

# ANÁLISE DA RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/ LUCRO COMO INSTRUMENTO GERENCIAL: UM ESTUDO DE SUA UTILIZAÇÃO NOS LATICÍNIOS DA REGIÃO OESTE CATARINENSE

Cleber Marcos Rodniski\*

Daniela Lamera\*\*

Katia Ecco\*\*\*

## RESUMO

O objetivo com esta pesquisa foi verificar a efetiva utilização das práticas de análise Custo/Volume/Lucro (CVL) na tomada de decisões dos laticínios da região Oeste do Estado de Santa Catarina. As práticas de CVL investigadas foram a margem de contribuição, a margem de contribuição com fator de restrição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e a alavancagem operacional. Para isso, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, de caráter qualitativo, com metodologia de levantamento ou *survey* com os laticínios da região Oeste de Santa Catarina. A coleta dos dados foi realizada por meio da aplicação de questionário *on-line* aos gestores de custos das empresas. Os resultados da pesquisa demonstram que os gestores de custos das agroindústrias atribuem importância significativa ao uso das técnicas de análise Custo/Volume/Lucro na tomada de decisão, entretanto, a efetiva utilização dessas práticas não ocorre com a mesma intensidade.

Palavras-chave: Controle gerencial. Análise Custo/Volume/Lucro. Laticínios.

## 1 INTRODUÇÃO

Os desafios evidenciados na economia moderna, motivados pela exigência dos clientes por qualidade, preços e rapidez na entrega dos produtos e serviços, incrementaram significativamente a complexidade da gestão organizacional (MABERT; VENKATARAMANAN, 1998). Em decorrência disso, o ambiente operacional das empresas passa por sucessivas mudanças, em parte motivado pela globalização de mercados e avanços tecnológicos, influenciando-as a focarem a gestão estratégica para a melhoria dos processos.

Não bastasse os desafios citados, as indústrias processadoras de leite (laticínios) enfrentam dificuldades por trabalharem com alimentos perecíveis, que podem sofrer deteriorações, além de passarem por uma série de exigências sanitárias, fatores que aumentam o custo de produção e reduzem a lucratividade. Os gestores dessas empresas precisam informações relevantes que contribuam para tomar decisões adequadas diante dos desafios apresentados.

No âmbito da gestão empresarial, as práticas de contabilidade gerencial são desenvolvidas visando produzir informações precisas, confiáveis e que permitam aos gestores maior segurança e confiabilidade no gerenciamento da organização.

Nesse contexto de práticas de contabilidade gerencial, neste estudo versa-se sobre a análise Custo/Volume/Lucro (CVL), uma técnica de análise que permite examinar as inter-relações entre diversas variáveis, como receitas, custos, despesas e volume de atividades, e a influência delas em relação ao lucro (HANSEN; MOWEN, 2001).

Mais especificamente, neste estudo procura-se responder ao seguinte questionamento: Os laticínios da região Oeste catarinense utilizam-se análise Custo/Volume/Lucro para auxiliar a tomada de decisão no contexto empresarial?

\* Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos; cleber.rodniski@unoesc.edu.br

\*\* Graduanda do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade do Oeste de Santa Catarina de Chapecó; daniela.lamera@hotmail.com

\*\*\* Graduanda do Curso de Ciências Contábeis pela Universidade do Oeste de Santa Catarina de Chapecó; katiacecco@hotmail.com

Para isso, estabeleceu-se como objetivo verificar a aplicação de tal técnica para a tomada de decisões nos laticínios do Oeste catarinense, uma forma de investigar o reconhecimento que a prática empresarial tem dado aos desenvolvimentos teóricos sobre o tema. A iniciativa com este estudo é referendada pelo entendimento dado por Iudícibus (1996), o qual afirma que a doutrina contábil precisa ser validada pelos experimentos reais, ou seja, sua aplicação prática no contexto empresarial.

Quanto à metodologia, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, de caráter qualitativo, realizada por meio de estudo de caso múltiplo com laticínios do Oeste de Santa Catarina.

