

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIA CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL APLICADO EM UMA
MICROEMPRESA DE CONFECÇÃO DE ROUPAS DA ZONA DA MATA MINEIRA**

LÚCIO AMÉRICO DE OLIVEIRA ROSA

JUIZ DE FORA

2018

LÚCIO AMÉRICO DE OLIVEIRA ROSA

**O SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL APLICADO EM UMA
MICROEMPRESA DE CONFECÇÃO DE ROUPAS DA ZONA DA MATA MINEIRA**

**Monografia apresentada ao curso de
Ciências Contábeis da Universidade Federal
de Juiz de Fora, como requisito para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis.**

Orientadora: Prof^a Ma Janayna Freire

JUIZ DE FORA

2018

AGRADECIMENTOS

Aos meus amados pais, Américo Rosa e Onília Maria, por terem me apresentado o doce sabor do saber.

Às minhas filhas, Dani e Rafa, por me motivarem a dar exemplos de superação.

À minha amada, Silvinha, por ser minha confidente e cúmplice.

À minha dedicada professora, Janayna, por me guiar nos momentos de dúvidas.

A Deus, Pai Criador, pela oportunidade de ter anjos presentes em toda a minha vida.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Termo de Declaração de Autenticidade de Autoria

Declaro, sob as penas da lei e para os devidos fins, junto à Universidade Federal de Juiz de Fora, que meu Trabalho de Conclusão de Curso é original, de minha única e exclusiva autoria e não se trata de cópia integral ou parcial de textos e trabalhos de autoria de outrem, seja em formato de papel, eletrônico, digital, audiovisual ou qualquer outro meio.

Declaro ainda ter total conhecimento e compreensão do que é considerado plágio, não apenas a cópia integral do trabalho, mas também parte dele, inclusive de artigos e/ou parágrafos, sem citação do autor ou de sua fonte. Declaro por fim, ter total conhecimento e compreensão das punições decorrentes da prática de plágio, através das sanções civis previstas na lei do direito autoral¹ e criminais previstas no Código Penal², além das cominações administrativas e acadêmicas que poderão resultar em reprovação no Trabalho de Conclusão de Curso.

Juiz de Fora, 08 de novembro de 2018.

Lúcio Américo de Oliveira Rosa

¹ LEI Nº 9.610, DE 19 DE FEVEREIRO DE 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

² Art. 184. Violar direitos de autor e os que lhe são conexos: Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano ou multa.

Faculdade de Administração e Ciências Contábeis

Bacharelado em Ciências Contábeis

ATA DE DEFESA DO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Aos 08 dias do mês de novembro de 2018, nas dependências da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal de Juiz de Fora, reuniu-se a banca examinadora formada pelos professores abaixo assinados para examinar o Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis discente **LÚCIO AMÉRICO DE OLIVEIRA ROSA** regularmente matriculado no Bacharelado em Ciências Contábeis sob o número 201578010 intitulado **O SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL APLICADO EM UMA MICROEMPRESA DE CONFECÇÃO DE ROUPAS DA ZONA DA MATA MINEIRA**. Após a apresentação e conseqüente deliberação, a banca examinadora se reuniu em sessão fechada, considerando a discente _____. Tal conceito deverá ser lançado em seu histórico escolar quando da entrega da versão definitiva do trabalho, impressa e em meio digital.

Juiz de Fora, 08 de novembro de 2018.

