI SEMINÁRIO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA FSG, n. 1, v. 4, 2013, **Anais...** 2013, p. 1-24.
- ARAUJO, C. S. C.; RENTES, A. F. A metodologia *kaizen* na condução de processos de mudança em sistemas de produção enxuta. **Revista gestão industrial**, v. 2, n. 2, p. 133-142, 2006.
- BADEJO, M. S. **Aplicação do Método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) no agronegócio**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre/RS. 139 p. Porto Alegre. 2000.
- BENJAMIN, W. A short history of photography. **The Literarische Welt**, v. 7, p. 5-27, Londres. 1931.
- BERNARDES, S. **Implementação do Método da Unidade de Esforço de Produção em um Pequena Indústria Moveleira em Santa Catarina: Estude de Caso**. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC. 145 p. Florianópolis. 1999.
- BEUREN, I. M. Evolução histórica da contabilidade de custos. **Contabilidade. Vista & Revista**, Belo Horizonte/MG, v. 5, n. 1, p. 61-66, fev. 1993.
- BEUREN, I. M.; SOUSA, M. A. B. DE.; RAUPP, F. M. Um estudo sobre a utilização de sistemas de custeio em empresas brasileiras In: VIII CONGRESO DE CONTABILIDAD, CHACO (ARG), **Anais...** f. 20, 2017.

BEZERRA, B. A Percepção dos Gestores de Pequenas e Médias Empresas sobre a Importância das Informações Geradas pelo Sistema de Informação Contábil. In: SEMINÁRIO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PERNAMBUCO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5, Recife/PE **Anais...** Recife/PE, 2011, p. 1-13, 2011.

BLEICHER, C. E.; FORCELLINI, F. A. A definição do sistema de custeio, visando a análise gerencial em pequenas e médias empresas: proposta de um método. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, João Pessoa/PB, **Anais...** João Pessoa/PB, 2007, p. 1-16.

BOMBONATTO, P. F., LAIMER, C. G.; LAIMER, V. R. Controle de gestão nas pequenas empresas familiares da indústria metalomecânica. **Revista de Administração e Comercio Exterior**, v. 2, n.2, p. 89-105, 2016.

BONETTO, P. C. P.; PISTORRE, G. C. Formação do preço de venda de um produto semipersonalizado em uma empresa de móveis. **Revista científica da escola de gestão e negócios**, v. 4, n. 2, p. 1-17, 2015.

BORGERT, A.; SILVA, M. Z. Método de custeio híbrido para gestão de custos em uma empresa prestadora de serviços. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, Florianópolis/SC, **Anais...** Florianópolis/SC, 2005, p. 1-16.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos em Empresas Modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Lei n. ° 9.841, de 5 de outubro de 1999. Planalto do governo. Brasília, DF.

BRASIL. Lei n. ° 123, de 14 de dezembro de 2006. Planalto do governo. Brasília, DF.

BRASIL. Lei n. ° 155, de 27 de outubro de 2006. Planalto do governo. Brasília, DF.

BRASIL. Lei n.° 12.044, de 21 de setembro de 2005. Assembleia Legislativa de São Paulo. São Paulo, SP.

BRESCIANI, R. **Mercado fotográfico recupera-se da estagnação**. 2005. Disponível em: <<http://www.abimfi.org.br/midia.asp>>. Acesso em: 25 de maio de 2016.

BUENO, T. Álbum de família: a criação de uma crônica particular. **Estudos linguísticos**, v. 36, n. 3, p. 348-356, set/dez 2007.

CALLADO, A. L. C.; ALMEIDA, M. A.; CALLADO, A. A. C. Gestão de custos em micro, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, Florianópolis/SC, **Anais...** Florianópolis/SC, 2005, p. 1-15.

CALLADO, A. L. C.; MIRANDA, L.C.; CALLADO, A. A. C. Fatores associados à Gestão de Custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**, v. 13, n. 1, p. 64-75, 2003.

CAPLE, H. Anyone can take a photo, but. **Digital Journalism**. v. 2, n.3, p. 355-365, 2014.

CARARETO, E. S.; JAYME, G.; TAVAREZ, M. P. Z.; VALE, V. P. Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis/GO, v. 2, n. 2, jul/dez 2006.

