

## **Análise dos Aspectos Relevantes que Antecedem a Implantação de um Sistema de Custeio: Estudo de Caso em uma Empresa de Soluções Industriais**

**Pâmela Elisabete Moreira, Alex Eckert, Fernando Luís Bertolla, Marina Benato**

### **RESUMO**

Cada vez mais organizações de pequeno e médio porte, tem buscado otimizar seus controles de custos de forma a se tornarem mais competitivas. No sentido de apoiá-las na tomada de decisão, a literatura dispõe de inúmeros estudos sobre a viabilidade de implantação de sistemas e métodos de custeio. Entretanto, poucos estudos tratam os aspectos que precedem a escolha e implantação de um sistema de custos. No intuito de suprir esta lacuna, objetivou-se neste trabalho, identificar e descrever, quais são as variáveis que antecedem o processo de implantação de um sistema de custeio em uma empresa de médio porte, de acordo com as percepções de seus colaboradores e gerentes. Adotou-se como o método de pesquisa o estudo de caso. A coleta dos dados deu-se de forma qualitativa através de um questionário semiestruturado, e a análise dos resultados processou-se de forma descritiva. Os principais achados indicam que os aspectos que antecedem a implantação de um sistema de custeio estão relacionados diretamente ao nível de controle que uma empresa possui, e, a forma como esta trata seus custos. Por fim, o tipo de produção (continua ou por encomenda), mostrou-se a característica mais relevante para a definição do sistema de acumulação de custos.

**Palavras-chave:** Contabilidade de custos. Sistemas de custeio. Controle de custos. Projeto.

### **1 INTRODUÇÃO**

O mercado econômico atual encontra-se em constante mutação. Organizações de vários portes e seguimentos têm passado por um processo contínuo de expansão e automatização fabril, o que lhes permite incrementar o mix de produtos, ou, até mesmo fornecer itens cada vez mais personalizados. Além dos ganhos de produtividade, a inovação traz consigo alguns desafios, principalmente no que diz respeito aos controles de gestão, fato que tem impulsionado de forma acelerada o aprimoramento de diretrizes que dizem respeito à gestão de custos.

De acordo com Fontoura (2019), com a evolução dos negócios, a gestão de custos passou a exigir que as organizações estejam em um processo constante de revisão de métodos, e de melhorias em seus sistemas de informações. Tais ações tem o propósito de fornecer as empresas condições de se adaptar ao mercado. Isso porque, o aumento na complexidade organizacional das instituições, fez com que os custos indiretos passassem a ter uma expressiva representatividade nos custos totais (WERNKE, 2019).

O aumento na complexidade organizacional é mais evidente em empresas de grande porte, uma vez que estas apresentam um significativo número de operações, altos volumes de produção e um forte nível de concorrência. Contudo a complexidade organizacional não se limita a empresas de grande porte, muitas empresas de pequeno e médio porte, tem se destacado no mercado, oferecendo soluções de alta relevância aos consumidores, fato este que as inclui na disputa por mercado contra concorrentes muitas vezes mais estruturados organizacionalmente e financeiramente.

Os impactos desta disputa por mercado podem ser minimizados através de um sistema de custos estruturado, que forneça aos gestores informações relevantes para a tomada de decisão, tais como: acurácia dos custos; rentabilidade por item, ou, mix de produtos; eficiência operacional; dentre outras que contribuem para uma adequada fixação de preços e,

por conseguinte, no posicionamento de mercado (WERNKE, 2019).

A posse destas informações permite que o gestor se antecipe aos riscos, e busque soluções de forma mais eficaz, através da projeção de ações a curto, médio e longo prazo. Estas projeções são um diferencial competitivo, pois fornecem as organizações maiores chances de permanência no mercado, a maximização dos lucros, ou minimização de impactos, oriundos de variações econômicas, fiscais e de mercado (SANTOS, 2017).

Neste sentido, a literatura dispõe de inúmeras possibilidades de se alocar os custos aos produtos. Dentre elas destacam-se os sistemas de custeio por ordem e por processo, e como métodos de custos sobressaem-se os custeios por absorção, variável e por atividade. Ressalta-se que o uso adequado das ferramentas de custos pode trazer diversos benefícios as organizações. Contudo, cita-se que não há um método de custeio padrão a ser aplicado nas empresas, em virtude de as características organizacionais não serem uniformes (FONTOURA, 2013; MARTINS; ROCHA, 2015; MARTINS, 2018; WERNKE, 2019).

Apesar de não haver uma forma universal de controle de custos a ser aplicada nas empresas, há um consenso entre os estudos e publicações no que diz respeito à seleção assertiva de um sistema e, ou, método de custeio. Assim, os sistemas de custeio e as metodologias de custos devem estar alinhados à realidade da organização, e também adequados às necessidades gerenciais determinadas pelos sócios (FONTOURA, 2013; MARTINS; ROCHA, 2015; MARTINS, 2018; WERNKE, 2019).

No entanto, trata-se de uma diretriz subjetiva, uma vez que não fica evidente quais são os aspectos relevantes em uma organização, e nem mesmo quais são as características do negócio que devem ser avaliadas. Diante do exposto, optou-se por buscar identificar neste estudo quais variáveis de uma organização mostram-se relevantes no momento imediatamente anterior a implantação de um sistema de custeio.

Diante deste contexto, este estudo busca responder o seguinte questionamento: Quais são os aspectos relevantes que antecedem a implantação de um sistema de custeio, em uma empresa de médio porte? Assim o objetivo deste trabalho é identificar e descrever, quais são as variáveis relevantes que antecedem o processo de implantação de um sistema de custeio em uma empresa de médio porte, de acordo com as percepções de seus colaboradores e gerentes.

A relevância desta pesquisa pode ser aferida através da análise de dois domínios cruciais para o processo de construção da mesma. Estes domínios são: o domínio acadêmico e o domínio social. No que tange o domínio acadêmico esta pesquisa busca complementar aspectos anteriormente investigados, que, no entanto, apresentam-se na literatura atual por vezes de forma subjetiva, demandando desta forma um aprofundamento do assunto.

E, no que diz respeito ao domínio social, esta pesquisa possibilita a identificação de características e processos, que podem ser analisados antes da implantação de um sistema de custeio. A identificação de tais características pode propiciar que a empresa se antecipe aos riscos, tendo assim tempo hábil de corrigir possíveis situações que poderiam impactar negativamente a escolha e a implantação de um sistema de custeio.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 A RELEVÂNCIA DA INFORMAÇÃO DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÃO

A tomada de decisão tende a ser uma tarefa difícil, visto que cada ação implicará em um resultado positivo, ou, negativo, que poderá afetar diretamente os resultados da empresa, e até mesmo interferir na permanência da mesma no mercado (IUDÍCIBUS, 2018). A fim de auxiliar no processo decisório, a contabilidade de custos oferece aos gestores, opções de controle e informações seguras, tais como: base para a formação de orçamento; base para a

formação do preço de venda; análise de viabilidade de projetos; dentre outros. Tais dados podem proporcionar um diferencial competitivo e tomadas de decisões mais eficientes por parte dos gestores (MARTINS, 2018).