O trabalho está organizado em cinco seções, incluída esta introdução. Na segunda seção, são apresentados os aportes teóricos do estudo. Na terceira seção, o destaque são os aspectos metodológicos da pesquisa. Tem-se, na sequência, a quarta seção, destinada à apresentação e análise dos dados da pesquisa. Por fim, na quinta seção, o conteúdo compreende a conclusão da pesquisa. O conteúdo do estudo encerra-se com a apresentação das referências utilizadas no seu desenvolvimento.

## 2 CONTABILIDADE GERENCIAL

A Contabilidade Gerencial pode ser entendida como “[...] o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação, e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar, controlar e assegurar dentro de uma entidade o uso apropriado e responsável de seus recursos.” (ATKINSON et al., 2011, p. 162). Durante anos a contabilidade foi vista apenas como um sistema de informações tributárias, desenvolvido para gerar informações que atendem às demandas de usuários externos à organização (MARTINS, 2008). No entanto, com as novas exigências do mercado e dos clientes, ela passou a ser vista como um instrumento gerencial necessário à tomada de decisão e ao processo de gestão: planejamento, execução e controle.

Todavia, os autores advertem que “[...] sistemas de contabilidade gerencial, por si só, não levarão a organização ao fracasso, tampouco irão assegurar seu sucesso.” (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 225). Entretanto, esses sistemas contribuem para o declínio ou sobrevivência das organizações e repassam aos usuários informações para a tomada de decisão. Entre as várias práticas de gestão desenvolvidas dentro de um sistema de contabilidade gerencial, a análise Custo/Volume/Lucro é apontada pela literatura como uma das mais relevantes para auxiliar na tomada de decisão.

### 2.1 ANÁLISE CUSTO/VOLUME/LUCRO

A análise CVL analisa os impactos gerados nos custos e nos lucros a partir das alterações nas receitas da empresa (BRUNI; FAMÁ, 2009). Essas alterações ocorrem em razão da relação existente entre os custos e o nível de atividade das companhias. Souza e Diehl (2009) afirmam que, dentro da literatura de Contabilidade Gerencial, esta é uma das técnicas mais relevantes, considerando as informações que gera para a tomada de decisão dos gestores. Essa técnica contempla as seguintes práticas:

- a) Margem de contribuição: é a diferença entre o preço de venda de um produto e os custos e despesas variáveis necessários para a produção e comercialização deste (HORNGREN; DATAR; FOSTER, 2004). Para os autores a margem de contribuição indica o valor que cada unidade produzida, linha de produto, pedido ou cliente proporciona de sobra à empresa entre a sua receita e o custo que de fato tenha provocado e que pode ser imputado sem erro. Todas as definições encontradas na literatura convergem para o sentido de que a margem de contribuição representa o quanto cada unidade contribui para o lucro da empresa. Logo, há consenso entre os autores de que, para maximizar o resultado da empresa em situações em que não há limitação de produção, deve-se optar pelos produtos que mais geram margem de contribuição.
- b) Ponto de equilíbrio: um dos destaques da análise CVL é a determinação do ponto de equilíbrio das empresas. É por meio dessa técnica, conforme Rayburn (1996), que se pode definir o menor nível de operações no qual a organização não apresenta prejuízo; ele pode ser expresso em termos de volume, de valores monetários e de percentual de utilização da capacidade produtiva. A técnica do ponto de equilíbrio divide-se em três modalidades: ponto de equilíbrio contábil (PEC), ponto de equilíbrio econômico (PEE) e ponto

de equilíbrio financeiro (PEF). O PEC, de acordo com Dubois, Kulpa e Souza (2009), determina a quantidade mínima de produção e venda em que a empresa não obtém lucro, mas também não sofre prejuízos. É o ponto de igualdade entre a receita total e o custo total. O PEE considera o retorno mínimo desejado pelos investidores e implica na cobertura dos custos e despesas totais acrescidos do lucro necessário para que o investimento seja adequadamente remunerado, conforme o retorno desejado (CREPALDI, 2008). Por fim, tem-se o PEF, o qual segundo Oliveira e Perez (2009), é o nível de produção e vendas em que o saldo de caixa é igual a zero, e representa a quantidade de vendas necessária para cobrir os gastos desembolsáveis tanto operacionais quanto não operacionais.

