

A PERCEPÇÃO DOS GESTORES EM RELAÇÃO AO USO DA ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL) COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO: ESTUDO MULTICASO EM EMPRESAS SALINEIRAS DE MOSSORÓ/RN

Isabelly Lima Freire¹, Ana Lenita Carlos Paiva Lucena²

Resumo: O objetivo deste estudo foi analisar qual a percepção dos gestores em relação ao uso da análise custo/volume/lucro (CVL) como ferramenta para a tomada de decisão em empresas de produção e venda de sal na cidade de Mossoró/RN. Para tanto, a pesquisa caracterizou-se como descritiva, utilizando-se de procedimentos fundamentados na bibliografia estudada, cujos dados foram coletados por meio de questionários estruturados e foram tratados com análises qualitativas. A população foi cerca de 51 empresas e a amostra foi composta por 7 indústrias salineiras, escolhidas por conveniência. Os resultados demonstraram que todas as empresas utilizam a análise CVL com alguma frequência e o índice mais utilizado pelas organizações foi o ponto de equilíbrio - cerca de 86% das empresas estudadas fazem uso sempre - já o grau de alavancagem operacional foi o menos utilizado, em que 43% das organizações pesquisadas nunca fazem uso desta técnica. Verificou-se também que 100% das indústrias salineiras estudadas concordam com a afirmativa de que a análise custo/volume/lucro é uma ferramenta que pode ser utilizada no auxílio à tomada de decisões. Com base nos resultados, é possível concluir que a análise CVL está bem presente nas empresas da amostra, contribuindo, assim, para o processo decisório.

Palavras-chave: Custo/volume/lucro. Contabilidade Gerencial. Tomada de decisão.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade de Custos, segundo Bornia (2010), surgiu com a Revolução Industrial, no final do século XVIII. Antes dessa época só existiam basicamente empresas comerciais e pequenas indústrias com o sistema de produção artesanal que, por sua vez, utilizavam as práticas da Contabilidade Financeira apenas para análise patrimonial e apuração do resultado. Porém, com o advento das indústrias com produção em larga escala, em que a gestão de custos é bem mais complexa, tornou-se necessário o surgimento de métodos novos para gerenciá-los.

Atualmente, o cenário competitivo vem exigindo cada vez mais um diferencial entre as empresas, e a contabilidade de custos se destaca por fornecer inúmeras informações relevantes aos gestores para gerenciamento de rotinas da organização, principalmente no setor industrial - área de atuação da presente pesquisa, a indústria salineira - que possui atividades mais complexas, exigindo um maior detalhamento de dados. Sendo assim, uma boa gestão de custos contribui de forma significativa para as empresas de produção de sal, buscando uma relevante redução dos custos do produto, melhoria no controle interno, além de ser uma qualidade para a busca da vantagem competitiva. (OLIVEIRA; SILVA; COSTA, 2016).

¹ Bacharelando em Ciências Contábeis.

² Especialista em Auditoria e Controladoria.

Martins (2010) assegura que não se tem uma gestão com eficiência sem as informações que os custos oferecem. Assim, a contabilidade de custos fornece informações tanto para a contabilidade financeira, que é aquela dirigida ao público externo e é orientada pela legislação, quanto para a contabilidade gerencial, que é dirigida ao público interno e é utilizada apenas para fins gerenciais no processo decisório.

A contabilidade gerencial tem, portanto, o objetivo de suprir necessidades internas da empresa, emitindo informações confiáveis que permitam aos gestores maior segurança no gerenciamento dos negócios. Essas informações, segundo Padoveze (2010), podem ser de cunho global, quando envolvem a empresa toda e se relacionam a aspectos como análise de balanços e gestão de tributos; de cunho setorial, quando abrangem as divisões em questões relacionadas à contabilidade por responsabilidade e consolidação de balanços; bem como de cunho específico, quando envolvem os produtos e as suas formas de custeio, análises e gestão de preços.

Dentro das informações voltadas ao gerenciamento de produtos (cunho específico), encontram-se os dados obtidos com a análise de custo/volume/lucro (CVL) que são de extrema relevância para as decisões dos administradores, pois os elementos diretamente relacionados, que são: margem de contribuição, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional, quando aplicados corretamente, conforme Hansen e Mawen (2013), podem prever impactos no lucro em consequência de variações de preços, volume de vendas e custos; e de acordo com Carareto *et al.* (2006), pode também definir qual produto deve ser o foco de produção em determinado momento.

Assim, com a crescente competitividade no mercado econômico, as empresas buscam por mais eficiência, racionalização dos recursos e, principalmente, mais formas de atingir os lucros. Por isso, quando existe um grande leque de concorrentes, uma boa forma de atrair e manter clientes são preços favoráveis. Para tanto, as organizações precisam conhecer melhor os impactos causados pelas variações do custo de aquisição, volume de vendas e preços de comercialização suficientes para cobrir os custos e despesas e gerar o lucro esperado (LIZOTE *et al.*, 2011).

Compreendendo que a contabilidade gerencial, por meio da análise CVL, contribui para uma melhor gestão dos recursos empresariais, destaca-se que analisar as variações entre custo, volume e lucro em uma empresa salineira se torna interessante. Isso porque, conforme dados do Departamento Nacional de Produção Mineral (DMPN, 2014), o Rio Grande do Norte é o maior produtor de sal marinho do Brasil, sendo responsável por cerca de 95% da produção, cabe salientar que as indústrias salineiras são commodities. Outrossim, devido ao grande número de empresas salineiras no estado, há uma forte competitividade no mercado e, com isso, torna-se necessário que as organizações tenham estratégias para obter sempre maiores resultados, o que pode ser conseguido por meio da análise CVL, sendo um diferencial na busca por redução de custos, melhores preços e conquista de mais clientes.

Nesta perspectiva, o presente estudo propõe-se a responder a seguinte problemática: **Qual a percepção dos gestores em relação ao uso da análise custo/volume/lucro (CVL) como ferramenta para a tomada de decisão em empresas de produção e venda de sal da cidade de Mossoró/RN?**

O objetivo do presente estudo consiste em analisar qual a percepção dos gestores em relação ao uso da análise custo/volume/lucro (CVL) como ferramenta para a tomada de decisão em empresas de produção e venda de sal na cidade de Mossoró/RN. Para se alcançar o objetivo principal, é necessário delimitar alguns objetivos específicos, tais como: verificar a frequência de utilização da análise CVL nas empresas estudadas; identificar quais as informações obtidas pela análise CVL mais utilizadas pelos gestores no processo decisório; verificar em qual nível os gestores percebem a importância da análise CVL; e comparar os dados coletados com outros estudos.

O estudo da contabilidade gerencial é muito abrangente. Neste sentido, a presente pesquisa justifica-se por poder auxiliar os discentes de Ciências Contábeis em pesquisas futuras sobre a temática, visto que o setor salineiro é pouco explorado pela literatura existente. Também servirá de referência para aqueles que perceberem a necessidade de

utilizar este estudo, com foco na análise custo/volume/lucro, em seu campo de atuação, principalmente por contar com um estudo multicaso. Assim como poderá assistir aos profissionais que atuam no ramo estudado, pelo fato de ser um setor de forte presença no RN. Além disso, este estudo corrobora com outras pesquisas já existentes sobre o respectivo tema, como, Souza, Lisboa e Rocha (2003); Moraes e Wernke (2006); Leite, Matias e Borges (2012); Marques, Torres e Santos (2015); e Rodniski, Lamera e Ecco (2015).

Como contribuição prática, essa pesquisa possibilitará dar suporte aos gestores a encontrar respostas aos questionamentos de como as variações dos custos, aumento ou diminuição do volume de vendas e mudanças no preço de venda do produto pode interferir no lucro da organização. Dessa forma, cooperará para que os responsáveis pela gestão tomem decisões referentes à determinação de qual produto oferecer, volume de produção necessário e a política de preços através da análise CVL, permitindo, assim, que a empresa gerencie melhor seus gastos e avalie o seu desempenho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção será evidenciado o panorama da contabilidade gerencial, apresentado os conceitos de custos e suas classificações, exposto os principais aspectos da análise de custo/volume/lucro, bem como demonstrado outros estudos sobre o tema.

2.1 PANORAMA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

De acordo com Atkinson *et al.* (2008, p. 36), a contabilidade gerencial é “o processo de identificar, mensurar, relatar e analisar as informações sobre os eventos econômicos da organização”. Assim, objetiva auxiliar em como as operações contábeis podem influenciar nas atividades empresariais dos gestores. Corroborando com esse conceito, Garrison, Noreen e Brewer (2013) acrescentam ainda que, enquanto a contabilidade financeira busca suprir necessidades dos usuários externos, o público-alvo da contabilidade gerencial são os administradores de dentro da organização.

Ainda conforme Garrison, Noreen e Brewer (2013), as informações contábeis podem contribuir para a gestão de três formas: no planejamento, a fase em que se estabelece os objetivos e especifica a melhor forma de alcançá-los; no controle, garantindo que os planos definidos sejam executados ou modificados de acordo com as circunstâncias; e na tomada de decisões das atividades empresariais.

Hansen e Mowen (2001) definem que a contabilidade gerencial deve identificar, coletar, mensurar, classificar e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório. A contabilidade gerencial se preocupa em como as informações financeiras e não financeiras devem ser utilizadas nas etapas das atividades dos gestores.

Frezatti, Guerreiro e Aguiar (2007) também identificam alguns pontos que caracterizam a contabilidade gerencial, como a composição do processo, que são as etapas que fazem parte do processo da contabilidade gerencial, a saber: identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações; as informações que são produzidas voltadas para os usuários internos; a assistência aos gestores com informações úteis e tempestivas para tomadas de decisões; e o apoio a administração na busca por seus objetivos organizacionais.

A contabilidade gerencial deve fazer a conexão entre a lucratividade da empresa e as atividades dos gestores, para que estes possam saber que direção tomar, medindo corretamente o impacto das ações locais no desempenho global (CABRELLI; FERRERA, 2007). Ainda de acordo com os mesmos autores, um dos papéis da contabilidade gerencial é auxiliar no gerenciamento departamental, enxergar e solucionar problemas, contribuir para a geração de lucros e diminuição da taxa de mortalidade das empresas.