CASTRO, C. A. O.; SANTOS, E. M.; HIRAIDE, R. A. B.; GOMES, A.; LAMEU, M. A.; LIMA, I. G. A gestão estratégica dos custos como diferencial competitivo para as micro e pequenas empresas. **Gestão e Foco**, v. 7, n.1, p. 1-11, 2015.

CIA, J. N. S.; SMITH, M. S. J. O papel da contabilidade gerencial nas PME's (Pequenas e Micro Empresas): Um estudo nas empresas de calçados de Franca/SP. In: ENCONTRO DE ESTUDO SOBRE EMPREENDEDORISMO E GESTÃO DE PEQUENAS EMPRESAS (EGEPE), 2, Londrina/PR, **Anais...** Londrina/PR, 2001, p. 437-449, 2001.

COELHO, M. B. V. O campo da fotografia profissional no Brasil. **Varia Historia**, v. 22, n. 35, p. 77-99, jan/jun 2006.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. O Custeio-Alvo como suporte às decisões para desenvolver novos produtos: Um estudo em indústria moveleira. **Revista Produção Online**, Florianópolis/SC, v. 5, n. 1, mar/2015.

CORONETTI, J.; BEUREN, I. M.; de SOUZA, M. A. B. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 10, n. 2, p. 324-242. Mai/Ago 2011.

CORREIA, J. J. A.; LIMA, A. C. S.; SILVA, M. V. S.; GALVÃO, N. M. S.; SOARES, A. P. Contabilidade gerencial: Instrumento de gestão para Micro e Pequenas Empresas. In: SIMPÓSIO DE CONTABILIDADE, 1, Recife/PE, **Anais...** Recife/PE, 2016, p. 1-12, 2016.

COUGHLAN, P.; COUGHLAN, D. Action research for operation management. **International Journal of Operations & Productions Management**, v. 22, n. 2, p. 220-240, 2002.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DIAS, E. A.; PADOVEZE, C. L. Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custos do produto: um estudo de caso em empresa de graxas e óleos industriais. **Revista Eletrônica Gestão e Sociedade**. ed. 2, p. 1-22, 2007.

DIAS, I. P. Algumas observações sobre a margem de contribuição. **Revista Administração de Empresas**, v. 7, n. 24, p. 79-101, 1967.

DUTRA, R. G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FARIAS, V. M.; LEMBECK, M. Aplicação do método de custeio UEP em pequena empresa industrial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, 2005, Florianópolis/SC, **Anais...** Florianópolis/SC: 2005, p. 1-12.

FELIZARDO, A.; SAMAIN, E. A fotografia como objeto e recurso de memória. **Discursos fotográficos**, v.3, n.3, p. 205-220, 2007.

FERNANDES, F. C.; HEIN, N. Gestão de custos em indústrias do setor moveleiro estabelecidas no oeste de Santa Catarina – um estudo multicase. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa, **Anais...** João Pessoa: 2007, p. 1-16.

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

GERIGK, W.; TARIFA, M. R.; ALMEIDA, L. B.; ESPEJO, M. M. S. B. Custos do serviço na administração pública municipal: um estudo utilizando o método do custo padrão. In: XIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, 2007, João Pessoa, **Anais...** João Pessoa: 2007, p. 1-16.

GERNSHIEM, H. The 150th anniversary of photography. **History of photography**, v.1, n.1, jan, 1977.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo, Atlas, 1999.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2002.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados-MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

HAMANN, E. V.; PEREIRA, E. M.; BARRETO Junior, E. A.; NASCIMENTO Junior, E. R.; SILVA, B. F. Custos para tomada de decisão para agroindústrias familiares da região de Planaltina-DF. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, Belo Horizonte/MG, **Anais...** Belo Horizonte/MG, 2010, p. 1-15.

HOJI, M. **Administração Financeira uma abordagem prática: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 1986.

IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

KASSAI, S. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. **Caderno de estudos**, São Paulo/SP. v. 9, n. 16, p. 60-74, 1997.

KRAEMER, T. H. **Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global**. 1995. 148f. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre/RS. 1995.

KREMER, A. W.; RICHARTZ, F. Desenvolvimento de um modelo de custeio híbrido para empresas prestadoras de serviço por encomenda. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, Rio de Janeiro/RJ, **Anais...** Rio de Janeiro/RJ, 2011, p. 1-16.