Prof^a Ma. Janayna Katyuscia Freire de Souza Ferreira
Orientadora

Prof^a Me. Angelino Fernandes Silva

Prof Ma. Heloísa Baía da Costa

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: O Sistema de Informação Contábil.....	16
Figura 2: Processo de geração de informação por meio do Sistema de Custos....	19
Figura 3: Modelo de Custeio Variável.....	20

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Pontos de Equilíbrio.....	22
Quadro 2: Análise da Sensibilidade do Ponto de Equilíbrio Econômico.....	23
Quadro 3: Análise da Sensibilidade do Ponto de Equilíbrio Contábil.....	23
Quadro 4: Análise da Sensibilidade do Ponto de Equilíbrio Financeiro.....	23

LISTA DE IMAGENS

Imagem 1: Menu.....	30
Imagem 2: Identificação da Coleção.....	31
Imagem 3: Gastos Gerais.....	32
Imagem 4: Máquinas e Equipamentos.....	32
Imagem 5: Ficha Técnica.....	33
Imagem 6: Embalagem.....	33
Imagem 7: Folha de Pagamento.....	34
Imagem 8: Tempo de Produção.....	34
Imagem 9: Margem de Contribuição.....	35
Imagem 10: Pontos de Equilíbrio.....	35

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo geral a análise dos custos de uma microempresa de confecção de roupas da Zona da Mata Mineira sob a ótica o Custeio Variável e acumulação de custos por ordem de produção. A percepção da relevância das micro e pequenas empresas no cenário econômico e sua alta taxa de mortalidade levaram a aplicação do modelo de mensuração de custos que dê capacidade aos gestores de melhor decidirem quanto aos custos que irão arcar para o volume de produção e o lucro que desejam alcançar. Trata-se de um estudo de caso único, cujos dados foram obtidos por meio da aplicação de questionário diagnóstico, entrevistas com os gestores e visita às instalações da fábrica. Após a coleta de dados e mapeamento do processo produtivo, foram elaboradas planilhas no formato Excel que forneceram os valores das Margens de Contribuição e Pontos de Equilíbrio, permitindo a análise custo-volume-lucro. Analisando os resultados obtidos neste estudo ficou demonstrado que as planilhas podem trazer informações para a empresa capazes de auxiliar no ajuste de sua produção de forma a alcançar ou elevar o lucro desejado.

Palavras-Chaves: Microempresas. Informação gerencial. Custeio variável. Análise custo-volume-lucro.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 A relevância das informações de custos para as MPE	13
2.2 Terminologia básica da contabilidade de custos	16
3. METODOLOGIA	25
4. ESTUDO DE CASO.....	27
4.1 A empresa	27
4.2 A análise de custos	30
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	36
REFERÊNCIAS	37
APÊNDICE	40

1. INTRODUÇÃO

As Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (MPE), segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2014), assumiram destacada relevância na economia e na sociedade brasileira nos últimos 30 anos. O papel socioeconômico dessas empresas está consubstanciado nos dados apresentados na pesquisa encomendada pelo SEBRAE (2014), tendo como base o ano de 2011, que indica que essas empresas geraram 27% de valor adicionado no Produto Interno Bruto (PIB) no conjunto das atividades pesquisadas, percentual que vem aumentando desde o início da série histórica em 1985. Ainda segundo o estudo, quanto ao número de empresas, as MPE representaram nas atividades de serviços e comércio, respectivamente, 98% e 99% do total de empresas formalizadas no Brasil; em relação aos empregos formais, os pequenos negócios representaram 40% e 70% dos postos de trabalho respectivamente nos setores de serviço e comércio.

Para Andrade (2002) a atuação das MPE é marcante no cenário sócio-político-econômico brasileiro em todos os setores: industrial, de serviços e comércio. O autor destaca ainda que no setor de indústria, a de vestuário conta com um número elevado de empresas, isto porque têm como características as baixas barreiras de entrada, o uso intensivo de mão de obra, a diversidade de produtos, utilizar tecnologia de conhecimento comum e não ter previsão da escala de produção.