Em acréscimo, cita-se que de acordo com Martins (2018), a mesma informação pode ter origens distintas, como o resultado do exercício, por exemplo, pode ser apurado a partir da contabilidade geral e também da contabilidade de custos. Na contabilidade geral se utiliza exclusivamente o custeio por absorção, enquanto na contabilidade de custos o resultado pode ser apurado através de diversas metodologias, tais como o custeio variável e o custeio por atividade. Neste cenário, o referido autor afirma também que, as apurações finais se apresentarão de formas distintas, porém ambos os resultados estarão corretos. Contudo, dependendo do nível de discernimento do usuário da informação, esta distinção pode causar conflitos de entendimento. Sendo assim, para evitar que os resultados sejam desacreditados, cabe ao *controller* efetuar a correta conciliação dos relatórios, facilitando a compreensão dos mesmos por todos os usuários.

## 2.2 ALOCAÇÃO DOS CUSTOS

O lucro é o grande objetivo de qualquer empresa, porém há diversos caminhos possíveis de se trilhar, que permitem identificar através de cálculos e controles, se uma empresa é rentável ou não (MARTINS, 2018). De acordo com Fontoura (2013), para que uma empresa alcance seu objetivo principal (lucro), é importante que haja a execução coordenada de etapas como: a apuração e apropriação correta dos custos, uma formação de preços adequada e análises eficientes dos resultados. No que tange a apropriação e apuração dos custos, atualmente existem dois sistemas básicos de acumulação de custos, sendo eles o custeio por ordem e o custeio por processo. No que diz respeito à alocação dos custos aos produtos tem-se atualmente três principais métodos de custeio, cujos são descritos como custeio por absorção, custeio variável e custeio por atividade (BRUNI; FAMÁ, 2002).

### 2.2.1 Sistemas de acumulação de custos

Antes de falarmos do funcionamento dos sistemas de custeio, é importante elucidar algumas características que norteiam este processo. De acordo com Padoveze (2019), um sistema é a união de elementos interdependentes, que agem em sinergia, com o objetivo de atingir benefícios inalcançáveis isoladamente, de modo que o todo é maior que a soma das partes. Para Bruni e Famá (2002, p. 35), “os sistemas de custeio referem-se às formas como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da entidade. Identificam os custos dos estoques de produção em andamento e de produtos acabados”.

Nesse sentido, os recursos de um sistema “são o conjunto de tudo o que está ou entra no sistema para ser utilizado durante o processo de transformação. São as entradas do sistema. Compreendem recursos físicos, humanos, materiais, energia, tempo, serviços, equipamentos, tecnologia, entre outros” (PADOVEZE, 2019, p. 7). De acordo com Martins (2018), para se escolher um sistema adequado alguns aspectos devem ser considerados, a fim de minimizar possíveis impactos negativos que poderiam surgir com a implantação de um sistema de custeio, como por exemplo, conhecer o que se espera do sistema, a quem se destinam as informações geradas, como os dados são captados e se houve alguma forma de treinamento sobre a sistemática de custos para os colaboradores.

#### 2.2.1.1 Sistemas de custeio por ordem

Martins e Rocha (2015), afirmam que o sistema de produção por ordem tem como

entidade de custeio as ordens de produção, que são documentos eletrônicos responsáveis por acumular os custos de produção, elemento a elemento, dentre eles os materiais diretos e a mão de obra direta. Mesmo que a empresa possua departamentos, o foco sempre será as ordens ignorando-se os centros de custos. De acordo com Bruni e Famá (2002, p. 149), “as ordens representam a individualização do controle da conta produtos ou serviços em elaboração ou processo”.

Este sistema é indicado para empresas que não possuem uma homogeneidade em seus processos produtivos, isto é, os itens por ela comercializados, podem contemplar características únicas. Enquadram-se nestes casos empresas de fabricação por encomenda, empresas desenvolvedoras de projetos, dentre outras. Segundo alguns autores da área, sempre que se fizer necessário o controle individualizado dos custos, o ideal é que seja utilizado sistema de custeio por ordem (BRUNI; FAMA, 2002; MARTINS; ROCHA, 2015).

### 2.2.1.2 Sistemas de custeio por processo

No sistema de custeio por processo, os custos estão relacionados às etapas de produção, ou seja, aos centros de custos, e o resultado da apuração é efetuado ao final do período. Mesmo que a empresa se utilize de ordens de produção para gerenciar suas demandas de fabricação, o foco neste caso sempre estará vinculado aos centros de custos ou departamentos, conforme for o caso (BRUNI; FAMA, 2002; MARTINS; ROCHA, 2015).

Este sistema é amplamente indicado para empresas com linhas de produção homogêneas, onde o mix de produtos já é conhecido e não apresenta variações entre uma produção e outra. A vantagem deste sistema é que não há variações significativas nos custos entre um pedido e outro. Neste sistema, como os custos estão atrelados ao processo, é mais provável que ocorram erros devido à distorções em sua alocação, fato este que apresenta uma certa desvantagem no uso do sistema, quando comparado com o sistema por ordem (BRUNI; FAMA, 2002; MARTINS; ROCHA, 2015).

## 2.2.2 Métodos de Custeio

Os métodos de custeio por absorção, variável e baseado em atividades, tem por finalidade alocar os custos aos produtos. No que tange os custos e despesas variáveis, todos os métodos possuem as mesmas características, a diferença entre eles se dá no tratamento dos custos fixos e despesas administrativas fixas. Em decorrência das diferentes formas de alocação dos custos fixos, o custo unitário varia de acordo com o método utilizado (MARTINS; ROCHA, 2015). O Quadro 1 apresenta os principais métodos utilizados e suas características.

Para escolher o método de custeio mais adequado para uma organização, deve-se buscar primeiramente aquele que se adequa a realidade e as necessidades desta. Reforça-se que cada método de custeio leva a um custo unitário diferente, fato este que afeta diretamente a formação do preço de venda. Pode-se dizer que quanto mais preciso for o custo unitário, mais assertiva será a formação do preço de venda e a projeção da rentabilidade, fatores que contribuem diretamente para a manutenção da competitividade, lucratividade e longevidade das empresas (MARTINS, 2018).