Jiambalvo (2002) destaca que se o objetivo de um gestor é ser eficaz, é imprescindível um entendimento profundo da contabilidade gerencial. Para Horngren, Datar e Foster (2004), os administradores são beneficiados quando a contabilidade fornece informações que os auxiliam no planejamento e controle das operações organizacionais.

Sendo assim, tem-se na contabilidade gerencial uma fonte de informações que contribuem para as organizações no processo de decisões para enfrentar o mercado competitivo.

2.2 CONTABILIDADE GERENCIAL E CONCEITO DE CUSTOS

A análise custo/volume/lucro relaciona a estrutura de custos da empresa ao volume de vendas e lucratividade. Desta forma, de acordo com Jiambalvo (2002), para realizar a análise CVL, é necessário que se conheça como os custos se comportam quando o nível de atividades do negócio se altera. Conforme Padoveze (2010), cada empresa possui uma estrutura de custos diferente, sendo assim, é imprescindível o seu conhecimento.

A contabilidade de custos, um dos ramos da contabilidade, gerencia e controla os custos e despesas da organização com a finalidade de aumentar seus resultados (SILVA, 2013). Para Martins (2010), suas principais funções compreendem o auxílio ao controle e planejamento e contribuição para a tomada de decisões.

Os custos possuem algumas classificações que servem para nortear o trabalho dos usuários, principalmente na área contábil. De acordo com Megliorini (2012), os custos precisam ser classificados para que atendam a finalidade e análise. As duas classificações básicas são: quanto à identificação (custos diretos e custos indiretos); e quanto ao volume produzido (custos variáveis e custos fixos).

Os custos diretos são os custos que podem ser mensurados e identificados facilmente, não necessitando de técnicas de rateio para alocação a um produto (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2005). De acordo com Blocher *et al.* (2007), um custo direto pode ser apropriado diretamente por um grupo ou um objeto de custo. O mesmo autor cita também, como exemplo, que o custo dos materiais utilizados em determinado produto é custo direto, pois ele pode ser alocado facilmente ao produto fabricado.

Os custos indiretos, para Megliorini (2012), são os que não podem ser distribuídos de forma direta, necessitando de técnicas de rateio ou outros critérios para a sua alocação ao produto. O mesmo autor descreve, ainda, alguns critérios de rateio do custo ao produto, a saber: período em horas de emprego de mão-de-obra; período em horas de utilização das máquinas na fabricação do produto; e a energia elétrica, que pode ser rateada em proporção às horas de utilização das máquinas na fabricação dos produtos.

Segundo Martins (2010), sempre que for necessário utilizar qualquer método de rateio para a apropriação ou cada vez que houver o uso de estimativas e não a medição direta, o custo é classificado como indireto.

A classificação dos custos quanto ao volume produzido, de acordo com Padoveze (2010, p. 336), “é a evolução de como tais gastos acontecem em alguma relação com dados físicos de produção, venda ou outra atividade”.

O custo variável é a alteração no custo total relacionada a cada mudança na quantidade (volume) das saídas (BLOCHER *et al.*, 2007). Para Padoveze (2010), são os custos e despesas cujo montante, em unidades monetárias, que variam de acordo com a quantidade de atividades produzidas.

Padoveze (2010) ainda ressalta a diferença do custo variável e o custo direto. Um custo é variável se ele realmente acompanha as alterações da atividade ao qual ele é relacionado. Um custo direto é aquele se pode medir em relação a essa atividade ou produto. Dessa forma, o autor destaca que a mão-de-obra direta, quando contratada para determinada quantidade de produção, é fixa em relação àquele volume, mas é direta em relação ao produto.

O custo fixo, na visão de Wernke (2005), são os gastos que tendem a se manter constantes nas atividades, independente do volume de produção. Os custos fixos são os

que decorrem da manutenção da estrutura produtiva, independente do volume de produção dentro do limite da capacidade instalada, como, por exemplo, aluguel e depreciação (MEGLIORINI, 2012).

Enquanto os custos variáveis totais acompanham diretamente as oscilações na produção, os custos fixos totais permanecem estáveis, qualquer que seja a quantidade produzida. Entretanto, em relação a cada unidade produzida, os custos variáveis unitários permanecem constantes e os custos fixos unitários variam inversamente com a quantidade produzida. Quanto maior o volume de produção, menor o custo fixo unitário; e quanto menor o volume de produção, maior será o custo fixo unitário (FERREIRA, 2004).

2.3 FUNDAMENTOS DA ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

As atividades empresariais requerem informações úteis e sempre renovadas, de acordo com as circunstâncias, e que sirvam para dar suporte ao processo decisório dos gestores. Nas empresas, as constantes variações econômicas exigem que exista um acompanhamento contínuo dos fatores determinantes das receitas, custos e despesas. Dentro desse contexto, a análise de custo/volume/lucro é bastante relevante, pois atua na determinação do volume de produção necessário para auferir o lucro pretendido, indicando o volume de vendas que não gere prejuízos.

A análise CVL, segundo Wernke (2005), permite prever os impactos no lucro causados por alterações ocorridas nos preços, no volume de vendas e nos valores de custos e despesas, sejam elas fixas ou variáveis.

Segundo Meglioni (2012), para a tomada de decisões na empresa, os custos variáveis são mais interessantes, devido ao fato de os custos fixos não dependerem de nenhuma decisão que se tome, pois pressupõe que estes são comprometidos com o funcionamento da empresa. De acordo com Bornia (2010, p. 54), a análise CVL está relacionada ao “uso de sistemas de custos para auxílio a tomadas de decisões de curto prazo, característica do custeio variável”.

A análise custo/volume/lucro, conforme Horngren, Datar e Foster (2004, p. 55), “examina o comportamento de receitas totais, custos totais e o lucro das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade e/ou nos custos fixos de um produto”.

Para Blocher *et al.* (2007), a análise CVL pode ser utilizada para muitas circunstâncias, tais como, definir preços de produtos e serviços; lançar um novo produto ou serviço no mercado; substituir uma peça de um equipamento; decidir se deve fazer ou comprar determinado produto ou serviço; e realizar análises estratégicas de “e-se”.

Custos, preços e volumes de venda são aspectos que estão diretamente relacionados com o planejamento da empresa. Diante disto, a análise CVL é um instrumento de grande valor para a administração, pois interliga a estrutura de gastos com o volume e preço de vendas, podendo encontrar soluções necessárias para determinados problemas na organização (HANSEN; MOWEN, 2001). Sendo assim, o resultado da análise estudada pode fornecer informações relevantes ao gestor e contribuir para o processo decisório.

Souza, Schnorr e Ferreira (2011) identificam as quatro ferramentas que devem ser utilizadas em conjunto para a análise custo/volume/lucro, conforme demonstradas na figura 1, que são a margem de contribuição, que é parte fundamental para a definição do ponto de equilíbrio, este último possui ligação direta com a margem de segurança, e a alavancagem operacional, que analisa o comportamento e o efeito dos custos fixos.

Figura 1 - Análise CVL e ferramentas relacionadas.



Fonte: Adaptado de Souza e Diehl (2009, apud Souza; Schnorr; Ferreira, 2011).

Sendo assim, a seguir são apresentadas as ferramentas que compõem a análise custo/volume/lucro.

2.3.1 Margem de contribuição

A margem de contribuição é obtida através do método de custeio variável que, conforme Martins (2010, p. 198), “só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado”. Dessa forma, a margem de contribuição mede quanto cada unidade de produto vendido contribui para cobrir os custos fixos despendidos pela organização e para garantir o lucro desejado. (JIAMBALVO, 2002).

De acordo com Blocher *et al.* (2007), a margem de contribuição unitária mede o acréscimo no lucro pelo aumento de uma unidade vendida. Para exemplificar, se for esperado que as vendas aumentem em cem unidades, os lucros devem elevar cem vezes mais a margem de contribuição. A margem de contribuição total, segundo o mesmo autor, é a margem de contribuição unitária multiplicada pelo volume vendido.

A margem de contribuição apresenta-se como uma técnica de análise fundamental dentro das atividades empresariais, pois possibilita analisar os produtos de maneira que sejam encontrados métodos para reduzir custos, aumentar as vendas e o lucro (PEREZ JUNIOR; OLIVEIRA; COSTA, 2005).

Perez Junior, Oliveira e Costa (2005) destacam, ainda, que a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda do produto e a soma dos custos e despesas variáveis. Silva e Lins (2010) seguem o mesmo raciocínio ao definirem como a parcela restante que cada produto contribui para a empresa após cobertos os gastos com produção correspondentes aos custos variáveis e somados, ainda, às despesas variáveis relacionadas ao produto.

Considerando esses conceitos, Padoveze (2010) ressalta que essa margem é o montante disponível para cobrir os custos e despesas fixas e ainda gerar valores de lucro.

Wernke (2005) destaca algumas vantagens da utilização da margem de contribuição, como, por exemplo, avaliar a viabilidade de aceitação de pedidos em condições especiais; analisar qual produto merece prioridade no marketing; identificar quais produtos geram resultados negativos, mas que devem ser considerados pelos benefícios que possam trazer a outros produtos; analisar quais produtos ou serviços devem ter sua produção e/ou comercialização ampliada, diminuída ou até interrompida, visto que quanto maior a margem

de contribuição total, maior é o interesse pelo produto por sua capacidade de geração de caixa; e auxiliar aos gestores a compreenderem a relação entre custo, volume, preços e lucro, fundamentando tecnicamente as decisões relacionadas às vendas.

2.3.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é uma das principais ferramentas da análise CVL. É o número de unidades necessárias a serem vendidas para uma organização atingir o equilíbrio, ou seja, não ter prejuízo nem lucro. A empresa atinge o equilíbrio quando a receita de vendas se iguala aos custos totais, que é a soma dos custos fixos mais variáveis (JIAMBALVO, 2002). Dessa forma, se as vendas forem superiores ao ponto de equilíbrio, a empresa passa a ter lucro, e se as vendas forem inferiores, pode haver o prejuízo.