- c) Margem de segurança operacional: a MSO corresponde ao volume ou valor das vendas planejadas ou realizadas acima do ponto de equilíbrio. Dubois, Kulpa e Souza (2009) enfatizam que essa margem indica a parte do faturamento que gera o lucro da organização, além de representar, também, o quanto determinado volume de vendas, em unidades ou em valor, pode diminuir sem que a empresa passe a operar com prejuízo.
- d) Alavancagem operacional: indica a capacidade da empresa de utilizar ativos fixos existentes para aumentar o retorno dos acionistas (BRUNI; FAMÁ, 2009). É o efeito de aumento do lucro operacional, por meio do aumento do volume produzido e vendido, sem expandir os ativos fixos. A alavancagem operacional é o grau de variação ocorrida no lucro operacional, a partir de uma variação na quantidade vendida.

Horngren, Datar e Foster (2004) citam que, como qualquer outro modelo matemático, a análise CVL precisa de certos pressupostos para validar aos seus resultados. As hipóteses básicas requeridas para uma correta estimativa e compreensão do comportamento das variáveis envolvidas nessa análise são:

- a) mudanças nas receitas e custos ocorrem em razão de mudanças no número de unidades produzidas e vendidas.
- b) os custos totais devem ser separados em custos fixos – que não variam conforme o nível de produção – e em custos variáveis – que variam de acordo com a produção.
- c) o preço de venda, os custos fixos e as variáveis são conhecidos e permanecem constantes dentro do período analisado.
- d) as receitas e os custos variáveis são lineares em relação à produção dentro de um período de análise.
- e) a análise cobre um único produto ou, quando da existência de múltiplos produtos, a proporção de venda destes no todo se manterá constante quando da alteração da quantidade total de unidades vendidas, e todas as receitas e custos podem ser agregados e comparados sem considerar o valor do dinheiro no tempo.

Horngren, Foster e Datar (2004) informam que a análise CVL possui algumas limitações, como o fato de se originar a partir de um pressuposto que supõe uma situação estática, a qual não se mantém por muito tempo em razão das diversas variáveis envolvidas que determinam o comportamento dos custos e, como consequência, alteram sua estrutura. Além disso, os autores afirmam que a análise CVL deve ser calculada em um prazo curto, pois dentro de um período pode ocorrer variações nos preços praticados, aumento no custo da matéria-prima adquirida, modificações nas despesas e nos gastos fixos e até modificações na legislação. Todavia, Yunker (2006) argumenta que a facilidade da utilização da análise CVL é superior às suas limitações, e a sua utilização em curto espaço de tempo aumenta a precisão das informações, que proporcionam dados gerenciais relevantes.

### 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Em relação ao processo de pesquisa, o presente estudo caracteriza-se pela abordagem qualitativa. Para Richardson (1999) e Saha e Corley (2006), estudos que empregam essa metodologia permitem descrever a complexidade de determinado problema, analisar, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Quanto aos objetivos da pesquisa, esta se qualifica como descritiva, a qual segundo Gil (1999), visa descrever as características de determinada população ou fenômeno e o estabelecimento de relações entre variáveis. Do ponto de vista de proce-

dimentos técnicos, esta pesquisa caracteriza-se como um levantamento (*survey*), realizado por meio de questionário *on-line*. De acordo com Gil (1999), as pesquisas deste tipo se caracterizam pela interrogação direta da população cujo comportamento se deseja conhecer.

A população é composta por 14 indústrias do segmento de laticínios localizadas na região Oeste do Estado de Santa Catarina. Para definição da amostra, o primeiro passo foi a identificação do telefone das empresas por meio da consulta aos respectivos *sites*. Em seguida, realizou-se contato telefônico para identificar o *e-mail* dos gestores de custos dessas empresas, para quem foi encaminhado o instrumento de pesquisa. Da população inicial, obteve-se retorno de cinco empresas (35,71%), as quais formaram a amostra da pesquisa. Dessa forma, define-se a amostra da pesquisa como não probabilística, por tipicidade ou intencional. Para Marconi e Lakatos (2002), a característica principal desse tipo de amostragem é não fazer uso de formas aleatórias para selecionar as amostras.