Segundo Fontoura (2013), apesar de os métodos de custeio se apresentarem em gerações, não é possível afirmar que um método é melhor ou mais avançado que outro, visto que, sua eficácia dependerá de quais dados se pretende analisar, e das características da empresa onde o mesmo será implantado. O autor complementa, que “os métodos de custeio podem ser totalmente separados da escrituração contábil, também chamados de sistemas dualistas, não estando assim atrelados a princípios legais, sendo usados apenas como sistemas

de gestão” (FONTOURA, 2013, p. 61).

Quadro 1 – Características sumarizadas dos métodos de custeio

Método	Características do Método
Custeio por absorção	Atribui todos os gastos relativos ao esforço de fabricação aos produtos, total ou parcialmente prontos. Os custos de produção fixos são alocados aos produtos por meio de rateio e os custos variáveis são alocados diretamente aos produtos e as despesas são levadas diretamente ao DRE.
Custeio pleno	Também conhecido como RKW, atribui aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também as despesas operacionais, inclusive as financeiras e ainda os juros do capital próprio (custo de oportunidade). Dessa maneira, objetiva fornecer o montante total gasto pela empresa no esforço completo de obter receitas. Contribui evidenciando o valor adicionado, ou seja, o ganho efetivamente atingido.
Custeio variável	Atribui apenas os custos e despesas variáveis em nível de unidade do produto, evitando as distorções causadas por rateios arbitrários de alocação dos custos fixos aos produtos; evidencia a margem de contribuição; e trata os custos variáveis como relevantes para decisões de curto prazo. Os custos e as despesas fixas são considerados integral e diretamente no resultado do período.
Custeio direto	Os custos indiretos de fabricação fixos específicos e as despesas operacionais fixas específicas são apropriados aos respectivos objetos de custeio e não aos produtos como um todo. Dessa forma têm-se o surgimento da margem direta, ou seja, a margem de contribuição menos custos e despesas fixas específicas ( $MD = MC - CDFE$ ), enquanto a margem de contribuição é igual a preço de venda menos custos e despesas variáveis ( $MC = PV - CDV$ ).
Custeio baseado em atividades ( <i>Activity Based Costing - ABC</i> )	Atribui os custos de acordo com o consumo de recursos pelas atividades e destas pelos produtos. O ABC utiliza-se da relação dos custos com as atividades desempenhadas, através do rastreamento dessas, alocando de forma mais racional os custos indiretos de fabricação aos objetos de custeio.

Fonte: Machado e Souza (2006, p. 45).

### 2.3 A CONTABILIDADE E A GESTÃO DE PROJETOS

Segundo Madureira (2010, p. 18), “os projetos são o meio gerador de produtos, processos, serviços ou sistemas usados pelas empresas para alcançar seus objetivos estratégicos”. De acordo com Xavier (2018), um projeto pode ser definido com o esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço, ou resultado exclusivo, com datas de início e fim pré-determinadas, além de um objetivo final claro.

Em decorrência da unicidade presente nos projetos, os níveis de complexidade podem variar de um empreendimento para outro. Por este motivo é importante que se analise aspectos como: temporalidade; recursos econômicos disponíveis; capacidade produtiva; aspectos tecnológicos; dentre outros (MONTEIRO, 2018). Segundo Madureira (2010), não ter etapas de desenvolvimento de projetos bem definidas, operar de forma improvisada, ou, confiando apenas na dedicação dos profissionais e mercado favorável, pode diminuir significativamente as chances de sucesso do projeto.

Nesse contexto, a contabilidade contribui ativamente no gerenciamento dos projetos, no que diz respeito aos custos inerentes as fases de planejamento, execução e pós-finalização, com o objetivo de garantir que o projeto termine dentro da estimativa orçada (MADUREIRA, 2010). Para que sejam garantidos os resultados econômicos de um projeto, “algumas organizações consideram o estudo de viabilidade um projeto à parte, com custos, prazos, escopo e metas específicas, que pode ou não ‘disparar’ o outro projeto” (XAVIER, 2018, p. 10). De acordo com Monteiro (2018), para que o planejamento e o controle de custos ocorram de forma eficiente e eficaz, se faz necessário que haja uma boa sinergia entre as áreas, principalmente naquelas que geram interferências nos resultados, tais como integração, escopo, prazo e risco do projeto.

Xavier (2018) complementa que cada uma das fases do projeto deve ser rigorosamente planejada, sempre com suporte técnico adequado, seja ele através de recursos internos, ou externos, tais como consultorias especializadas. Segundo Monteiro (2018), o primeiro passo no que tange os custos de um projeto, é a definição de estimativas, ou seja, quais são os recursos materiais, humanos e econômicos necessários para a execução do

empreendimento. De acordo com Madureira (2010), a definição de estimativas de custos em processos evolutivos pode ser efetuada com segurança através do custeio por analogia, contudo, projetos inovadores não possuem referências conhecidas, logo custeá-los torna-se mais complexo.

De acordo com Monteiro (2018), um bom instrumento de gestão de custos é a orçamentação, sendo que esta deve abranger o maior número possível de variáveis do projeto, visto que o valor apurado será uma linha de base durante a execução do mesmo. Para Madureira (2010), a orçamentação de um projeto deve ser efetuada através de estimativas técnicas, tais como: cotações com fornecedores de materiais e componentes, recursos necessários para a contratação de serviços terceirizados, entre outros.

De acordo com Monteiro (2018), o montante dos custos e despesas do projeto deve ser enviado para a contabilidade em sua totalidade e de forma clara. Assim, a assertividade na apuração dos custos poderá ser assegurada. Para tal, o autor ainda sugere que as contas presentes no projeto reflitam as codificações presentes no plano de contas contábil. Em complemento, Xavier (2018) cita a importância de um plano integrado de gerenciamentos de alterações, composto pelos planos presentes no gerenciamento do escopo, cronograma e custos, desta forma alterações em qualquer uma das áreas disparariam alarmes de ações para as partes interessadas.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo possui uma abordagem qualitativa. Segundo Fachin (2017) e Gil (2019), esta abordagem é indicada para situações nas quais se faz necessário explorar as variáveis de um problema. Isso porque, permite que o pesquisador desenvolva seu estudo de forma mais livre, permitindo que este descreva os resultados com um viés interpretativista. A abordagem qualitativa oferece três diferentes possibilidades de se realizar pesquisa: a pesquisa documental, o estudo de caso e a etnografia.

Para o desenvolvimento desta pesquisa optou-se pela adoção do método estudo de caso. Segundo Gil (2019), o estudo de caso consiste em uma análise profunda e exaustiva de um ou mais casos, em que os detalhes do objeto de estudo sejam evidenciados, permitindo assim que o conhecimento até então disponível seja ampliado. Fachin (2017) complementa que, a averiguação dos diversos aspectos que envolvem o tema investigado, por vezes permite que sejam descobertas relações que permaneceram ocultas em outros tipos de estudos.