De acordo com Padoveze (2010), a informação do ponto de equilíbrio é importante porque demonstra a capacidade mínima de atividade em que a empresa deve operar para não obter prejuízo.

Wernke (2005) identifica três formas que o ponto de equilíbrio pode ser calculado, o ponto de equilíbrio contábil, que é utilizado quando se deseja saber a quantidade de produto que deve ser vendida para que o resultado do período seja nulo (sem lucro nem prejuízo); o ponto de equilíbrio econômico, que determina uma meta de vendas que resulte um valor de lucro desejado pelos gestores; e o ponto de equilíbrio financeiro, que informa o volume de vendas que seja necessário para cobrir as despesas e os custos fixos e variáveis e outras dívidas que a empresa tenha que saldar no período.

Bornia (2010) afirma que os três pontos de equilíbrio fornecem informações de extrema importância para um gerenciamento de qualidade. O ponto de equilíbrio financeiro explana o quanto a organização terá que vender para cobrir seus gastos. Já o ponto de equilíbrio econômico demonstra a real rentabilidade que a atividade exercida traz, confrontando-a com outras opções de investimento.

De acordo com Menegali e Oliveira (2012), o ponto de equilíbrio é utilizado na contabilidade gerencial como ferramenta de apoio à tomada de decisão, uma vez que o conceito de ponto de equilíbrio visa fornecer informações que proporcionam identificar o volume mínimo necessário das atividades para cobrir os custos fixos.

Ainda conforme Menegali e Oliveira (2012), conhecer o ponto de equilíbrio contábil permite à administração identificar o volume de vendas unitárias necessário para que opere em resultado operacional positivo. No ponto de equilíbrio financeiro o gestor identifica o total necessário de receitas que proporcione equilíbrio de caixa. Já o ponto de equilíbrio econômico permite incluir uma margem de lucro que remunere os investimentos realizados na empresa. Desta forma, a organização deve trabalhar os três métodos em sincronia, visto que uma análise complementa a outra.

2.3.3 Margem de segurança

A margem de segurança, segundo Blocher *et al.* (2007), Padoveze (2010) e Megliorini (2012) é o montante de vendas acima do ponto de equilíbrio, ou seja, o volume de vendas excedentes às vendas calculadas no ponto de equilíbrio. A margem de segurança consiste no valor que a empresa possui para garantir o lucro.

Crepaldi (2004) define a margem de segurança como um indicador de risco que indica o quanto as vendas podem cair antes de ter prejuízo. Nesse contexto, a margem de segurança é uma ferramenta de grande importância para a organização, pois indica o quanto o volume de vendas, em unidades ou em valor, pode diminuir sem que a empresa passe a operar em prejuízo.

A margem de segurança é o excedente da receita da empresa sobre a receita no ponto de equilíbrio. Ela pode ser expressa quantitativamente, em unidades físicas ou monetárias, ou em percentual. Geralmente, a última forma é mais interessante para a empresa, pois fornece as informações de forma mais clara de serem utilizadas (BORNIA, 2010).

Quanto maior a margem de segurança operacional, maior será a garantia de lucro, consequentemente, maior a segurança da empresa em não operar em prejuízo (MEGLIORINI, 2012). Diante do apresentado, a margem de segurança deve atuar nas organizações, pois a mesma pode medir o nível exato em que pode operar, após o ponto de equilíbrio, para que não haja prejuízo.

2.3.4 Alavancagem operacional

De acordo com Padoveze (2010, p. 381), “o grau de alavancagem operacional é uma medida que diz como, a um dado nível de vendas, uma mudança percentual no volume de vendas afetará os lucros”. Para Jiambalvo (2002), o nível de alavancagem operacional é importante porque afeta a variação no lucro quando há oscilações nas vendas.

Um valor mais alto de alavancagem operacional indica maior risco no sentido de que uma variação nas vendas terá impacto relativamente grande sobre os lucros. Quando o volume de vendas for alto, é mais interessante um nível alto de alavancagem, e se as vendas começarem a cair, é mais desejável um nível mais baixo de alavancagem. Cada empresa escolhe o nível de alavancagem operacional mais aceitável para sua estratégia competitiva (BLOCHER *et al.*, 2007).

Megliorini (2012) constata que a alavancagem operacional é maior em empresas que possuem, em sua estrutura, maiores custos e despesas fixas, comparativamente a empresas que possuem em menores proporções, ou seja, os níveis mais altos de alavancagem operacional apresentam maiores riscos operacionais.

A cada ponto percentual de variação nas vendas, reflete um aumento ou diminuição no lucro operacional; essas mudanças são geradas pela presença dos custos e despesas fixas (MEGLIORINI, 2012).

Padoveze (2010) cita alguns fatores que afetam o resultado da margem de contribuição e a alavancagem operacional, como, por exemplo, os preços dos produtos vendidos; a quantidade vendida/produzida, ou nível de atividade; os custos variáveis por unidade; o total dos custos fixos; o mix dos produtos vendidos; e a produtividade.

Alterações em qualquer desses fatores afetará o resultado da companhia. Se houver aumento no preço de venda, o resultado líquido será alterado; da mesma forma se o preço de venda diminuir, o resultado líquido será diminuído. O autor ainda ressalta que a margem de contribuição unitária sofrerá alteração no mesmo valor da alteração do preço de venda unitário (PADOVEZE, 2010).

2.4 OUTROS ESTUDOS SOBRE O TEMA

Com base no tema estudado, é bastante comum encontrar um expressivo espaço na literatura, especialmente em livros, para a análise custo/volume/lucro e suas técnicas. No entanto, esse destaque não é tão visível em trabalhos científicos.

Como complemento à presente pesquisa realizada a respeito da análise CVL, pode ser citado o estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003), que buscou identificar as principais práticas de contabilidade gerencial e sua aplicação por parte das empresas. Dentre as práticas pesquisadas, os autores incluíram a análise CVL, especialmente o ponto de equilíbrio e a margem de contribuição. De acordo com os dados obtidos sobre o ponto de equilíbrio, 61% das organizações estudadas utilizavam com alguma frequência essa ferramenta e 39% não utilizavam em momento algum. Já em relação a margem de contribuição, 80% utilizavam, sendo 49% dessa utilização apenas em situações específicas e 20% não utilizavam nunca.

Nesse contexto, cita-se, também, Steffen, Mota e Bizotto (2015), que tiveram como objetivo analisar a percepção dos gestores quanto ao gerenciamento das informações contábeis, e, dentre as ferramentas abordadas, estavam técnicas da análise CVL. Conforme resultados obtidos, as autoras verificaram que a maioria dos gestores não utilizam as

informações contábeis no processo de gestão das empresas, e alguns desconhecem a relevância dessas informações para o bom desempenho da organização.

Ainda nessa perspectiva, faz-se referência à pesquisa de Marques, Torres e Santos (2015), com o objetivo de verificar como a análise CVL influencia nas tomadas de decisão da empresa estudada. Após aplicar a referida análise na organização, os autores puderam perceber, juntamente com os gestores, vários pontos a serem observados para, a partir de análises, poderem tomar decisões sobre volume de produção e de vendas, lucratividade dos produtos, custos envolvidos, etc.

Cita-se, também, o trabalho de Junqueira, Nascimento e Gonzaga (2014), que buscaram identificar quais as características do sistema de controle gerencial das empresas analisadas. Os resultados mostraram que as ferramentas quantitativas mais utilizadas são a análise de lucratividade, a análise custo/volume/lucro, o custeio por absorção e o custeio variável e a análise do ciclo de vida do produto, estando a análise CVL em segundo lugar.

Cabe aqui mencionar a pesquisa realizada por Leite, Matias e Borges (2012), que objetivaram verificar o nível de percepção dos gestores de custos das indústrias de grande porte de Minas Gerais a respeito da importância e utilização da análise CVL como ferramenta de otimização de resultados. De acordo com os resultados, 92% das indústrias declararam utilizar ao menos uma ferramenta de custo/volume/lucro. A ferramenta mais utilizada foi a margem de contribuição, seguida do ponto de equilíbrio.

Por fim, vale citar o artigo elaborado por Rodniski, Lamera e Ecco (2015), em que os mesmos objetivaram verificar a efetiva utilização das práticas de análise custo/volume/lucro na tomada de decisões dos laticínios da região Oeste de Santa Catarina. Os resultados demonstraram que os gestores das indústrias atribuem relevante importância ao uso das técnicas da análise CVL, porém sua efetiva utilização não ocorre com tanta frequência. Semelhante aos resultados de Leite, Matias e Borges (2012), as técnicas mais usuais encontradas por Rodniski, Lamera e Ecco (2015) também foram margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Após apresentados os principais conceitos da análise custo/volume/lucro e outros estudos sobre o tema, na próxima seção serão descritos os procedimentos metodológicos para elaboração deste estudo.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta parte trata dos procedimentos metodológicos aplicados à elaboração do estudo. De acordo com Beuren *et al.* (2006), os procedimentos na pesquisa científica significam a forma como o estudo é conduzido.

O estudo foi realizado em empresas salineiras da cidade de Mossoró, situada na região Oeste do estado do Rio Grande do Norte, estado este que, devido ao seu clima favorável para o ramo, conforme o DMPN (2014), abarca cerca de 95% da produção de sal marinho do Brasil.

De acordo com os objetivos, a pesquisa foi classificada como descritiva que, segundo Gil (2010), tem como objetivo descrever as características de determinada população. É característica também desta pesquisa a não manipulação dos dados, ou seja, o estudo preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles (ANDRADE, 2002).

A pesquisa descritiva caracteriza-se também por utilizar técnicas de pesquisa como questionários, entrevistas e formulários (MARCONI; LAKATOS, 2016). Assim, utiliza-se de técnicas padronizadas de coleta de dados (BEUREN *et al.*, 2006).