A coleta dos dados foi realizada por meio da aplicação de questionário ao gestor da área de custos de cada entidade. O instrumento de pesquisa possuía 20 questões organizadas em quatro blocos principais, a saber: características do sistema de custos da empresa, relevância e utilização das práticas de Custo/Volume/Lucro, importância e nível de utilização da análise CVL para a tomada de uma série de decisões gerenciais. Para as questões que mediram a grau de relevância, importância e utilização das práticas de CVL utilizou-se escala tipo *likert* de cinco pontos (1 para Discordo totalmente e 5 para Concordo totalmente). Por fim, o quarto e último bloco verificava as características das empresas respondentes por meio de questões diretas.

Para análise dos dados, foi utilizada a análise de conteúdo proposta por Bardin (1997). Esta técnica é representada por um conjunto de técnicas de análise das comunicações que visa obter, por meio de procedimentos sistemáticos e objetivos, a descrição do conteúdo de forma a permitir a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção dessas mensagens. Também utilizou-se estatística descritiva (média, desvio padrão e porcentagem) para análise dos dados, com o objetivo de melhorar a interpretação dos resultados encontrados.

Quando aplicável, os resultados encontrados quando da análise dos dados foram confrontados com os resultados de outros estudos relacionados ao tema, quais sejam: Machado e Fernandes (2010), Souza, Schnorr e Ferreira (2011), Coronetti, Beuren e Souza (2012).

## 4 RESULTADOS DA PESQUISA

### 4.1 CARACTERIZAÇÕES DAS EMPRESAS DA PESQUISA

A pesquisa teve a participação de cinco empresas que responderam ao questionário proposto. Um resumo das principais características destas está apresentado no Quadro 1.

Quadro 1 – Dados das empresas em estudo.

Empresa	Tipo de sociedade	Ano de Fundação	N. de Funcionário	Faturamento
Empresa A	Cooperativa	1969	22620	5.600.000.000,00
Empresa B	Limitada	2001	11	2.600.000,00
Empresa C	Limitada	1988	150	24.000.000,00
Empresa D	Limitada	Não informado	Não informado	Não informado
Empresa E	Limitada	Não informado	Não informado	Não informado

Fonte: os autores.

Pode-se verificar no Quadro 1 que as empresas da pesquisa possuem características diferentes em relação ao tipo de sociedade, ano de fundação, número de funcionários e faturamento. Destaca-se a “Empresa A” como sendo a mais antiga, com maior número de funcionários e com o maior valor de faturamento. Duas empresas não informaram alguns dados relacionados ao ano de fundação, número de funcionários e faturamento. Ainda assim foram mantidas na amostra, já que todas as informações relacionadas à análise CVL foram respondidas.

Em relação ao perfil dos respondentes, destaca-se que 80% deles são do sexo masculino e 20%, do sexo feminino. O tempo que o respondente desempenha a função variou de dois a cinco anos para a maioria dos respondentes (80%) e cinco a 10 anos para o restante, observando-se que todos os respondentes possuem curso superior em Ciências Contábeis, Administração ou áreas afins. Essas duas últimas características são indicativos de que os respondentes possuem os conhecimentos mínimos necessários para o correto entendimento das questões relacionadas a análise CVL e que possuem o perfil adequado para à participação da pesquisa.

Em relação à estrutura do departamento contábil e de custos nas empresas, 60% das entidades analisadas afirmaram possuir um departamento de contabilidade interno, com um setor de custos estruturado. As demais afirmaram não possuir essa estrutura na empresa, pois o seu porte não comporta. Quanto ao envio das informações de custos e resultados para os gestores, 60% afirmaram enviá-las mensalmente. As demais enviam semanalmente ou somente de acordo com a solicitação por parte dos usuários.

## 4.2 CÁLCULO E APROPRIAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS

Bruni e Famá (2009) afirmam que a identificação e a distinção de gastos de acordo com a relação que estes possuem com o nível de atividade da empresa (fixos e variáveis) tornam-se mais relevantes do que a mera separação entre custos e despesas. Os autores complementam que essa é a premissa básica para aplicação da análise CVL. Nesse sentido, a primeira pergunta verificava se as empresas separavam os custos e as despesas em fixos e variáveis, a qual foi respondida afirmativamente por todos os sujeitos. Tal afirmativa é importante, pois torna possível a aplicação das técnicas de análise Custo/Volume/Lucro nas empresas.