Este estudo também possui característica descritiva. De acordo com Cervo (2007), o estudo descritivo busca analisar as variáveis de um determinado fenômeno, sem que haja a manipulação do mesmo. Ainda segundo o autor, a pesquisa com caráter descritivo é indicada para situações nas quais se deseja entender o comportamento de determinada população, frente às relações desta, para com a vida social, política, econômica. Gil (2019) por sua vez, alega que as pesquisas descritivas, normalmente são desenvolvidas por pesquisadores preocupados com a formulação prática do estudo, visto que em geral o fenômeno ou a população são analisados em sua magnitude.

Em relação ao ambiente de pesquisa, optou-se pela observação em campo (naturalística), ou seja, o observador acompanhou a execução dos processos, de forma presencial na sede da empresa selecionada como objeto deste estudo. De acordo com Gil (2019), deve-se optar por esta modalidade de observação quando se espera conhecer o comportamento real das pessoas. Assim, a empresa definida como objeto de estudo foi a ABC Soluções Industriais, devido a esta estar em ascensão em seu mercado de atuação, e, por não utilizar nenhum método de custeio para a tomada de decisões. Tais circunstâncias alinham-se com as características necessárias para a análise das variáveis presentes no objetivo deste estudo.

Por conseguinte, como ferramenta de coleta de dados desenvolveu-se um questionário semiestruturado, o que caracteriza este estudo como qualitativo. Segundo Ribeiro e Milan (2004), a entrevista semiestruturada permite que o entrevistador tenha uma maior liberdade de conduzir a entrevista, uma vez que apesar de existir um roteiro básico, este serve apenas como uma ferramenta norteadora, sem que haja uma estrutura rígida a ser seguida. Neste tipo de pesquisa, a interação entre o entrevistador e o entrevistado, e a riqueza nos detalhes das respostas, são fundamentais para o sucesso da coleta de dados.

Foram desenvolvidos três modelos de roteiros semiestruturados, divididos em dois blocos. O primeiro bloco contemplou questões de cunho geral sobre o tema custos na organização e sobre a cultura organizacional. O segundo bloco dividiu-se nos seguintes roteiros: direção, logístico/técnico e tecnologia da informação. No que tange a aplicação dos roteiros tem-se: todos os entrevistados responderam o primeiro bloco, enquanto o segundo bloco fora aplicado de forma mais direcionada, levando-se em consideração a área de atuação de cada profissional. Por fim, a análise das respostas aferidas nas entrevistas, deu-se de forma descritiva.

## 4 RESULTADOS, DISCUSSÕES E IMPLICAÇÕES

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DOS PARTICIPANTES

O parâmetro norteador para a seleção dos participantes deste estudo foi a trajetória habitual que os custos percorrem dentro de uma organização. Desse modo, foram selecionados dez participantes, e, para melhor identificá-los, levantaram-se algumas características pessoais como idade; formação educacional; cargo e tempo de empresa, conforme demonstra o Quadro 2.

Quadro 2 – Caracterização dos participantes

Identificação	Idade	Grau de Instrução	Cargo	Tempo de empresa
DIR01 – Diretor 1	39	Engenheiro de produção	Diretor administrativo e produção	11 anos
DIR02 – Diretor 2	35	Engenheiro de produção	Diretor comercial	11 anos
GER01 – Gerente 1	49	Pós-graduação em gestão empresarial	Gerente administrativo financeiro	1,7 anos
GER02 – Gerente 2	43	Superior em automatização industrial e Pós-graduação em gestão de vendas	Gerente de projetos	5,5 anos
TÉC01 – Técnico 1	30	Superior em tecnologia da informação (cursando)	Analista de T.I	2,9 anos
TÉC02 – Técnico 2	36	Técnico em logística	Analista de logística	1,1 anos
TÉC03 – Técnico 3	31	Técnico em mecatrônica	Compras/Engenharia	11 anos
TÉC04 – Técnico 1	29	Superior em engenharia mecatrônica (cursando)	Técnico de manutenção	7 anos
TÉC05 – Técnico 5	39	Técnico mecatrônica	Supervisor de projetos e instalações	7 anos
TÉC06 – Técnico 6	32	Técnico em fabricações mecânicas	Supervisor de manutenção	3 anos

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tendo-se em vista o atendimento do objetivo proposto para esta pesquisa, se fez necessário inicialmente, avaliar se todos os respondentes estavam familiarizados com os conceitos de custos. Neste sentido, a primeira questão aplicada a todos os entrevistados foi: “Qual a importância de custos para uma organização?”.

Diante das respostas recebidas, observou-se que há uma clareza conceitual sobre a relevância de custos para a organização. Tal compreensão abrange tanto respondentes de nível técnico, quanto de nível gerencial. Também, constatou-se que há uma linearidade entre as respostas. Contudo, adianta-se que a soma das respostas é superior a 100%, pois em alguns

casos um entrevistado mencionou mais de uma das variáveis aqui mencionadas, sendo estas: a) em 50% das entrevistas, a relevância de custos foi correlacionada à formação do preço de venda; b) a relação de custos com a apuração do lucro foi mencionada por 40% dos respondentes; e, c) 40% dos entrevistados associam custos ao controle de gastos. Tendo em vista os resultados apurados, constatou-se que todos os participantes selecionados estavam aptos a participar do estudo.

## 4.2 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Para fins deste estudo, o nome da empresa e demais características que possam revelar sua personalidade jurídica serão mantidas em sigilo. Posto isto, intitulou-se a organização como ABC Soluções Industriais, a fim de facilitar sua identificação no decorrer do estudo. A referida empresa iniciou suas atividades como prestadora de serviços técnicos em manutenção de equipamentos de pintura. Posteriormente, inseriu em seu portfólio a comercialização de itens atrelados à prestação de serviço, tornando-se referência técnica em seu seguimento. Por fim, com sua marca reconhecida no mercado, passou a industrializar e comercializar projetos para ampliações industriais.

Atualmente, sua estrutura organizacional divide-se em matriz e filial. A matriz está estabelecida na Serra Gaúcha, no estado do Rio Grande do Sul, e dedica-se predominantemente aos processos de industrialização e prestação de serviço. A filial, por sua vez, situa-se no estado de São Paulo e atua exclusivamente na atividade de reposição. Em seu quadro de funcionários conta com aproximadamente 40 profissionais, considerando-se as duas sedes mencionadas, fato este que atribui à empresa o enquadramento de empresa de pequeno porte - EPP, segundo a classificação do SERASA EXPERIAN (2019). Contudo, o BNDES (2020) classifica a empresa como uma organização de médio porte, uma vez que seu faturamento anual é maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.