LARA, E. P.; ROBLES JUNIOR, A. Proposta de introdução de uma gestão estratégica de custos para as micro e pequenas empresas. **Revista Científica Ciências Jurídicas e Empresariais**, v. 2, n. 2, p. 51-65, 2001.

MACHADO, A. W.; OLIVERA, D. D.; LEITE, E. B.; LANA, A. M. Q. Fotografia analógica x digital: a diferença na qualidade é perceptível? **Dental Press Ortodon Ortop Facial**, v. 10, n.4, p. 115-123, 2005.

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

MARTINS, E. ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2015, 176 p.

MAUAD, A. M. Através da Imagem: Fotografia e História Interfaces. **Tempo**, v.1, n.2, p. 73-98, 1996.

MAYA, E. E. Nos passos da história: O surgimento da fotografia na civilização da imagem. **Discursos Fotográficos**, v.4, n.5, p.103-129, 2008.

MELLO, C. H.; TURRIONI, J. B.; XAVIER, A. F.; CAMPOS, D. F. Pesquisa-ação na engenharia de produção: proposta de estruturação para sua conduta. **Produção**, v. 22, n. 1, p. 1-13, jan/fev 2012.

MELO, J. F. M; SEVERIANO FILHO, C. Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 9, Florianópolis/SC, **Anais...** Florianópolis/SC, 2005, p. 1-10, 2005.

MIGUEL, P. A. C. Estudo de caso na engenharia de produção: estruturação e recomendações para sua condução. **Produção**, v. 17, n. 1, p. 216-229, 2007.

MORGADO, J. F. **Aplicação do Método da UEP em uma Pequena Empresa de Confeção de Bonés**: Um Estudo de Caso. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC, 145 f., 2003.

MORGAN, B. F.; ROSA, M. S. Custos em empresas prestadoras de serviço: o conceito de objeto de custo e a realidade das empresas. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n.4, p. 97-111, 2006.

MOTTA, F. G.; ESCRIVÃO FILHO, E. Fatores influentes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicaseos. **Produto & Produção**, v. 6, n. 1, p. 33 - 45, fev. 2002.

MOTTA, G. F. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas**: estudo multicaseos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos - SP. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo. São Carlos/SP. 205 p. São Carlos. 2000.

NEVES, J. L. Pesquisa qualitativa – características, usos e possibilidades. **Caderno de pesquisas em administração**, v. 1, n. 3, p. 5, 1996.

OLIVEIRA, E. L.; BEUREN, I. M. Adequação ao controle de gestão às contingências ambientais em empresa familiar do ramo de papel e celulose. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 1, p. 1-17, 2009.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**, 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEREIRA, F. H. **Metodologia de Formação de Preço de Venda para Micros e Pequenas Empresas**. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis/SC. 158 p. Florianópolis. 2000.

POMPERMAYER, C. B. Sistema de gestão de custos: Dificuldades na implantação. **Revista FAE**, v. 2, n. 3, p. 21-28, set/dez. 1999.

PORTON, R. A. D.; BEUREN, I. M. Configuração de Um Sistema de Custos para uma Pequena Empresa Comercial. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, São Leopoldo/RS, **Anais...** São Leopoldo/RS, 2001, p. 1-17, 2001.

PUPIM, E. K. **Gênese documental de álbuns fotográficos**: Um estudo de caso aplicado a uma indústria de grande porte. 2010. 166 f. Dissertação de mestrado em Ciência da Informação. Universidade Estadual Paulista. Marília/SP. 2010.

PUPIM, E. K.; MADIO, T. C. C. Delineando las funciones del sector de archivo de álbumes de uma indústria fotográfica. **Ibersid**, v.4, p. 229- 242. 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. S. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3 ed. São Paulo, Atlas, 2006.

ROSA, F. L. Terceirizar ou Investir: um estudo sobre os custos numa empresa de serviços fotográficos. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 16, Fortaleza/CE, **Anais...** Fortaleza/CE, 2009, p. 1-16, 2009.

SALGADO, E. **Mercado fotográfico brasileiro**. 2011. Disponível em: <<http://edmundosalgado.blogspot.com.br/2011/03/mercado-fotografico-brasileiro.html>>. Acesso em: 25 de maio de 2016.