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se configurou como um estudo multicaso, que, de acordo com Gil (2010), caracteriza-se por ser estudado conjuntamente mais de um caso para ser investigado determinado fenômeno. Esse estudo é preferido por pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de um ou poucos casos específicos (BEUREN *et al.*, 2006).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracterizou como qualitativa. A abordagem qualitativa não emprega um instrumento estatístico, não se pretende numerar ou medir unidades (RICHARDSON, 1999, p. 80 apud BEUREN *et al.*, 2006). Ainda segundo o mesmo autor, abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social.

A população da pesquisa são todos os elementos que possuem certa semelhança nas características definidas para determinado estudo (BEUREN *et al.*, 2006). No município de Mossoró/RN há uma vasta quantidade de indústrias salineiras, em que foi possível ter acesso ao quantitativo de acordo com as empresas cadastradas no site da Federação das Indústrias do Estado do Rio Grande do Norte – FIERN, que totaliza uma população de 51 empresas.

Destas 51 indústrias que compõem a população, foram selecionadas, por acessibilidade, 7 para compor a amostra. De acordo com Beuren *et al.* (2006), a amostra é uma pequena parte da população que foi selecionada conforme as regras. Assim, a forma de composição da amostra foi não probabilística, que, conforme Marconi e Lakatos (2016), é uma amostra que não há tratamento estatístico, pode ser composta intencionalmente ou por tipicidade.

A coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas escolhidas (MARCONI; LAKATOS, 2016). Segundo Beuren *et al.* (2003), os instrumentos de pesquisa são meios que o cientista deve utilizar para direcionar o processo de coleta, análise e interpretação dos dados. O instrumento da coleta de dados foi um questionário estruturado com 19 perguntas fechadas, destas, 5 foram a respeito das características dos respondentes e 14 sobre a temática do estudo, aplicado pessoalmente aos empresários responsáveis entre o período de julho e agosto de 2017.

Após a coleta, foi feita a codificação por tabulação simples dos dados, que, de acordo com Gil (2010), consiste em atribuir uma designação aos conceitos relevantes que são encontrados com a coleta. Para o mesmo autor, é graças a essa codificação que os dados podem ser categorizados, comparados e ganhar significado ao longo do processo analítico.

Na análise dos dados, primeiramente, foi feito uma avaliação das empresas estudadas para verificar a frequência de utilização da análise CVL. Em seguida, foi analisado o nível de percepção dos gestores em relação a esta análise e a importância atribuída a ela. E, por fim, foi estabelecida uma ligação entre os resultados obtidos com estudos já existentes.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão apresentados os resultados a respeito da percepção e utilização dos gestores em relação a análise custo/volume/lucro, obtidos através de questionários sobre o tema. Os resultados estão dispostos em dois grupos, informações gerais dos respondentes e caracterização da pesquisa.

4.1 ANÁLISE DOS DADOS

4.1.1 Informações gerais dos respondentes

De acordo com os dados gerados sobre os respondentes, 85% são do sexo feminino, sendo 4 mulheres com a idade entre 31 e 50 anos e 2 acima de 50 anos. E apenas um homem respondente, com idade entre 31 e 50 anos. A opção entre 20 e 30 anos não teve nenhuma resposta.

Foi verificado, também, que, dos 7 questionados, 28,5% são os proprietários das empresas, 43% são funcionários do setor de gestão e 28,5% são administradores.

Em relação ao grau de escolaridade, foi constatado que 71% tem o ensino superior completo, 1 respondente somente o ensino médio completo e, também 1, pós-graduação completa.

Por último, nesse grupo de perguntas, foi questionado sobre o tempo de experiência do responsável pela gestão da empresa. 71% está no cargo há mais de 5 anos, 1 gestor tem de 1 a 2 anos de experiência na organização e 1 gestor tem entre 2 e 5 anos de experiência.

4.1.2 Caracterização da pesquisa

Primeiramente foi interrogado se os gestores tinham entendimento de que a análise custo/volume/lucro pode ser utilizada no auxílio à tomada de decisão, como demonstrado no gráfico 1.

Gráfico 1 – Custo/volume/lucro como ferramenta de auxílio à tomada de decisão.



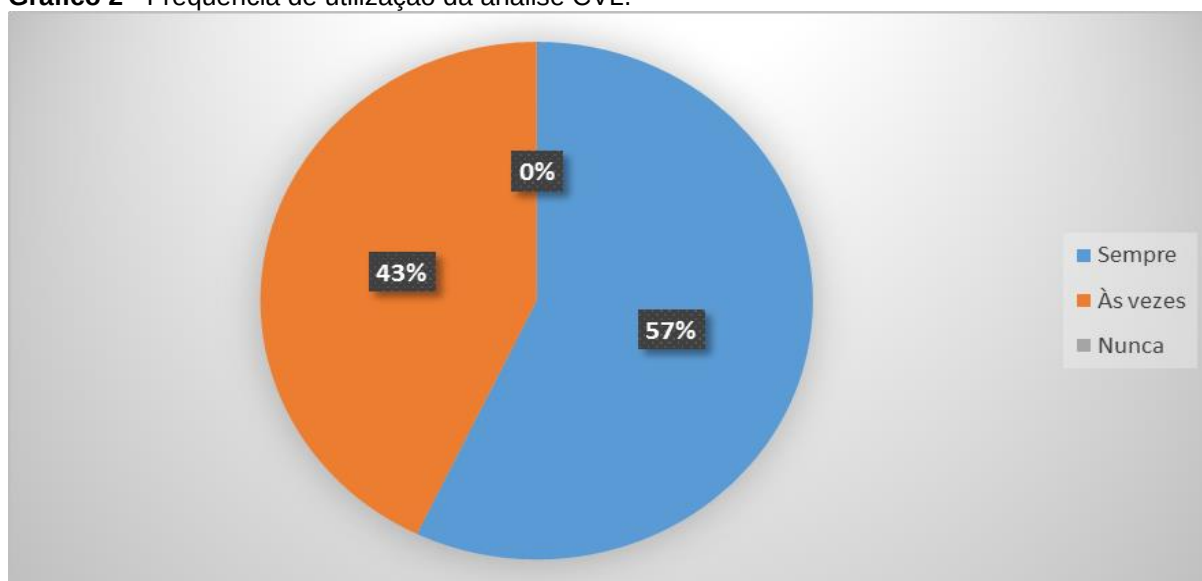
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Das sete empresas estudadas, todas concordaram totalmente, fato este que corrobora com o citado por Garrison, Noreen e Brewer (2013), em que a análise CVL deve ser considerada na tomada de decisões de diversos setores da indústria.

E, embora os resultados sejam divergentes da pesquisa de Steffen, Mota e Bizotto (2015), em que as autoras verificaram que a maioria dos gestores não utilizam as informações contábeis sobre análise CVL no processo de gestão das empresas, e alguns desconhecem a relevância dessas informações para o bom desempenho da organização; este resultado está de acordo com Leite, Matias e Borges (2012), em que tais autores constataram que todos os gestores que utilizam a análise CVL concordam com a afirmação de que através desta análise é possível prever os impactos nos lucros e nos resultados projetados quando ocorrem alterações no volume e preço de venda e nos valores dos custos, e, assim, poder tomar decisões.

Em seguida, os gestores foram questionados sobre a frequência da utilização da análise CVL, conforme apresentado no gráfico 2.

Gráfico 2 - Frequência de utilização da análise CVL.



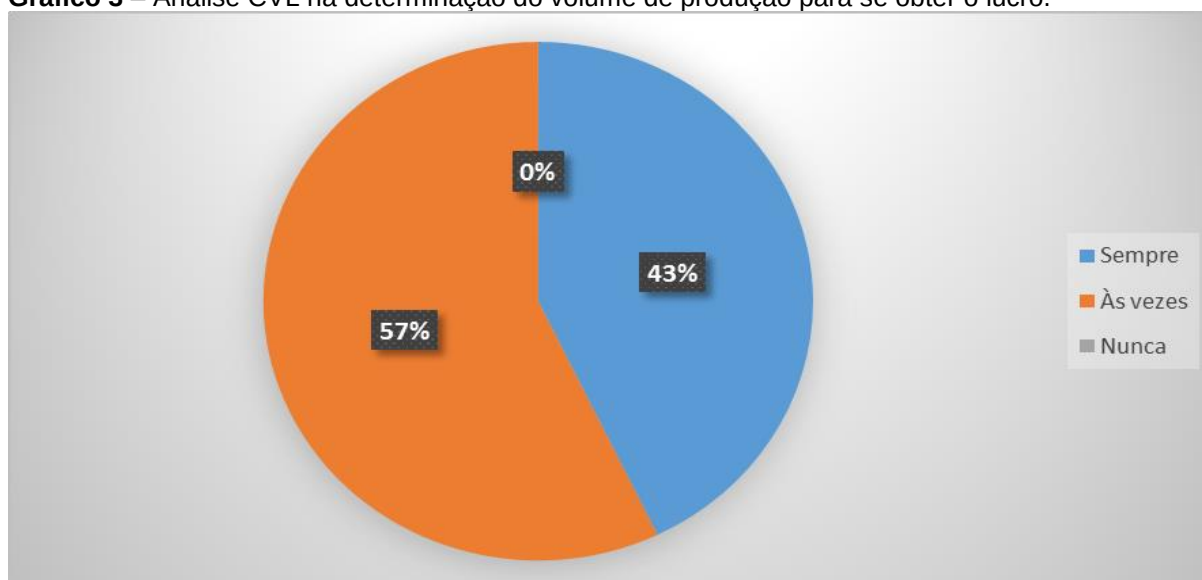
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como pôde-se observar, os resultados obtidos mostram-se equilibrados entre as empresas que responderam que sempre utilizam (57%) e as que utilizam às vezes (43%) a análise CVL, no entanto, nenhuma respondeu que nunca faz uso da análise CVL, o que difere do estudo de caso múltiplo de Souza, Schnorr e Ferreira (2011), que cita que tal análise, na prática, não tem tanta visibilidade quanto na literatura aplicada à Contabilidade Gerencial.