No decorrer do processo de coleta de dados observou-se que todos os profissionais entrevistados reconhecem a empresa como uma EPP. Essa caracterização em muitos relatos foi utilizada como argumentação, para o fato da empresa não se utilizar de controles de custos mais estruturados. Apesar dessa falta de controles ser algo comum em organizações de menor porte, esta prática é amplamente refutada por estudiosos da área. Defende-se que, controles gerenciais estruturados contribuem ativamente para o sucesso dos negócios, independente do porte da empresa. Alega-se ainda que, a manutenção de controles direcionados as áreas de custos, estoques e formação de preço de venda, podem até mesmo garantir a sobrevivência do negócio no mercado (CORNACHIONE et al., 2010; MARTINS, 2018).

## 4.3 A CONTABILIDADE GERAL DA ABC SOLUÇÕES INDUSTRIAIS

A contabilidade da ABC soluções industriais é efetuada em duas fases. Os registros de entradas, saídas e movimentações de estoques ocorrem dentro da empresa, com a utilização de um sistema de gestão empresarial - ERP. As apurações de impostos e de custos para fins de resultado (CPV, CMV e CSV) e os fechamentos mensais são processos terceirizados e efetuados diretamente no software do parceiro. A conexão entre os dois softwares ocorre por meio de transferência eletrônica de arquivos.

Um dado importante é que apesar da ABC Soluções Industriais estar no mercado há 11 anos, a relação de prestação de serviço com o atual escritório contábil iniciou-se a pouco mais de sete meses. Segundo a gerência, a troca do prestador de serviço deu-se porque, o antigo escritório já não atendia suas necessidades gerenciais e de controle, como por exemplo, a apresentação mensal da Demonstração do Resultado do Exercício – DRE e as posições das contas de cliente e fornecedor evidenciadas de forma sólida, dentre outras justificativas.

Também, decorre outra mudança no posicionamento estratégico da empresa em relação a sua contabilidade, onde o módulo contábil do ERP está em fase de parametrização, para que posteriormente seja utilizado como sistema oficial de dados da organização.

#### 4.4 A CONTABILIDADE DE CUSTOS DA ABC SOLUÇÕES INDUSTRIAIS

No que diz respeito aos custos das atividades de prestação de serviços e peças de reposição, a empresa utiliza-se apenas do custo do produto como referência para fins de precificação. Contudo, no Mark-up é projetado um percentual para cobrir os custos indiretos. O resultado destas atividades é pós-calculado, ou seja, somente a partir do encerramento do período é possível conhecer os resultados reais das operações. No entanto, afirma-se que, atrelar os custos indiretos aos produtos de forma taxativa, pode acarretar distorções relevantes no que diz respeito a margem de contribuição unitária dos produtos e/ou serviços (FONTOURA, 2013; MARTINS, 2018; WERNKE, 2019).

No que tange a mecânica de acumulação de custos de fabricação na área de projetos, a empresa optou pelo sistema de custeio por ordem específica. Para cada projeto comercializado, cria-se um código de produto, e, posteriormente vincula-se a este item uma estrutura com todos os componentes necessários para seu desenvolvimento. O custo deste projeto resultará da soma do custo de todos os componentes. De Souza et al. (2007) alegam que, é comum que empresas de produção por encomenda (EPEs) se utilizem do sistema de custeio por ordem específica, pois como os produtos comercializados são diferentes, geralmente os custos também são.

No que diz respeito ao método de custeio, a ABC Soluções Industriais utiliza-se do custeio por absorção, para o cumprimento de obrigações legais, uma vez que este é o único aceito pela legislação fiscal brasileira (MARTINS, 2018), porém não toma nenhuma decisão com base neste controle. Apesar da escolha assertiva da empresa em não se utilizar do método de custeio por absorção na tomada de decisão, é oportuno dizer que a literatura dispõe de métodos de apropriação de custos modernos e que contribuem ativamente na tomada de decisão. Para empresas de produção por encomenda, que é o caso da ABC Soluções Industriais, pode-se citar como opção de aplicação o Custeio Baseado em Atividade e Tempo (*Time-driven Activity-based Costing* ou TDABC). As estimativas do TDABC são oriundas de tempos unitários para atividades com graus de complexidade distintos, como é o caso de algumas atividades especiais, com características operacionais inéditas, tal como os projetos por encomenda (WERNKE, 2019). A eficácia do TDABC no controle da ociosidade, e seu uso como ferramenta gerencial, podem ser comprovados em diversos estudos (ECKERT et al., 2012; BERTOLLO et al., 2019).

Diante deste contexto, optou-se por efetuar o seguinte questionamento: “quais são os procedimentos de custos atualmente adotados pela organização?” Auferiu-se que a um nível técnico, 42% dos profissionais acreditam que os custos são trabalhados por estimativa, ou seja, “na base do achismo”. Outros respondentes alegaram desconhecer a existência de controles de custos. Entretanto, alguns controles foram mencionados, tais como: relatório de viagens, orçamento, cotação e margem de contribuição. Também foi mencionado que, estão começando a surgir controles de gastos para o setor de engenharia, através da definição de valores mínimos e máximos por projeto.

Percebeu-se que, a maioria dos entrevistados neste nível, tem muita dificuldade de relacionar custos às funções por eles desempenhadas. Tal dificuldade pode estar relacionada ao fato de apenas dois entrevistados terem tido contato com treinamentos de custos. De acordo com Martins (2018), o sucesso de um sistema de custos, depende primordialmente de pessoas. Isso porque, são as pessoas que irão nutrir o sistema com informações, e, para que as informações geradas sejam confiáveis, é importante que quem manuseie o sistema seja

treinado e tenha consciência da relevância do que está sendo executado.

Posteriormente, o questionamento sobre quais são procedimentos de custos atualmente adotados pela organização fora aplicado aos componentes da área diretiva. Este grupo, por sua vez, fez menção à existência de controles relacionados aos custos operacionais e financeiros da empresa, sendo estes: a) controle sobre formação de preço de venda, e o respeito às margens estipuladas; b) controle de faturamento diário; c) representatividade de compras sob o valor faturado; d) margem de contribuição unitária, e por pedido; e) fluxo de caixa; f) custo da folha de pagamento; g) comparativo entre o orçado e o realizado na venda de projetos; h) comparativo de resultado estimado em um projeto, frente ao resultado realizado. Segundo relatos da gestão, a utilização de tais controles é relativamente nova, porém já permitiram que diretrizes futuras fossem estabelecidas e a implantação de ações de melhoria. De acordo com o DIR02, este tem se sentido mais confortável em tomar decisões, uma vez que estas estão sendo atualmente embasadas em dados.