No entanto, apesar da relevância no cenário brasileiro, os novos negócios têm uma taxa de mortalidade elevada, consequência de fatores como o cenário econômico conjuntural, a inexperiência dos gestores, as vendas insuficientes e as despesas excessivas (CHIAVENATO, 2012). Outro ponto a ser destacado é que o sucesso ou o fracasso das empresas nos primeiros cinco anos de vida está ligado às falhas de planejamento prévio/gestão empresarial e ao comportamento do empreendedor. No que tange ao planejamento prévio, os empreendedores deixam de definir a estratégia para evitar desperdícios, não determinam o valor do lucro pretendido e tampouco calculam o nível de vendas para cobrir os custos e gerar o lucro que deveria ser alcançado (BEDÊ, 2016).

A taxa de sobrevivência das ME constituídas em 2012 é de 55%, o que é preocupante num cenário econômico em que os pequenos negócios representam elevado número de estabelecimentos. No caso das empresas de maior porte, o índice de mortalidade é menor, consequência de sua melhor capacidade de absorver variações na economia dado seu maior capital e estrutura mais organizada. A taxa de sobrevivência de até dois anos das Empresas de

Pequeno Porte (EPP), por exemplo, foi de 98% para aquelas que iniciaram suas atividades em 2012 (BEDÊ, 2016).

Em 2011, o setor de Confeção de Artigos do Vestuário e Acessórios foi o responsável pela maior geração de empregos na região da Zona da Mata Mineira com cerca de 25% dos postos de trabalho (RAIS/TEM, 2011), participação que tem se mantido estável nos últimos cinco anos. Trata-se de um setor tradicional e difundido na Zona da Mata e a justificativa para seu desenvolvimento está ligada tanto a importância social e cultural, quanto à possibilidade de absorção tecnológica e inovação, aspecto ligado a uma experiência já adquirida ao longo do tempo (FIEMG, 2016).

Diante deste cenário, a contabilidade como sistema que fornece informações aos seus usuários por meio de demonstrativos e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade (MARION, 2011), em especial no ramo da teoria da Contabilidade de Custos, pode encontrar as ferramentas para auxiliar esses pequenos negócios de um setor tão significativo para a economia regional.

Assim teve origem este trabalho que se propõe a aplicar o sistema de custeio variável de forma a fornecer informações gerenciais relevantes para os pequenos negócios de confecção de roupas. Importante salientar que é rica a possibilidade de desenvolver conhecimento por meio da implantação de um sistema que, ultrapassando o campo teórico, entregue aos gestores ferramentas gerenciais que sejam perfeitamente aplicáveis aos seus desafios diários de enfrentamento da realidade do mundo dos negócios.

Diante do exposto, este trabalho tem como objetivo geral a análise dos custos de uma microempresa de confecção de roupas da Zona da Mata Mineira sob a ótica o Custeio Variável e acumulação de custos por ordem de produção.

Para o alcance do Objetivo Geral, foram traçados os seguintes objetivos específicos:

- Conhecer, por meio de entrevistas e visitas, a empresa de confecção de roupas alvo do estudo de caso, permitindo apurar suas demandas e limitações.
- Mapear o processo produtivo da empresa.
- Fazer a apuração do custo do processo produtivo, da margem de contribuição e pontos de equilíbrio.
- Elaborar uma planilha que permita ao usuário produzir informações gerenciais capazes de auxiliar na percepção das especificidades de seu empreendimento.

Para tanto foi analisada uma minicolecção produzida pela empresa objeto do estudo.

Esse trabalho se justifica, no nível acadêmico, pela aplicação dos conhecimentos teóricos desenvolvidos no ambiente da graduação da Faculdade de Ciências Contábeis numa MPE, além da escassez de trabalhos científicos que tenham como objeto os pequenos negócios, tornando este um campo pouco explorado. Em termos práticos, o estudo permitiu entregar ao gestor da empresa uma planilha que poderá servir de ferramenta capaz de produzir informações úteis na melhor condução de seu negócio.