Outro questionamento direcionado aos respondentes investigava o método de custeio utilizado na empresa. Tal questionamento parte das indicações da literatura de que a análise CVL é aplicada a partir dos conceitos de custeio variável (BRUNI; FAMÁ, 2009). O método de custeio mais usual entre as empresas da pesquisa é o custeio por absorção, que consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) aos itens produzidos no período. Esses achados vão ao encontro da pesquisa de Coronetti, Beuren e Souza (2012) de que o método de custeio por absorção é o mais usual entre a maioria das indústrias dos mais diferentes ramos, por ser derivativo da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e fiscal. O método de custeio variável é o segundo mais usual entre as empresas da pesquisa; algumas indicaram a utilização dos dois métodos: custeio por absorção e custeio variável.

## 4.3 RELEVÂNCIA E UTILIZAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CUSTO/VOLUME/LUCRO

As práticas de análise CVL investigadas foram: margem de contribuição, margem de contribuição com fator restritivo, ponto de equilíbrio, margem de segurança e alavancagem operacional. Para verificar o grau de relevância e de utilização das práticas, foram propostas duas questões diferentes aos gestores:

- a) Independente da elaboração e uso das técnicas de análise CVL elencadas a seguir por sua empresa, indique o grau de relevância atribuído por você ao uso delas para a tomada de decisões nas empresas (1 – Não é relevante / 5 – Muito relevante).
- b) Indique o grau de utilização das técnicas descritas na empresa (1 – Nunca / 5 – Sempre)

Para ambas as questões utilizou-se escala tipo *likert* de cinco pontos, cujos extremos estão apresentados nas questões citadas. A Tabela 1 apresenta os resultados encontrados.

Tabela 1 – Relevância *versus* utilização das práticas de análise CVL

Prática	Relevância		Utilização		Dif. média
	Média	Des. padrão	Média	Des. padrão	
Margem de contribuição	3,6	1,14	3,6	1,52	0
MC com fator de restrição	3,2	0,84	3,0	1,22	0,2
Ponto de equilíbrio	3,4	1,14	3,2	1,3	0,2
Margem de segurança	2,8	1,3	2,2	0,84	0,6
Alavancagem operacional	2,8	1,3	2,2	0,84	0,6

Fonte: os autores.

Em relação à importância e utilização das técnicas de análise CVL atribuídas pelos gestores de custos das entidades analisadas, a margem de contribuição apresentou-se como a técnica que possui maior importância e utilização por parte das empresas da pesquisa, com média de 3,6. Entretanto, quando se aplica a técnica com um fator restritivo, a média de importância cai para 3,2, apresentando uma diferença de 0,4 em relação à média anterior. Já quanto a sua utilização, a média apresentada é de 3,0, o que indica que os gestores de custos classificam a técnica como importante, no entanto, não fazem uso na mesma intensidade.

O ponto de equilíbrio é considerado como a segunda técnica mais relevante pelos gestores, e apresentou média de 3,4 e grau de utilização pelas empresas de 3,2, com pequeno grau de variação de média. A margem de segurança e a alavancagem operacional são consideradas pelos gestores menos relevantes na tomada de decisão gerencial, e sua efetiva utilização apresenta grau inferior às demais práticas analisadas.

A partir do exposto, pode-se perceber que a frequência da aplicabilidade das diferentes técnicas de análise CVL varia nas entidades. A margem de contribuição e o ponto de equilíbrio se destacam como sendo mais usuais, já a margem de segurança e a alavancagem operacional são calculadas por apenas 20% dos entrevistados e a maioria não faz uso.

#### 4.4 USO DAS PRÁTICAS CVL PARA TOMADA DE DECISÕES ESPECÍFICAS

Para verificar a percepção dos gestores sobre a efetiva utilização e importância da análise CVL para a tomada de decisão, elencou-se uma série de decisões que, segundo a literatura, podem ser tomadas com o uso da análise CVL. Por seguinte, elaboraram-se duas questões que foram propostas aos gestores:

- a) Indique a importância que você atribui ao uso da análise CVL para o desenvolvimento das seguintes atividades (1 – Não é importante / 5 – Muito importante).
- b) A empresa utiliza as práticas de análise CVL no desenvolvimento dessas atividades ou na tomada de decisão (1 – Nunca / 5 – Sempre)?