Assim, o estudo em questão, ao constatar que em algum momento as empresas salineiras já fizeram e/ou fazem uso da análise CVL, diverge dos estudos de Souza, Schnorr e Ferreira, conforme supramencionado, mas corroboram com a pesquisa de Junqueira, Nascimento e Gonzaga (2014), em que tais autores concluem que a análise CVL é uma das ferramentas quantitativas mais utilizadas pelos setores de controle gerencial das organizações estudadas.

Em seguida, os gestores foram questionados sobre a utilização da análise CVL com a finalidade de determinar o volume de produção para se obter o lucro esperado, conforme gráfico 3.

Gráfico 3 – Análise CVL na determinação do volume de produção para se obter o lucro.

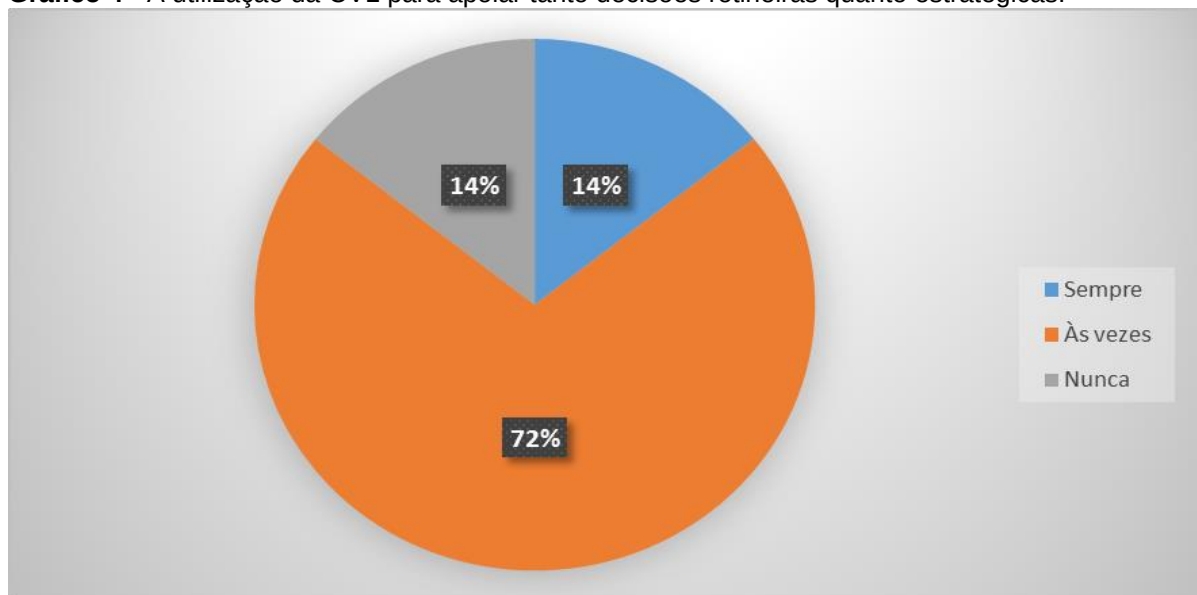


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Das sete empresas respondentes, 3 (43%) sempre utilizam a análise CVL para determinar o volume de produção necessário para obter o lucro esperado, e 4 (57%) utilizam às vezes, ou seja, todas, em algum momento, utilizam com este objetivo. Tais respostas estão de acordo com a conclusão obtida por Marques, Torres e Santos (2015), em que os mesmos verificaram, através de um estudo de caso, como é nítida a importância da análise CVL para os gestores da organização estudada tomarem decisões a respeito de volume de produção necessário.

No gráfico 4 estão os dados à respeito da utilização da análise CVL para tomada de decisões tanto rotineiras quanto estratégicas.

Gráfico 4 - A utilização da CVL para apoiar tanto decisões rotineiras quanto estratégicas.



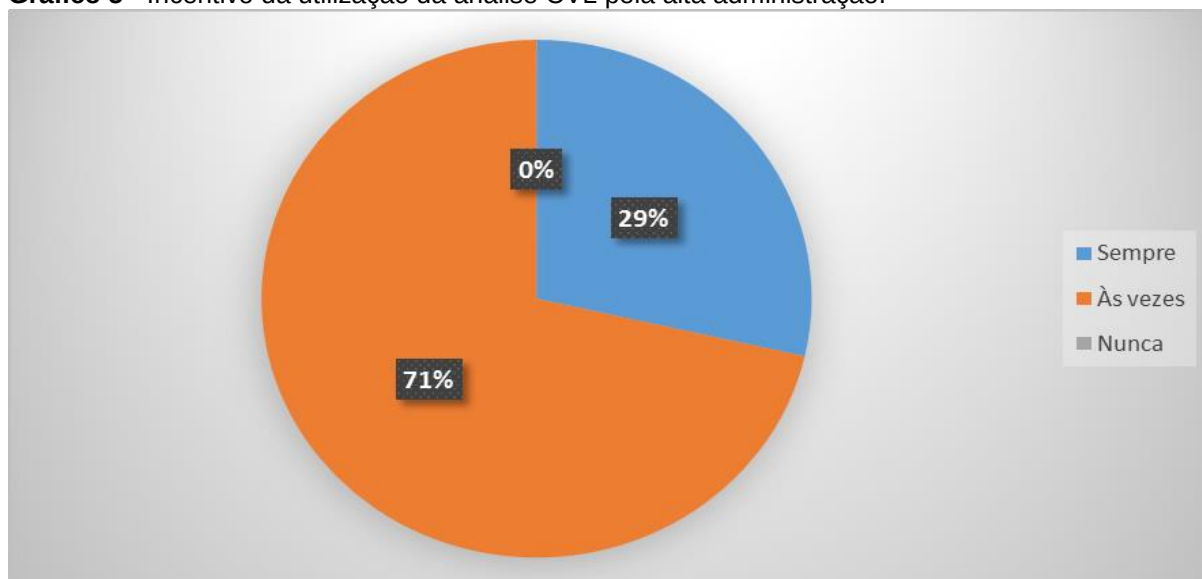
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como verificado, somente uma organização utiliza sempre a análise CVL para apoiar tomada de decisões tanto rotineiras quanto estratégicas, uma empresa nunca utilizou a análise CVL para apoiar tais decisões e 5 (72%) indústrias fazem uso às vezes das informações que a análise CVL disponibiliza para apoiar seu processo decisório. Estas empresas que utilizam, mesmo que com menos frequência, corroboram com Blocher *et al.* (2007), que mencionou que a análise CVL pode ser utilizada em diversas circunstâncias, inclusive em análises estratégicas.

Ainda nesse contexto, os resultados seguem a mesma linha de dados obtidos por Marques, Torres e Santos (2015), em que os mesmos concluíram que, através da aplicação da análise CVL na empresa estudada, se tornou possível, aos gestores, tomarem decisões sobre diversos segmentos gerenciais.

Os respondentes foram questionados se a alta administração incentiva o uso da análise CVL no processo decisório das organizações, como demonstrado no gráfico 5.

Gráfico 5 - Incentivo da utilização da análise CVL pela alta administração.

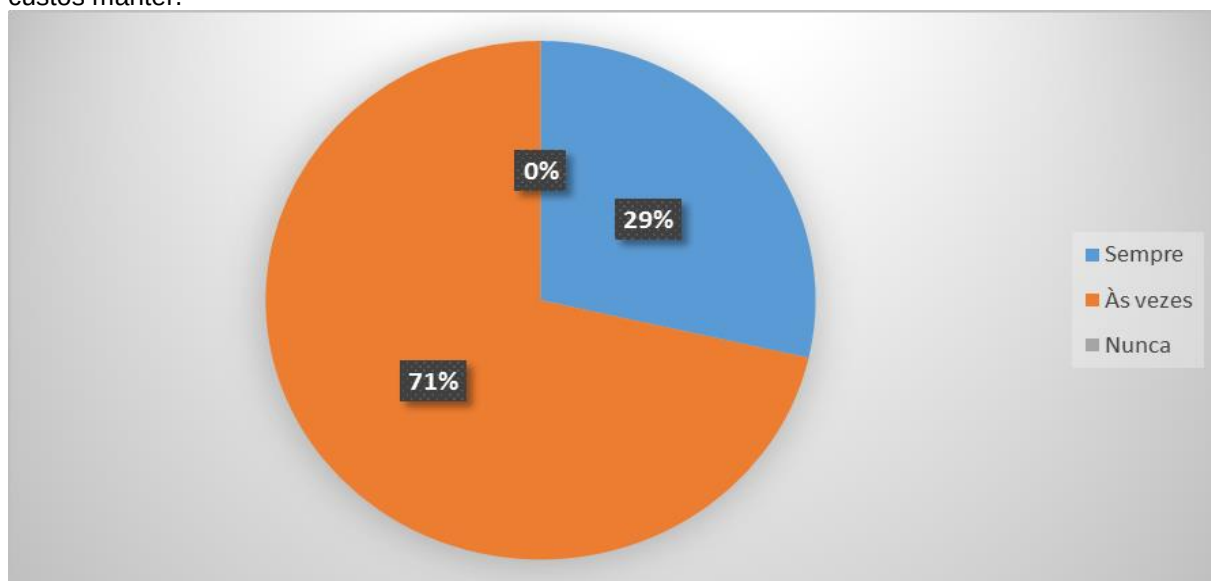


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Dentre as empresas estudadas, observa-se, conforme gráfico 5, que em 71% a alta administração incentiva o uso da análise CVL somente às vezes, o que entra em conflito com o mencionado por Horngren, Datar e Foster (2004), que preconiza que os administradores são beneficiados quando a contabilidade fornece informações que os auxiliam no planejamento e controle das operações organizacionais, ou seja, se houvesse maior incentivo por parte dos gestores com mais frequência, os mesmos seriam mais beneficiados.

Os gestores foram questionados, também, a respeito do uso da análise CVL para determinar quais produtos oferecer, preços cobrar e estrutura de custos manter, como exposto no gráfico 6.

Gráfico 6 - Análise CVL na determinação de quais produtos oferecer, preços cobrar e estrutura de custos manter.