SANTOS, G. P.; ALVES, D. F.; BARRETO, M. O. R. A utilização da contabilidade de custos como ferramenta para o fortalecimento de uma micro empresa do segmento de confecção em Fortaleza. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 3, n. 1, p. 2-19, 2012.

SANTOS, R. V. Modelagem de sistemas de custo. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo**. São Paulo, n. 7, p. 62-74, abr. 1999.

SANTOS, J. I. R.; MORAES, S.; SANTOS, L. S. S. Sistema de custeio: ferramenta indispensável para micro e pequenas empresas de serviço de limpeza. **Revista administração e contabilidade**, v. 3, n. 5, p. 1-14, jun/2016.

SANTOS, V.; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, Natal/RN, v. 8, n. 1, p. 1-34, 2016.

SEBRAE. **12 anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade de empresas**. 2010. Disponível em: < <http://www.sebraesp.com.br/index.php/235-uncategorised/institucional/pesquisassobremicroepequenasempresaspaulistas/mortalidade-das-empresas/10130-12-anos-de-monitoramento-da-sobrevivencia-e-mortalidade-de-empresas-ago-10>>. Acesso em: 25 de maio de 2016.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**. 2015. Disponível em:< <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf>>. Acesso em: 07 de maio de 2018.

SEBRAE. **Estúdio fotográfico**. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 25 de maio de 2016.

SEBRAE. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. 108 f. 2014.

SEGURA, L. C. MAGALHAES, J. C.; SANTOS, L. A.; MIZOGUCHI, R. J.; MARQUES, W. D. A. Os gestores das PME's e os relatórios contábeis: uma pesquisa sobre o conhecimento dos gestores com vistas para a implantação do CPC para PME. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 17, Belo Horizonte/MG, **Anais...** Belo Horizonte/MG, p. 1-16, nov/2010.

SILVA, J. A. D.; SANTOS, H. C.; SILVA, A. A importância da gestão de custos como diferencial para micro e pequenas empresas. **Revista Organizações e Sociedade**, v. 5, n. 4, p. 79-92, jul./dez. 2016.

SOUZA, L. E. **Fundamentos de contabilidade gerencial: um instrumento para agregar valor**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

SPECHT, K., GIENORSKI, L. C., NAKAGAWA, M. Sistema de custeio aplicado em fábrica de móveis. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8, São Leopoldo/RS, **Anais...** São Leopoldo/RS, p. 1-16, outubro/2001

STEFANO, N. M. Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o activity based costing (ABC). **Estudios gerenciales**, v. 27, n. 121, p. 15-37, 2011.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa-ação**. São Paulo: Cortez, 2005.

TRENTIN, M. G.; ADAMEZUK, G.; LIMA, J. D. DE. Análise de custos no setor moveleiro: um estudo de caso em uma empresa rodutora de componentes para móveis. In: XXIX ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, 29, 2009, Salvador, **Anais...** Salvador: ABEPRO, 2009, p. 1-14.

TUPÃ, Prefeitura Municipal. Secretaria Municipal de Economia e Finanças. Petição n° 6.172 de 13 de agosto de 2009.

TURRIONI, J. B.; MELLO, C. H. P. **Metodologia de Pesquisa em Engenharia de Produção: Estratégias, Métodos e Técnicas para Condução de Pesquisas Quantitativas e Qualitativas**. Universidade Federal de Itajubá. Itajubá/MG, 2012.

WIEMES, L. WISCHRAL, J. C. Aumento de Produtividade: Um estudo de caso da empresa G I ESPUMAS LTDA. EPP. **Conhecimento interativo**, v. 7, n. 1, p. 88-99, 2013.

ZANETTI, C. B.; BONI, P. C. Um fotógrafo chamado “arquivo”: a complexidade dos direitos autorais da obra fotográfica. **Discursos Fotográficos**, v.2, n.2, p. 159-178, 2006.

ZANIN, A.; ZANIN, R. A.; NESI Filho, L. Proposta de um modelo de custeio e precificação aplicado a uma agroindústria familiar. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14, João Pessoa/PB, **Anais...** João Pessoa/PB, 2007, p. 1-16.