Para ambas as questões utilizou-se escala tipo *likert* de cinco pontos, cujos extremos estão apresentados nas questões citadas. A Tabela 2 apresenta os resultados encontrados para cada uma das questões.

Tabela 2 – Relação de práticas e importância e utilização da análise CVL destas

Decisões tomadas	Importância		Utilização		Dif. de média
	Média	Des. padrão	Média	Des. padrão	
Redução de custos e despesas	5	0	3,8	1,3	1,2
Projeção de lucros	4,6	0,55	3,4	1,52	1,2
Analisar efeitos dos custos sobre o lucro	4,6	0,55	3,4	1,34	1,2
Determinação preço de venda	4,4	0,89	3,6	1,34	0,8
Programação de volumes produtivos	4,4	0,55	3,6	1,14	0,8
Estimativa de custos futuros	4,2	0,84	3,4	1,14	0,8
Introdução de novas linhas de produtos	4,2	0,84	3,6	1,14	0,6
Selecionar mix produtivos e de vendas	4	1,41	3	0,71	1
Dimensionamento da capacidade produtiva	4	0,71	3,4	1,14	0,6
Elaboração de orçamentos	4	0,71	2,6	0,89	1,4
Identificação da viabilidade econômica de projetos	4	1	3	1,41	1
Escolher melhores estratégias de marketing	3,8	0,84	2,8	0,84	1
Definição preço de transferência	3,4	0,89	2,6	0,55	0,8
Definição de políticas de remuneração	3	1,22	2	0	1

Fonte: os autores.

Ao avaliar a Tabela 2, nota-se, genericamente, uma considerável variação quanto à importância atribuída pelos gestores ao uso da análise CVL para o desenvolvimento das decisões mencionadas, e a efetiva utilização prática. Todas as decisões propostas ficaram com grau de importância igual ou acima de 3,0, o que indica que os gestores consideraram importante o uso da análise CVL para a tomada das decisões mencionadas. Destaque para as decisões relacionadas à redução de custos e despesas, que ficaram com grau máximo, e a projeção de lucros e análises do efeito dos custos sobre o lucro, que ficaram com média de 4,6. A definição de políticas de remuneração, definições de preços de transferência e a escolha de melhores estratégias de *marketing* receberam menor grau de importância.

Em relação ao efetivo uso dessas práticas para a tomada das decisões, percebe-se que a intensidade foi menor do que o grau de importância para todos os itens. A redução de custos e despesas recebeu maior grau de uso indicado pelos respondentes, seguida das decisões determinação dos preços de venda, programação de volumes produtivos e introdução de novas linhas de produtos, no entanto, todas elas ficaram abaixo de 4,0. Já as decisões relacionadas à definição de políticas de remuneração, definição de preços de transferência e elaboração de orçamentos foram apontadas pelos respondentes como pouco subsidiadas pelas práticas de CVL.

Observa-se que em todas as decisões a importância atribuída à técnica foi maior do que à utilização, isso indica que, embora os coordenadores de custos atribuam importância às técnicas, estas não têm o mesmo grau de utilização pela indústria. Dessa forma, percebe-se que muitos indicativos da literatura não se aplicam na prática com a mesma intensidade. Esses achados estão em linha com o que afirmam Souza, Schnorr e Ferreira (2011), para quem as técnicas da análise CVL não possuem aplicação prática tão expressiva quanto ao destaque que é dado pela literatura relacionada à contabilidade gerencial. Este estudo acrescentou que o destaque dado pela literatura está de acordo com a importância atribuída pelos gestores ao uso dessas práticas, no entanto, a efetiva utilização não ocorre com tamanha intensidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste estudo, observa-se que a análise CVL é um tema tradicional da literatura de custos, e sua relevância é considerada pelas entidades, no entanto, sua aplicabilidade não ocorre com a mesma intensidade. Outras pesquisas relacionadas apresentaram resultados similares.

As práticas da análise CVL são aplicadas com diferentes intensidades dentro das entidades analisadas, as que foram destacadas como mais usuais são margem de contribuição, margem de contribuição com fator restritivo e ponto de equilíbrio. A alavancagem operacional e a margem de segurança receberam menor importância e grau de aplicação do que as demais.