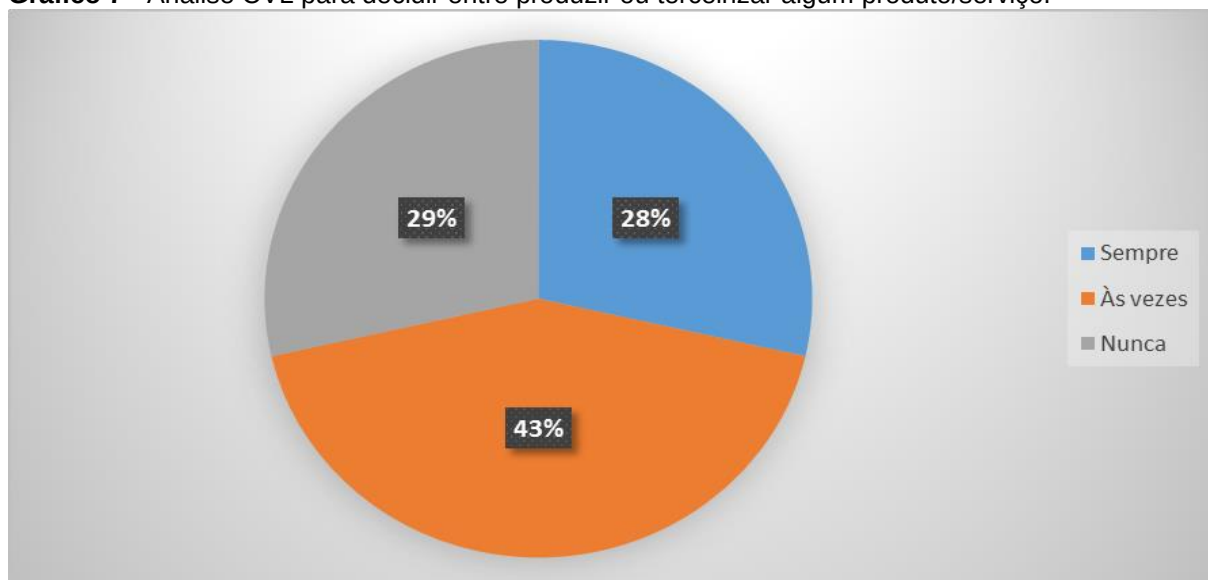
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como demonstrado no gráfico 6, 71% utiliza às vezes e 29% faz uso sempre, ou seja, todas utilizam com esta finalidade em algum momento, o que está de acordo com um dos objetivos da análise CVL citados por Blocher *et al.* (2007), que é a definição dos preços

de venda, decidir se deve ser lançado um novo produto ou serviço, dentre outros. Estes dados também seguem na mesma linha dos resultados obtidos por Steffen, Motta e Bizotto (2015), em que a maioria das organizações (cerca de 52%) da amostra que eles estudaram se utilizam de técnicas da análise CVL para determinar preços de venda.

Ainda relacionando-se com o aspecto anterior, no gráfico 7 estão demonstrados os dados a respeito da utilização da análise CVL como ferramenta para ajudar a decidir entre produzir ou terceirizar determinado produto ou serviço.

Gráfico 7 - Análise CVL para decidir entre produzir ou terceirizar algum produto/serviço.

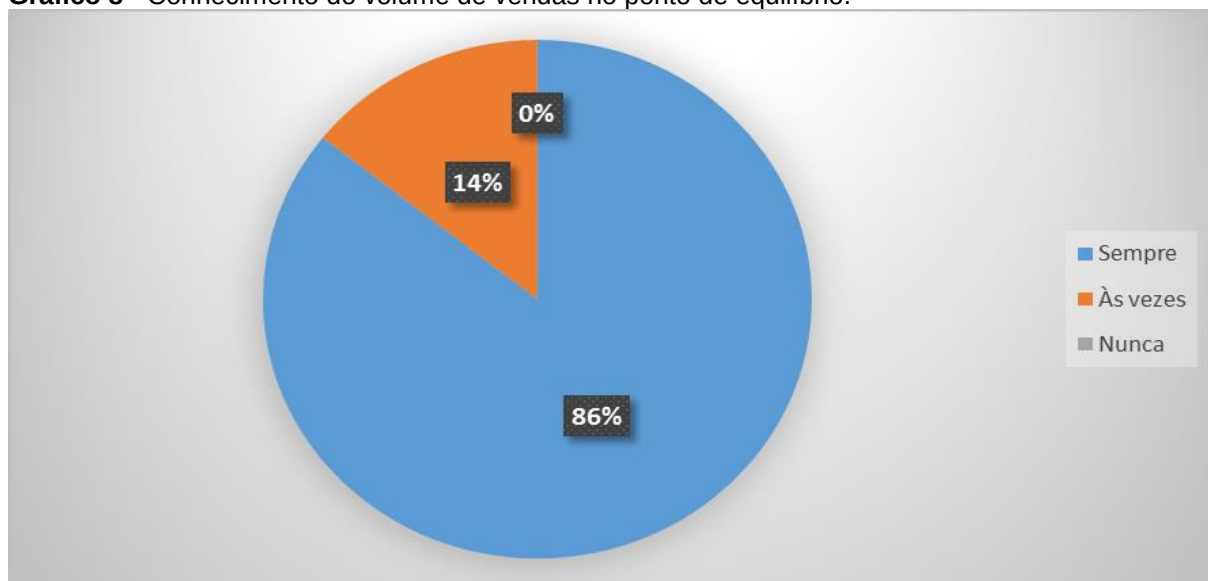


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Foi constatado que 29% das indústrias salineiras não utilizam a análise CVL com este objetivo em momento algum e 71% faz uso com alguma frequência, resultado este que vai de encontro com o concluído por Leite, Matias e Borges (2012), em que mais da metade dos usuários (53%) da análise CVL não faz uso da mesma para decidir entre produzir ou terceirizar algum produto/serviço em nenhum momento.

Em seguida, foi interrogado se as empresas têm conhecimento do volume de vendas no ponto de equilíbrio.

Gráfico 8 - Conhecimento do volume de vendas no ponto de equilíbrio.

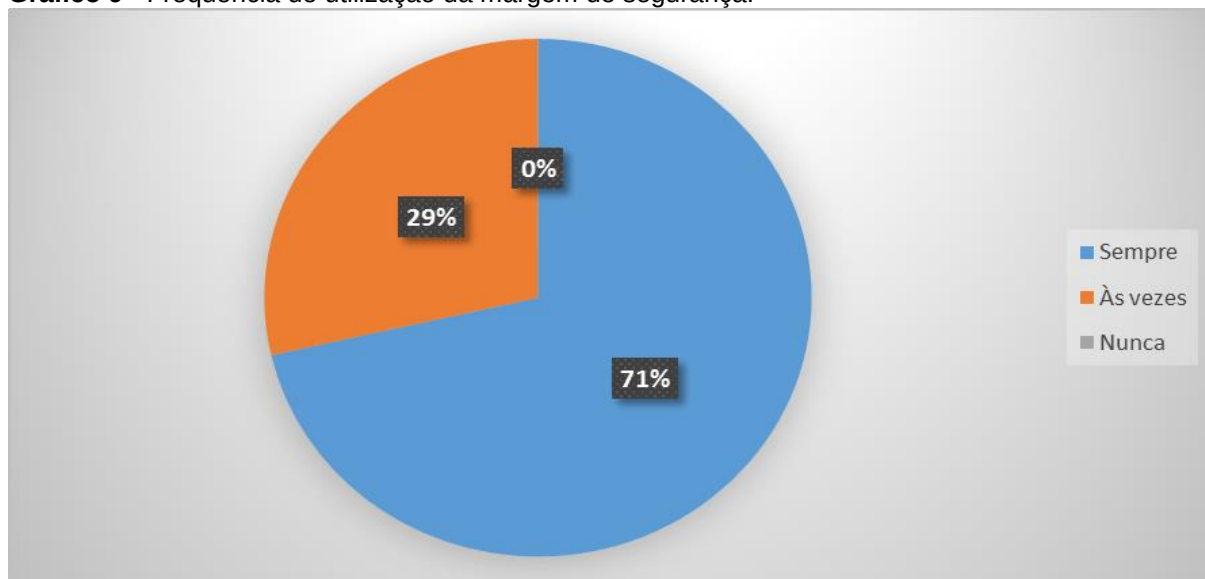


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Conforme o gráfico 8, 6 empresas (86%) sempre tem conhecimento e apenas uma, ou seja, 14%, respondeu que às vezes tem conhecimento do volume de vendas no ponto de equilíbrio. Segundo Padoveze (2010), a informação do ponto de equilíbrio é muito importante porque a organização tem a ciência de sua capacidade mínima de operação para não obter prejuízo. No presente estudo, dentre as técnicas da análise CVL, o ponto de equilíbrio é a ferramenta utilizada com maior frequência (levando em consideração os entrevistados que responderam “sempre”), o que difere das pesquisas de Leite, Matias e Borges (2012) e Rodniski, Lamera e Ecco (2015), que em ambas o indicador mais utilizado foi a margem de contribuição, bem como do estudo de Souza, Lisboa e Rocha (2003), que cerca de 39% das empresas não utilizam o ponto de equilíbrio em nenhum momento.

No gráfico 9 estão demonstrados os dados da frequência da utilização da margem de segurança.

Gráfico 9 - Frequência de utilização da margem de segurança.