O trabalho está estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo é introdutório onde estão apresentadas a origem, a importância, os objetivos gerais e específicos e as limitações que se impõe. O segundo capítulo é destinado à revisão bibliográfica dos assuntos pertinentes ao desenvolvimento do trabalho, ou seja, a terminologia básica de custos que será utilizada, a inserção das MPE na economia e as ferramentas contábeis que serão empregadas no caso em estudo. No terceiro capítulo são tratadas questões metodológicas, o problema deste trabalho, a classificação da pesquisa, população, amostra e coleta de dados. O capítulo quatro caracteriza a empresa escolhida, apresenta o processo produtivo e a aplicação do modelo de custeio variável na empresa. Além disso, trata da apuração do custo de produção na empresa, margem de contribuição, pontos de equilíbrio e análise custo – volume – lucro (CVL), produzindo informações gerenciais para auxiliar a gestão da empresa. O capítulo quinto encerra o trabalho apresentando as conclusões e recomendações para trabalhos futuros.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A relevância das informações de custos para as MPE

Empresa é um ente econômico e social, cuja existência tem por objeto a geração do lucro para seu titular, seja ele empresário individual ou coletivo. Concomitantemente, a entidade garante a sobrevivência do trabalhador e de sua família por meio da percepção do salário; a empresa faz o Estado funcionar, proporcionando meios financeiros para a prestação dos serviços à população ao recolher tributos para cada ente federativo; por ser o elo entre o econômico e o social, a empresa poderá gerar paz social, condição alcançada com o progresso econômico e a geração de empregos (ALMEIDA, 2009).

Com o intuito de contribuir para o desenvolvimento sadio dos pequenos negócios, a legislação brasileira estabeleceu prerrogativas para as entidades de Micro e Pequeno Porte. O incentivo foi estabelecido na Constituição Federal de 1988 que em seu artigo 179 que determina tratamento jurídico diferenciado que visa a simplificação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Complementarmente, a Lei nº. 123 de 2006, destacou as prerrogativas destas empresas no que tange ao recolhimento de impostos, cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias e o acesso ao crédito.

Dentre os vários parâmetros para identificar as MPE, o Brasil adotou os critérios da Resolução do MERCOSUL Grupo Mercado Comum (GMC) nº. 59/98 e da Lei Complementar nº. 123 de 2006 para classificar os pequenos negócios. Em 2018, de acordo com a Lei Complementar nº155 de 27 de outubro de 2016, Microempresa é aquela que tem receita bruta auferida no ano-calendário de até R\$ 360.000,00 e Empresa de Pequeno Porte é aquela com faturamento entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00.

Não obstante este critério de classificação, o SEBRAE (2014) leva em consideração o setor econômico e a faixa de empregados. Tal metodologia se explica pelo fato de utilizar dados do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (CAGED) que não apura o porte das empresas pelos critérios definidos na Lei da Micro e Pequenas Empresas. Sendo assim, para os setores da indústria e construção civil, são microempresas aquelas que têm até 19 empregados e empresas pequenas são aquelas com 20 até 99 empregados. Já para os setores de comércio e os serviços, microempresa têm até 9 empregados e empresa de pequeno porte de 10 a 40 empregados.

Segundo o SEBRAE (2017), existem mais de 17,5 milhões de pequenos negócios no Brasil concentrados em sua maior parte nos estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Minas Gerais.

O maior percentual de ocupação está no comércio com 42,2% e 36,6% no setor de serviços. Em relação à geração de empregos, os dados do relatório de informações socioeconômicas – RAIS – de 2013 indicam que dos quase 33 milhões de empregados formais brasileiros, cerca de 44,8% são de pequenos negócios. Este perfil de empregos faz com que as MPE tenham importante participação na constituição do PIB brasileiro. Mesmo com a retração deste indicador macroeconômico desde a crise de 2008, os pequenos negócios são novamente o impulsionador da economia nacional.

Segundo SEBRAE (2014), em dados tabulados ao longo da primeira década de 2000, observou-se um viés de alta na participação das MPE. O principal indicador dessa participação é o valor adicionado que “corresponde à produção das diversas atividades econômicas, valorada a preços básicos, ou seja, excluindo-se o valor de impostos sobre produtos, margens de distribuição” (SEBRAE, 2014). Os dados indicam que as MPE respondem, em média, por 27% do PIB brasileiro.