Em relação à importância e ao uso da análise CVL para a tomada de decisões específicas indicadas pela literatura, verificou-se que os respondentes atribuem grau de importância significativo para o uso, no entanto, a aplicação prática não ocorre na mesma intensidade. Destaca-se para o uso da análise para tomadas de decisão relacionadas à redução de custos e despesas, que receberam grau máximo de importância por parte dos respondentes (grau 5,0), porém, a aplicação ficou em apenas 3,8.

Em tempos de grandes desafios para as organizações, em que as margens de lucro estão cada vez menores, cabe aos gestores buscarem a efetiva utilização dessas práticas para melhorar os resultados da organização. Conforme comprovado em estudos anteriores, a informação é fator determinante para tomar decisões que gerem os melhores resultados possíveis dentro do contexto empresarial apresentado. Se a análise CVL pode contribuir para esse fim, como indicado pela literatura e pelos respondentes, ela deveria ter maior grau de aplicação, para que os resultados dessas organizações fossem maximizados. Percebe-se nisso um desafio para os profissionais da área contábil e de custos, que precisam munir os gestores com informações relevantes para a tomada de decisão.

Todavia, é importante verificar aos fatores determinantes para que tal realidade aconteça. Nesse sentido, novos estudos poderiam dedicar-se à investigação dos motivos que fazem com que o grau de utilização das práticas de CVL na atividade empresarial tenham intensidade menor do que o grau de importância atribuído a ela pela literatura e pelos próprios gestores de custos. Para isso, o desenvolvimento de estudos de caso específicos são mais indicados em razão da abordagem mais intensa de um único caso. Outros estudos do tipo levantamento poderiam verificar a importância e efetiva utilização da análise CVL em outros tipos de indústria (metalúrgicas, têxtil, siderúrgicas, etc.) ou em outras regiões do País. Essas pesquisas são importantes para confirmar ou rejeitar muitos dos achados deste estudo.

#### ***Cost-volume-profit as management tools: a study of its use in dairies from western Santa Catarina***

##### *Abstract*

*The objective with this research was to verify the effective use of practices of analysis Cost/Volume/Profit (CVL) in decision-making of dairies from Western Santa Catarina. The CVL practices investigated were the contribution margin, the contribution margin with restriction factor, the balance point, the safety margin and the operating leverage. For that, it was developed a descriptive, qualitative, with survey methodology with dairy products from Western Santa Catarina. Data collection was conducted through online questionnaire to business costs managers. The survey results show that the agribusiness cost managers attribute significant importance to the use of techniques of analysis Cost/Volume/Profit in decision-making, however, the effective use of such practices does not occur in the same degree. Keywords: Management control. Cost/Volume/Profit. Dairies.*

#### **REFERÊNCIAS**

ATKINSON, Antony A. et al. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1997.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicação na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

CORONETTI, Jucimar; BEUREN, Ilse Maria; SOUSA, Marco Aurélio Batista. Os métodos de custeio utilizados nas maiores indústrias de Santa Catarina. **Revista eletrônica de gestão organizacional**, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico. **Gestão de Custos e Formação de Preços**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

- JOHNSON, Hansford T.; KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial**: a restauração da relevância da Contabilidade nas empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MACHADO, Pedro Paulo; FERNANDES, Luiz Antonio. Análise do ponto de equilíbrio de uma rede de supermercados. In: SIMPÓSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 7., 2010, Resende. **Anais...** Resende, 2010.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ, José Hernandez. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RAYBURN, Leticia Gayle. **Cost accounting**: using a cost management Approach. 6. ed. Boston: Irwin MacGraw-Hill, 1996.
- SAHA, Sonali; CORLEY, Kevin. Building Better Theory by Bridging the Quatitative-Qualitative Divide. **Journal of Management Studies**, v. 43, i. 8, p. 1821-1835, Dec. 2006.
- SOUZA, Marcos Antonio; DIEHL, Carlos A. **Gestão de Custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, Marcos Antonio; SCHNORR, Carla; FERREIRA, Fernanda B. 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**, v. 5, n. 12, p. 109-134, 2011.
- YUNKER, James A. Incorporating Stochastic Demand into Breakeven Analysis: A Pratical Guide. **The Engineering Economist**, v. 51, p. 161-193, 2006.