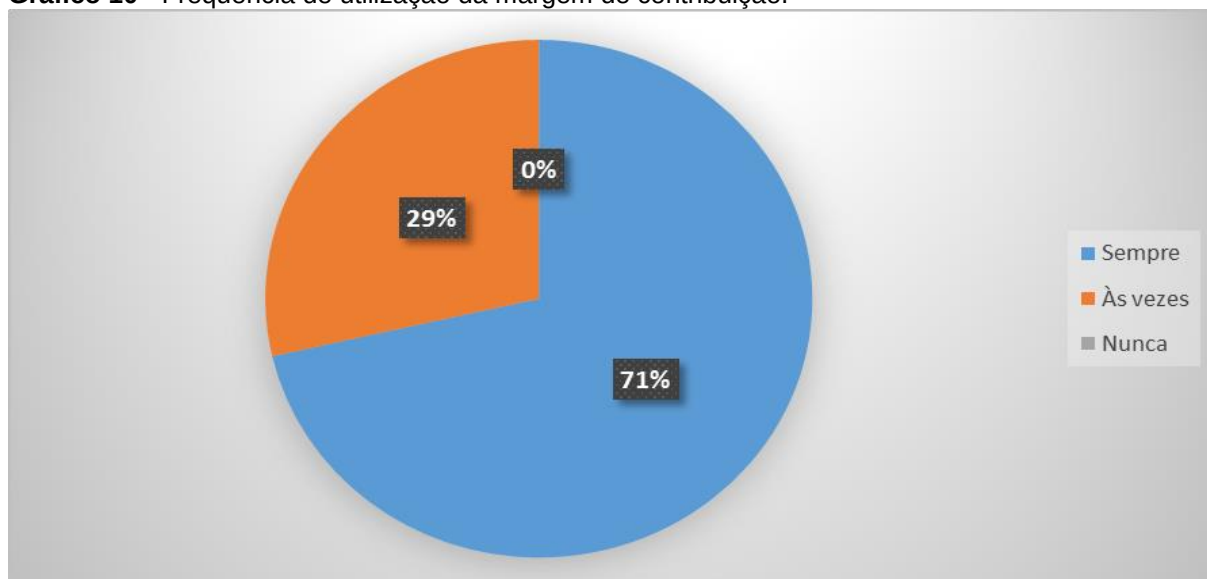


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Verifica-se que todas as empresas estudadas utilizam a margem de segurança como ferramenta de otimização de resultados em algum momento, 71% sempre e 29% se utiliza às vezes. Todas responderam que fazem uso deste índice para conhecer o volume de redução de vendas que a organização pode suportar sem que haja prejuízo. Este benefício está de acordo com o estudo realizado por Moraes e Wernke (2006), que citaram que a margem de segurança permitiu conhecer o volume de unidades que a empresa estudada poderia arcar, em termos de redução de vendas, sem ter prejuízo.

O gráfico 10 expõe os dados acerca da frequência da utilização da margem de contribuição.

Gráfico 10 - Frequência de utilização da margem de contribuição.



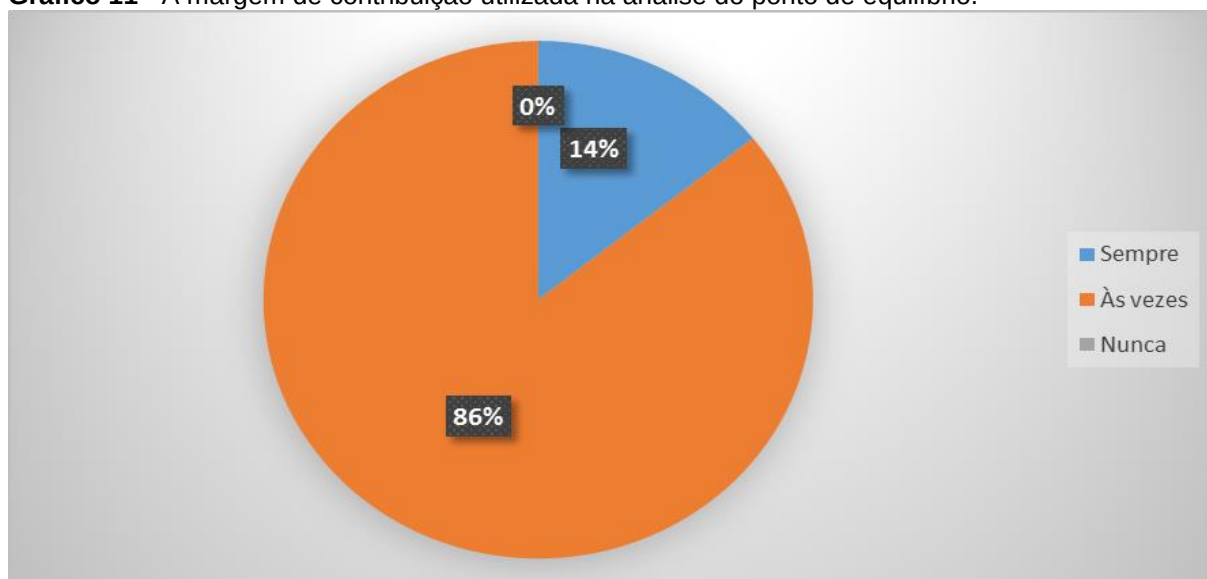
Fonte: dados da pesquisa (2017).

Conforme demonstrado no gráfico 10, das sete indústrias, 5 (71%) afirmaram que sempre utilizam a margem de contribuição e duas fazem uso às vezes, ou seja, todas utilizam com alguma frequência. Verificou-se, também, que todas as empresas utilizam este índice para estimar o impacto que uma variação nas vendas teria sobre o resultado operacional. Tal resultado corrobora com os benefícios citados por Wernke (2005), em que o mesmo menciona que algumas das vantagens da utilização da margem de contribuição são analisar a rentabilidade de cada produto da empresa e identificar quais produtos geram resultados negativos mas que podem trazer benefícios para outros produtos.

Ainda a respeito dos dados obtidos sobre a margem de contribuição, os mesmos corroboram com os resultados de Souza, Lisboa e Rocha (2003), em que, aproximadamente, 80% das empresas participantes do estudo utilizam a margem de contribuição, mesmo que em situações específicas.

No gráfico 11 estão os dados sobre a utilização da margem de contribuição para análise do ponto de equilíbrio.

Gráfico 11 - A margem de contribuição utilizada na análise do ponto de equilíbrio.

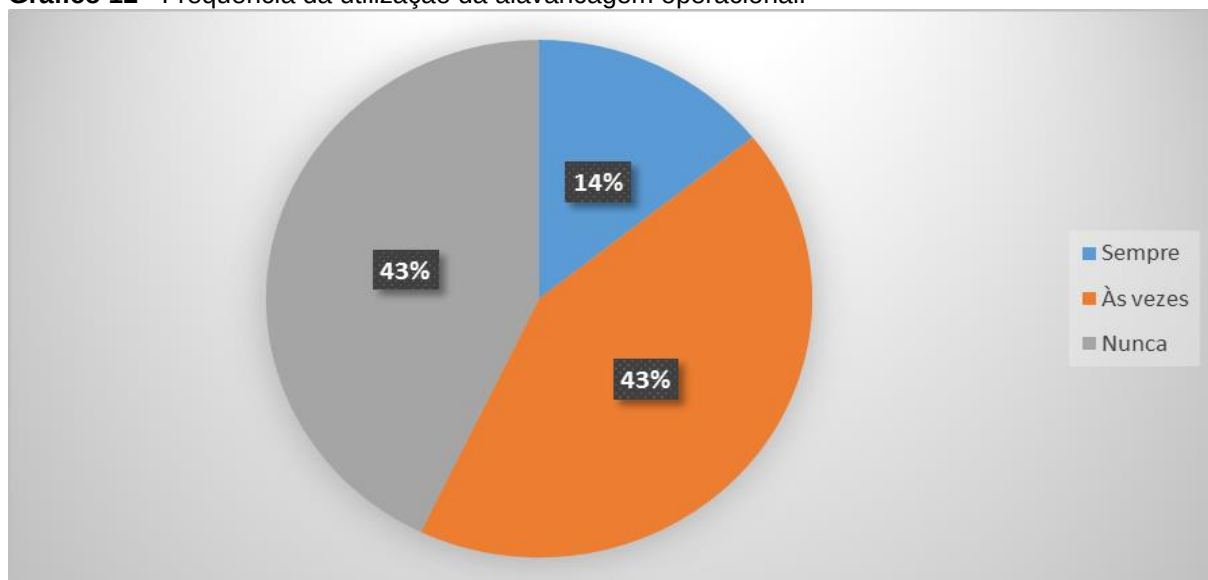


Fonte: dados da pesquisa (2017).

Como observado, 6 empresas (86%) utilizam às vezes e apenas uma utiliza sempre para esta finalidade. Para a obtenção dos dados a respeito do ponto de equilíbrio é necessário que se saiba valores da margem de contribuição, uma vez que, de acordo com Atkinson *et al.* (2008), o ponto de equilíbrio é o nível de vendas com o qual a margem de contribuição apenas cobre os custos fixos.

Os dados sobre a frequência da utilização da alavancagem operacional estão demonstrados no gráfico 12.

Gráfico 12 - Frequência da utilização da alavancagem operacional.



Fonte: dados da pesquisa (2017).

Observa-se que, dentre todos os indicadores da análise CVL, a alavancagem operacional é o menos utilizado. Apesar de ser um índice de grande importância, especialmente por se tratar de empresas com uma estrutura de custos fixos elevada, cerca de 43% das empresas não fazem uso nunca, o que pode comprometer uma análise mais ampla do CVL, uma vez que a empresa não terá conhecimento do grau de sensibilidade do lucro quando ocorre variações percentuais no volume de vendas, informação na qual, segundo Padoveze (2010) é gerada pelo grau de alavancagem operacional. Tal resultado está em acordo com o obtido por Rodniski, Lamera e Ecco (2015), em que eles concluíram que as técnicas da análise CVL menos utilizadas são alavancagem operacional e margem de segurança.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi verificar a percepção e utilização dos gestores em relação à análise custo/volume/lucro como ferramenta para a tomada de decisão em empresas de produção e venda de sal da cidade de Mossoró/RN. Para dar resposta aos objetivos desta pesquisa, foi elaborado um questionário estruturado e aplicado em sete empresas do ramo salineiro. Diante disto, foram demonstrados os resultados e, como pôde-se observar, 100% das empresas participantes da pesquisa concordam que a análise CVL pode ser utilizada como uma ferramenta de auxílio à tomada de decisão, o que demonstra a importância deste tipo de análise para a gestão empresarial obter melhores resultados.