#### 4.4.1 Aquisição e armazenamento de materiais

Atualmente as compras da empresa, são efetuadas por um comprador técnico, responsável pelas compras de materiais para projetos, enquanto outro comprador responsabiliza-se pelas compras destinadas a revenda e uso e consumo. De acordo com o responsável pelas compras técnicas, assim que a necessidade de aquisição é identificada, inicia-se o processo de orçamentação. Durante a orçamentação leva-se em consideração aspectos logísticos e tributários. No que diz respeito às compras para comercialização, não ocorre orçamentação, uma vez que mais de 95% dos produtos adquiridos de terceiros são importados do mesmo fornecedor. Vale citar que para todas as aquisições, independente da finalidade, é cadastrada uma ordem de compra no ERP. A escrituração das notas fiscais de aquisição ocorre de acordo com a destinação do material, ou seja, matéria prima, uso e consumo ou comercialização. Tal informação está no campo de observações da ordem de compra.

Segundo o responsável pela escrituração, no que tange a parte fiscal, o ERP respeita a distribuição dos débitos e créditos da compra, contudo o custo dos produtos é calculado exclusivamente como se a compra fosse destinada a comercialização. Tal relato demonstra que o erro do sistema fere a indicação de cálculo do custo de aquisição, instruído pelo CPC 16 (R1), conforme segue:

O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços (CPC 16 (R1), p. 4).

A principal distorção no custo unitário ocorre quando falamos do valor do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados. Isso porque, a permissão do crédito deste imposto para empresas do lucro real só é permitida se o produto estiver sendo adquirido para fins de industrialização. Logo, se o ERP trata todas as aquisições como compra para comercialização, o valor do IPI torna-se um custo mesmo nas matérias primas. O aumento indevido no custo unitário, e, por consequência no valor do estoque, pode ocasionar perdas em negociações comerciais e maiores pagamentos de impostos sobre o lucro.

Em contrapartida, o método de avaliação de estoque adotado pela empresa foi o custo médio. Porém, apesar dos custos dos estoques originarem-se do módulo contábil, a empresa não conta com um sistema de custeio integrado. Atualmente, apenas o valor do produto líquido de impostos e os custos com transporte são transferidos para o estoque, uma

vez que a empresa também não monitora a mão de obra direta. Neste momento cabe citar que, em uma empresa industrial é pertinente que se mensure todos os custos de fabricação, pois quanto mais criteriosa for a identificação dos custos aos produtos, mais assertiva tende a ser a apuração do custo unitário, e por conseguinte a tomada de decisão. O pronunciamento técnico CPC 16 (R1), informa que os seguintes custos compõem o custo de transformação:

Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. (CPC 16 (R1), p. 4).

No que diz respeito, ao armazenamento dos estoques de posse da ABC Soluções Industriais, estes são segregados em dois almoxarifados: o primeiro denominado principal, que contempla os itens de matéria prima, produto pronto e produto acabado, e o segundo denominado estoque de testes, que contempla itens destinados à demonstração. A baixa dos produtos em estoque ocorre via nota fiscal de saída ou pela finalização da ordem de produção. Não há estoque de produtos em processo. Diante deste fato, questionou-se como os materiais são retirados do estoque uma vez que ambos os processos de baixa ocorrem no fim do processo, seja de expedição ou de produção. Citam-se alguns relatos que tratam a respeito disso:

**TÉC02:** Pelas composições, anotações em bilhetes. (...) Às vezes eu só dou falta do material. (...) não é possível separar o material pela ordem de produção, para isso seria necessário que ao abrir a ordem de produção, que a estrutura tivesse pronta, porém o que acontece hoje é que o projeto já está rodando enquanto a estrutura está sendo criada, então nem toda a necessidade de peças consta na estrutura.

**DIR01:** Todos os métodos que se possa imaginar, por ordem de produção, papel de pão, pega-se a peça e avisa por e-mail, por telefone, deixa uma mensagem no WhatsApp, enfim de todas as formas.

Diante desse contexto, questionou-se se há a necessidade de ajustes de estoque, e caso sim, por quais razões eles ocorrem. Alguns relatos abordam essa questão:

**TÉC04:** Sim. Porque se perde informações na hora de passar para a estrutura, às vezes o material estava na estrutura, mas não embarcou, outras vezes, embarcou, mas não estava na estrutura.

**TÉC03:** Sim. Muitas vezes os problemas acontecem na entrada e saída pelo técnico, ele acabou pegando cinco itens e não falou.

**TÉC02:** Sim, por conta dos projetos. Atualmente eu fico uns três dias por mês, só inventariando o estoque e controlando as composições, movimentando estoque para um lado e para outro, pois já sei que o estoque está errado, por conta dos projetos e eu vou precisar ajustar.

Optou-se então por efetuar um levantamento das compras ocorridas de janeiro a setembro de 2020, utilizando-se das variáveis, itens de fixação, conexões, componentes para tubulações, com custo unitário igual ou menor que quinhentos reais. O valor apurado para o período foi de aproximadamente R\$ 223 mil reais. Deste valor por volta de R\$ 9 mil refere-se apenas a aquisição de parafusos, porcas e arruelas. Apesar dos valores parecerem expressivos à luz de um primeiro olhar, cabe a gerência definir se este representa um nível de significância que demande a necessidade de controle.

#### 4.4.2 Mão de obra

Em uma Empresa de Pequeno Porte – EPP, o gasto com a folha de pagamento tende a ser um dos passivos mais significativos. Neste sentido, o controle da mão de obra direta é capaz de gerar dados relevantes para a tomada de decisão. Isso porque, o tempo empregado no desenvolvimento de uma tarefa pode ser um fator decisivo na definição da rentabilidade de um produto. No caso da ABC Soluções Industriais, toda a mão de obra fabril é aferida como um custo indireto. Isso porque, as horas trabalhadas não são controladas, o que impossibilita sua alocação direta aos produtos. Quando se questionou a gestão sobre os controles produtivos relacionados aos custos com pessoal, esta alegou que já estão sendo tomadas providências neste sentido, porém é um processo que se encontra em fase de estruturação, e muita coisa ainda está sendo pensada. O relato do DIR01 trata a respeito disso:

**DIR01:** A gente vai organizar a casa pelo menos, antes o cara que fazia a manutenção; ele fazia a instalação; ele fazia o treinamento; ele fazia tudo; e a produção também. Agora a ideia é realmente deixar cada um em seu departamento, com as suas metas, que vão estar baseada na sua capacidade e as demandas que essa capacidade tem literalmente a capacidade de atender.

O DIR02 complementa que, a setorização irá segregar os técnicos entre os grupos de projetos e serviços. Este movimento permitirá que a empresa aproveite melhor seus recursos, pois será possível mensurar o rendimento de cada setor de forma individualizada. Atualmente, não há clareza sobre qual setor é mais eficiente, ou qual o nível de ociosidade presente na organização. Praticamente todo o histórico de tempos e movimentos da empresa encontra-se em registros de memória, nada foi efetivamente registrado, apesar de algumas obras terem características de instalação similares.

Quanto à percepção dos profissionais de nível técnico sobre o controle de horas, a maioria acredita que é um controle importante e que deveria ser adotado. Contudo, alguns entrevistados mencionam às vezes um profissional inicia uma tarefa e outro termina, ou às vezes fazem duas tarefas ao mesmo tempo, o que dificulta o controle de horas. Outro ponto relevante refere-se aos aspectos culturais, pois segundo o entrevistado GER02, atualmente os técnicos têm uma liberdade de tomar suas próprias decisões sem prestar contas, o que é difícil de mudar. Como medida de contenção para tais impedimentos culturais, é de suma importância que o pessoal seja treinado, e que se sinta parte da mudança. Igualmente importante, é que a implantação do sistema seja efetuada de forma progressiva, iniciando-se com formulários de fácil entendimento, e que não exija tanto dos profissionais (MARTINS, 2018).

#### 4.4.3 Custos por Ordem

O sistema de acumulação de custos da ABC Soluções Industriais, é o sistema por ordem. Neste sentido, questionou-se em que momento o desenvolvimento da estrutura ocorre e como este é operacionalizado. Como resposta, obteve-se que a estrutura começa a ser desenvolvida logo após a reunião de abertura de um projeto, momento em que a direção comunica a engenharia e demais participantes que foi fechado um determinado negócio, e passa as diretrizes técnicas e prazos acordados anteriormente com o cliente. Terminada a reunião de abertura, todos os envolvidos passam a executar suas tarefas de forma simultânea. Engenharia trabalha no processo de adequação do projeto e confecção da estrutura. Inicia-se o processo de compras dos itens “grandes”, componentes de alto valor que se tem perfeito conhecimento de sua necessidade. Almoxarifado passa a separar os materiais presentes na

estrutura até aquele determinado momento. E os técnicos iniciam o processo de montagem e busca de materiais, neste momento muitas correções e ajustes são necessários.

Diante dos relatos, percebeu-se que não há etapas pré-determinadas para a execução de um projeto, nem mesmo um ciclo documental que norteie os profissionais de nível operacional. Ainda, segundo relatos da gestão, apesar de não haver um plano formal de controle, a empresa normalmente não tem problemas de grandes desvios, e afirma que com certeza o nível de assertividade dos projetos fica em 95% ou mais. Neste sentido, vale citar, que o valor médio dos últimos três grandes projetos de 2020, gira em torno de 1 milhão de reais cada, logo uma divergência máxima de 5%, pode custar ao caixa da empresa uma perda de 150 mil reais.

Frente este desvio conhecido pela gestão, optou-se por questionar aos entrevistados, qual o nível de confiança das estruturas de projetos, quando estas são finalizadas. Em outras palavras, entregues ao setor de custos para a mensuração da rentabilidade de determinada venda. Os profissionais responderam o questionamento, de forma quantitativa, apontando uma nota presente dentro do intervalo de zero a dez, onde zero significava péssimo, e dez ótimo. O nível de confiança apurado foi de apenas 50%, e as principais justificativas para tal nota estão relacionadas às diversas mudanças que ocorrem no projeto, e também ao fato de não se ter certeza de que materiais serão utilizados, tendo-se muitas vezes uma questão de tentativa e erro. Tais relatos revelam que apesar do sistema por ordem ser uma escolha assertiva, este não está sendo utilizado em sua amplitude, o que pode vir inclusive a desencadear tomadas de decisões errôneas, uma vez que os números não refletem a realidade.

De acordo com o DIR02, as divergências nas estruturas são conhecidas, e estão sendo traçadas medidas de contenção para regularizar tais questões. Uma delas é a criação de módulos de equipamentos, que serão tratados como produtos em série, o que permitirá que a engenharia trabalhe apenas na adequação de projetos conforme a necessidade dos clientes. O diretor complementa que a mudança se fez necessária, porque hoje todo projeto vendido é tratado como um projeto especial, mesmo que já tenha sido produzido anteriormente com poucas variações.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo originou-se da lacuna presente na literatura, a respeito de quais são as características e aspectos de um negócio que devem ser levados em consideração, antes da definição de um sistema de custeio. A partir desta premissa, o objetivo deste trabalho foi o de identificar e descrever, quais são as variáveis relevantes que antecedem o processo de implantação de um sistema de custeio. Tal objetivo foi atingido, através da análise dos dados coletados por meio de uma pesquisa semiestruturada, aplicada aos colaboradores e gerentes de uma empresa de médio porte.

Os depoimentos evidenciam que a forma como o processo de industrialização ocorre, pode interferir significativamente na seleção do sistema de custeio. No caso da ABC Soluções Industriais, a complexidade presente no processo decorrente da produção por encomenda, foi o fator determinante para a adoção assertiva do sistema de acumulação de custos por ordem específica. Durante a fase de observação, pode-se perceber que a falta de processos formais, é a razão para a maior parte das deficiências relacionadas ao controle dos custos. Cita-se como exemplo a ausência de requisições formais para a retirada de materiais dos estoques; a falta de apontamentos das horas trabalhadas; e, ordens de produção com estruturas que não representam a realidade. Outros achados, como divergências nos sistemas tecnológicos, também tem afetado negativamente a apuração dos custos unitários e a correta manutenção da valorização dos estoques, ativo esse tão importante para qualquer organização, independente

de seu porte empresarial.

Destaca-se também, a pertinência das características culturais identificadas neste estudo. Apesar dos respondentes compreenderem a importância de custos para o pleno funcionamento da organização, muitos mostraram-se presos a fatores culturais. Contudo, um fator cultural positivo que se destacou durante o processo de entrevistas foi a busca dos sócios por melhorias nos controles e aperfeiçoamento dos processos. Percebe-se que os dirigentes, tem plena consciência de todas as limitações presentes em sua organização, e que para cada ponto negativo abordado, já há um plano de ação em fase de planejamento ou execução.

No entanto, enquanto para a gestão os processos de melhoria estão claros, e sendo inclusive colocados em prática, os profissionais de nível técnico apresentam dificuldades em relacionar suas atividades com questões relacionadas a custos, e não conseguem perceber que há um aprimoramento nos processos de custos em andamento. A mencionada falta de identificação com os processos de melhoria apontados pela direção pode estar relacionada com a falta de treinamentos voltados ao setor de custos, sejam eles técnicos ou informativos. Seria pertinente que a gerência incluísse em seu projeto, ações de comunicação e treinamento, para minimizar as chances de ter seu projeto declinado por motivos culturais ou técnicos.