Embora haja o entendimento de todas as empresas sobre a importância da análise CVL para a tomada de decisão, um pouco mais da metade (57%) utiliza sempre, ou seja, com alta frequência, desta ferramenta gerencial. No entanto, em uma frequência razoável, 43% fazem uso em algum momento da análise CVL no seu processo de gestão, seja rotineiramente ou em situações específicas, sendo o conhecimento do ponto de equilíbrio

considerado o principal, em que 86% das empresas se utilizam sempre este índice. Já a alavancagem operacional é a técnica da análise CVL menos utilizada, ou seja, 57% das organizações fazem uso com alguma frequência e 43% nunca a utiliza.

Foi verificado, também, que a situação em que os gestores mais utilizam a análise CVL é para determinar o volume de produção para se obter o lucro, evidenciando que 43% das organizações sempre fazem uso e nenhuma nunca utiliza para esta finalidade; seguido pela determinação de quais produtos oferecer, preços cobrar e estrutura de custos manter, que 71% dos gestores utilizam às vezes e 29% sempre com este objetivo. Já a situação em que menos foi constatado o uso da ferramenta de gestão estudada foi para decidir entre produzir ou terceirizar algum produto/serviço (71% das organizações utilizam em algum momento e 29% nunca utiliza).

Assim, com base nessas informações, pôde-se concluir que a análise CVL como ferramenta de auxílio no processo decisório está bem presente e é percebida nas empresas estudadas, diferente do resultado obtido por Souza, Schnorr e Ferreira (2011). Foi possível, ainda, constatar que o ponto de equilíbrio, a margem de contribuição e a margem de segurança são bastante utilizadas nas organizações estudadas, porém a alavancagem operacional ainda não está bem difundida nas indústrias salineiras da amostra, resultado este que corrobora com Rodniski, Lamera e Ecco (2015).

Cabe aqui ressaltar que, quanto mais técnicas (ferramentas) forem utilizadas, mais completa será a análise CVL, e, assim, contribuindo para a otimização dos resultados das empresas.

A limitação encontrada para a realização do estudo refere-se ao número de empresas estudadas, devido à dificuldade em obter contato com os gestores e os mesmos terem a disponibilidade e generosidade em participar da pesquisa.

A expansão do presente estudo e novos estudos podem ser feitos à respeito do presente tema, analisando-se um número maior de empresas do setor salineiro e/ou fazendo uma análise documental nas demonstrações contábeis de tais empresas, obtendo assim dados sólidos de seus custos e da estrutura de custos que estas empresas mantêm. Ademais, analisar a percepção dos gestores em outros ramos industriais, como metalúrgico, têxtil, alimentício, se mostra interessante.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S. *et al.* **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2008.

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H.; COKINS, Gary. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: McGraw Hill, 2007.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. São Paulo: Atlas, 2010.

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson. Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, v. 9, n. 5, maio 2007.

CARARETO, Edson Soares; JAYME, Geancarlo; TAVARES, Maristela P. Zanella *et al.* Gestão estratégica de custos: custos na tomada de decisão. **Revista de Economia da UEG**, Anápolis, v. 2, n. 2, jul./dez., 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DALMACIO, Flávia Zoboli; RANGEL, Luciene Laurett; LOPES, Venina de Almeida. Custo-volume-lucro como ferramenta de gestão em uma empresa de serviços. **Revista ABCustos**, v. 8, n. 1, jan/abr., 2013.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE PRODUÇÃO MINERAL (DMPN). **Sumário Mineral**, 2014. Disponível em: <<http://www.dnmp.gov.br/dnmp/sumarios/sal-sumario-mineral-2014>>. Acesso em: 31 ago. 2016.

FERREIRA, J. Ricardo. **Contabilidade de custos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2004.

FREZATTI, Fabio; GUERREIRO, Reinaldo; AGUIAR, Andson Braga de. Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 44, p.9-22, maio 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. Porto Alegre: McGraw Hill, 2013.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos: contabilidade e controle**. 3 ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

HORNGREN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Prentice hall, 2004.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2002.

JUNQUEIRA, Emanuel; NASCIMENTO, Marília; GONZAGA, Rosimeire Pimentel. Análise do perfil do sistema de controle gerencial em indústrias de confecções de Colatina/ES. In: Congresso Brasileiro de Custos, 21, 2014, Natal. **Anais...** Natal: Associação Brasileira de Custos, 2014.

LEITE, Duílio Ulhôa; MATIAS, Marcia Athayde; BORGES, Danilo Lacerda. Análise da utilização do custo-volume-lucro como ferramenta de otimização de resultado. In: Congresso Brasileiro de Custos. 19, 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves: Associação Brasileira de Custos, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

MARQUES, Camila Vieira; TORRES, Jéssica Soares; SANTOS, Eduardo Ezequiel dos. **Análise do custo-volume-lucro no processo decisório: um estudo de caso em uma indústria de produtos alimentícios de pequeno porte**. 2015. 30f. TCC (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Centro Universitário de Belo Horizonte, Belo Horizonte, 2015.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**: análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

MORAES, Livia C.; WERNKE, Rodney. Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 6, p. 81-101, jul/dez 2006.

OLIVEIRA, Railson Mirian de Moura; SILVA, Jandeson Dantas da; COSTA, Wênyka Preston Leite Batista da. Fatores Influenciadores da Utilização da Gestão Estratégica de Custos no Setor Salineiro de Mossoró-RN. **Revista Conhecimento Contábil**, Mossoró, v. 03, n. 02, p. 32-44, jul /dez., 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RODNISKI, Cleber Marcos; LAMERA, Daniela; ECCO, Katia. Análise da relação custo/volume/lucro como instrumento gerencial: um estudo de sua utilização nos laticínios da região Oeste catarinense. **Revista Unoesc & Ciência – ACSA**, Joaçaba, v. 6, n. 2, p. 153-162, jul./dez., 2015.

SILVA, Priscila Queiroz da; SANTIAGO, Josicarla Soares; SOARES, Yara Magaly Albano *et al.* Análises de custo-volume-lucro e de regressão como instrumentos de previsão do comportamento dos custos de uma farmácia. In: Congresso Brasileiro de Custos. 20, 2013, Uberlândia. **Anais...** Uberlândia: Associação Brasileira de Custos, 2013.

SILVA, Realdo de Oliveira da. **A análise de custo/volume/lucro como ferramenta gerencial para tomada de decisão**: um estudo de caso em uma indústria química do sul de Santa Catarina. 2010. 96f. TCC (Graduação) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2010.

SOUZA, Marcos Antonio de; LISBOA, Lázaro Plácido; ROCHA, Wellington. Práticas de contabilidade gerencial adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 32, p. 40 - 57, maio/ago. 2003.

SOUZA, Marcos Antonio de; SCHNORR, Carla; FERREIRA, Fernanda Baldasso. Análise das relações custo-volume-lucro como instrumento gerencial: um estudo multicaso em indústrias de grande porte do Rio Grande do Sul. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 5, n. 12, p. 109-134, 2011.

STEFFEN, Suziane Nonnemacher; MOTTA, Marta Elisete Ventura da; BIZOTTO, Beatriz Lucia Salvador. Percepção dos gestores das micro e pequenas empresas do setor do comércio no município de Bom Princípio/RS quanto ao gerenciamento das informações contábeis. In: Mostra de Iniciação Científica, Pós-graduação, Pesquisa e Extensão, 15, 2015, Caxias do Sul. **Anais...** Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2015.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda**: ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2005.

ANEXO I



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PESQUISA SOBRE A PERCEPÇÃO DOS GESTORES EM RELAÇÃO AO USO DA ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO (CVL) COMO FERRAMENTA PARA TOMADA DE DECISÃO

Autora: Isabelly Lima Freire

Orientadora: Prof^a Ana Lenita Carlos Paiva Lucena

1ª CATEGORIA – Informações gerais dos respondentes

1. Sexo:
☐ Masculino ☐ Feminino
2. Faixa etária:
☐ Entre 20 e 30 anos ☐ Entre 31 e 50 anos ☐ Acima de 50 anos
3. Função:
☐ Proprietário ☐ Administrador
☐ Proprietário-administrador ☐ Funcionário do setor de gestão
4. Grau de escolaridade:
☐ Ensino médio completo ☐ Ensino superior incompleto
☐ Ensino superior completo ☐ Pós-graduação incompleta
☐ Pós-graduação completa ☐ Outro _____
5. Tempo de experiência do responsável pela gestão da empresa:
☐ Inferior a 1 ano ☐ 1 a 2 anos
☐ 2 a 5 anos ☐ Mais de 5 anos

2ª CATEGORIA – Caracterização da pesquisa

6. Entende que a análise de custo, volume e lucro é uma ferramenta de auxílio à tomada de decisão?
☐ Concordo totalmente
☐ Concordo parcialmente
☐ Indeciso

- ☐ Discordo totalmente
☐ Discordo parcialmente
7. Qual a frequência da utilização da análise CVL no auxílio à tomada de decisões?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
8. A análise CVL é utilizada na determinação do volume de produção necessário para se obter o lucro pretendido?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
9. A análise CVL é utilizada para apoiar tanto decisões rotineiras (voltadas ao planejamento de curto prazo) quanto estratégicas (voltadas ao planejamento de longo prazo)?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
10. A alta administração incentiva a utilização da análise CVL?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
11. A utilização da análise CVL auxilia na determinação de quais produtos oferecer, quais preços cobrar e qual estrutura de custos manter?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
12. A análise CVL é utilizada para decidir entre produzir ou terceirizar algum produto/serviço com o objetivo de escolher a opção mais vantajosa?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
13. A empresa tem conhecimento do volume de vendas no ponto de equilíbrio?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
14. Qual é a frequência da utilização da margem de segurança?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
15. A margem de segurança é utilizada na empresa para conhecer o volume de redução de vendas que a empresa pode suportar sem que haja prejuízo?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
16. Qual a frequência da utilização da margem de contribuição?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
17. O índice de margem de contribuição é utilizado na empresa para estimar qual impacto uma variação nas vendas totais teria sobre o resultado operacional?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
18. O índice de margem de contribuição é utilizado na análise do ponto de equilíbrio?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca
19. Qual a frequência da utilização da alavancagem operacional?
☐ Sempre ☐ Às vezes ☐ Nunca