Frente ao exposto, se conclui que os aspectos relevantes que antecedem a implantação de um sistema de custeio estão relacionados, primeiramente, ao tipo de produção da empresa, seja ela contínua ou por encomenda. Uma vez que esta característica será determinante para a definição do sistema de acumulação de custos a ser utilizado. Por conseguinte, entende-se que a adoção de procedimentos que doutrinam os processos organizacionais, pode vir a contribuir significativamente na apuração e controle dos custos, o que, por conseguinte, garantirá uma maior segurança ao sistema de custeio adotado.

Conclui-se que igualmente importante às características operacionais, são os aspectos culturais. A busca por melhorias contínuas nas técnicas de custeio dependem principalmente das diretrizes dos gestores, uma vez que estes são os precursores da mudança. Contudo, as ações da gestão devem ser planejadas e ordenadas, de tal forma que não permitam que ruídos de comunicação ou costumes que distinguem das ações projetadas, sejam capazes de interferir na implantação do método de custeio escolhido.

No intuito de contribuir de forma mais explícita para a análise dos aspectos que antecedem a implantação de um sistema de custeio, optou-se por complementar as diretrizes de Martins (2018), sugerindo-se que sejam respondidas determinadas indagações, antes da implantação de um sistema de custeio. A resposta aos questionamentos presentes no Quadro 3 pode vir a contribuir para o sucesso da implantação de um futuro sistema de custeio. Isso porque, eles possibilitam que o gestor tome ciência de aspectos importantes de sua organização, o que permite que este atue de forma antecipada na correção de problemas ligados ao controle de custos e às demandas com pessoal. Em outras palavras, responder tais questionamentos pode ser visto de forma análoga, como a construção dos pilares do futuro sistema de custeio.

Ademais, como limitação do estudo, pode-se destacar o tamanho da amostra obtida para pesquisa. Entende-se que analisar um único caso pode não refletir acuradamente a realidade, visto que os aspectos e características relevantes para a implantação de um sistema de custeio podem variar significativamente de um negócio para outro. Outro fator limitante deste estudo refere-se ao fato dos setores comercial, financeiro e de gestão de pessoas, terem sido analisados de forma superficial, em virtude da complexidade de seus processos.

Sugere-se, portanto, para futuras pesquisas, que este estudo seja aplicado em empresas de outros portes e seguimentos, como também em outras regiões do país, a fim de se comparar os dados e verificar se é possível estabelecer uma linearidade entre os achados. No que tange a análise dos setores comercial, financeiro e gestão de pessoas, seria oportuno que

novos estudos fossem efetuados explorando estas áreas de forma aprofundada, para que se obtenha um diagnóstico completo da organização.

Quadro 3 – Precedentes a implantação de um sistema de custos

Martins (2018)	Presente Estudo
Deve existir clareza do que se espera de sistema, algumas opções são: utilização como fonte de informações, auxílio na tomada de decisão, suporte aos controles internos? A quem as informações serão destinadas? Há uma captação formal de dados, ou, nunca houve sistemas formais? Os colaboradores têm ciência do que é um sistema global, o que ele pretende fazer, como serão juntadas as informações? Foram disponibilizados treinamentos técnicos, ou, inclusivos sobre a sistemática de custos para os colaboradores?	Todos os documentos de entrada e saídas são escriturados contabilmente? Existe comunicação entre os módulos de contábil e de custos? Os custos unitários estão sendo apurados de forma adequada a legislação? O ERP é capaz de fornecer dados confiáveis de forma rápida e clara? Caso o ERP não forneça dados para a tomada de decisão, é mais viável investir no software atual, ou adquirir um novo? Caso não seja feito uso de um ERP, quais controles a empresa utiliza que podem contribuir para o gerenciamento de custos? Quanto ao gerenciamento dos estoques, há controles que garantam sua acuracidade? Há controles de produção definidos? Qual o nível de confiança das informações oriundas dos processos produtivos (estruturas/ordens de produção)? Qual a relevância da mão de obra para a operação, se faz necessário o monitoramento deste recurso?

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Martins (2018).

## REFERÊNCIAS

BERTOLLO, D.; MARIN, K.; ECKERT, A.; DOMINGUES, J. Viabilidade e utilização do Custeio Baseado em Atividade e Tempo (TDABC) em empresas de transporte de cargas. **Revista Científica E-Locução**, v. 1, n. 16, p. 139-162, 2019.

BNDES – O Banco Nacional do Desenvolvimento. **Porte de empresa**. 2020. Disponível em: <https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/financiamento/guia/porte-de-empresa>. Acesso em: 19 out. 2020.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de Preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CERVO, A. L. **Metodologia científica**. São Paulo: Pearson, 2007.

CORNACHIONE, E.; REGINATO, L.; PARISI, C.; NASCIMENTO, A.; VALENTINA, J. D. **Manual de Técnicas e Práticas para a Gestão Econômica de Pequenas e Médias Empresas**. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, 2010. Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/crcsp\\_m01.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/crcsp_m01.pdf). Acesso em: 19 out. 2020.

CPC 16 (R1) - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Estoques**. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243\\_CPC\\_16\\_R1\\_rev%2013.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2013.pdf). Acesso em: 01 out. 2020.

DE SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M.; DE OLIVEIRA, B. W. Gestão de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda: estudos de casos em ferramentarias. In: Congresso Brasileiro de Custos, XIV, 2007, João Pessoa – PB. **Anais...** João Pessoa: ABC – Associação Brasileira de Custos, 2007, p. 1-16.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; MAURO, P. S. A viabilidade da aplicação do método de custeio TDABC em uma empresa de mármore sob encomenda. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 3, n. 5, p. 25-47, 2012.

FACHIN, O. **Fundamentos de metodologia**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FONTOURA, F. B. B. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas S.A, 2013.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2019.

MACHADO, D. G.; SOUZA, M. A. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 42–60, 2006.

MADUREIRA, O. M. de. **Metodologia do projeto: planejamento, execução e gerenciamento**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2018.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de Custeio Comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2015.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2019.

SANTOS, J. J. **Manual de Contabilidade e Análise de Custos**. 7. ed. São Paulo: Atlas S.A, 2017.

SERASA EXPERIAN. **Natureza jurídica e porte empresarial são a mesma coisa?** Blog Empresas, 2019. Disponível em: <https://empresas.serasaexperian.com.br/blog/natureza-juridica/>. Acesso em: 19 out. 2020.

WERNKE, R. **Análise de custo e preço de venda**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

XAVIER, C. M. da S. **Gerenciamento de projetos: como definir e controlar o escopo do projeto**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.