No entanto, existe a percepção de retração do mercado que pode ser avaliada pela projeção negativa de Bedê (2016), “a tendência é que quase 600 mil empresas, entre as 1,8 milhão abertas em 2014, fechem as portas até o final do ano”. A pesquisa indica que os principais motivos da mortalidade das MPE foram as despesas com as taxas e impostos, os juros e os custos. Ao legislador cabe a interferência para a redução de taxas, impostos e juros enquanto que o papel do gestor da MPE é o de utilizar todos os recursos técnicos disponíveis para adequar sua atividade aos novos desafios. É daí que emana a necessidade por informações gerenciais que possibilitem as MPE manterem-se ativas em um mercado altamente competitivo.

Parisi (2011) descreve o ambiente de negócio como sendo a realidade onde estão inseridas as empresas. Assim, pode-se dizer que as MPE estão inseridas em um ambiente inóspito onde os desafios estabelecem barreiras difíceis de serem transpostas para que estas empresas se mantenham operando. Destes obstáculos, sinteticamente, os de mercado e comerciais dizem respeito ao preço que o mercado está disposto a pagar pelo produto ou serviço.

Há que se considerar que realizar as mesmas tarefas com menos recursos é sinônimo de eficiência, que se reflete nos custos dos produtos e serviços oferecidos no mercado. Logo, a redução de custos torna-se alvo das práticas de produção e eleva a importância de acompanhar e gerir os processos (ANTHONY, 2011).

No âmbito das MPE, a alta taxa de mortalidade ocorrida nos primeiros anos de existência está atrelada a falta de capacidade gerencial de seus gestores (CANECA, 2009). Em seu artigo, Costa (2016) afirma que as MPE têm estruturas simples, onde geralmente o dirigente é o responsável pela tomada de decisões e que na prática, poucas têm diretores e seu número é

reduzido. Além disso, as fontes de financiamento são escassas e por vezes de difícil acesso, a mão de obra normalmente não é especializada e finalmente, há grande vínculo entre o dono e a empresa, provocando relevantes problemas na administração.

Segundo Horngren (2004), a moderna contabilidade de custos assumiu papel de destaque na administração das empresas pelo fato de estar presente em todos os seus processos, desde a fase de planejamento de novos produtos, controle de custos de material e mão-de obra, custos de entrega e até a avaliação das campanhas de marketing.

As possibilidades deste ramo da contabilidade estão diretamente ligadas aos seus agentes internos uma vez que auxilia: na mensuração dos custos dos produtos, serviços e clientes; na tomada de decisões que resultem na redução destes custos; na melhoria da qualidade e da eficiência das operações; na melhoria da pontualidade das entregas de produtos e serviços e por fim, no aumento da produtividade. Interessante apontar que as informações gerenciais produzidas pela Contabilidade de Custos não estão mais restritas às grandes empresas industriais, mas se alastraram por todo tipo de organização, avançando na modernização dos controles internos e na melhoria contínua da eficiência dos processos de produção (MARION, 2018).

Do exposto, infere-se que o aprofundamento na questão da gestão levará os responsáveis pela MPE buscarem um processo estruturado baseado em planejamento, execução e controle. O início do comprometimento com a gestão está na implantação do Sistema de Custo que irá fornecer informações úteis aos administradores. Contudo, há que se considerar que a estrutura das MPE implica na aplicação de sistemas elementares de custos, de forma a atender as necessidades sem onerar demasiadamente a estrutura da empresa.

Para Parisi (2011, p. 32) “sistemas de custos são construídos com a finalidade de possibilitar a geração e divulgação de informações de custos sob as mais diferentes visões, capacitando-os a atender as necessidades dos usuários”.

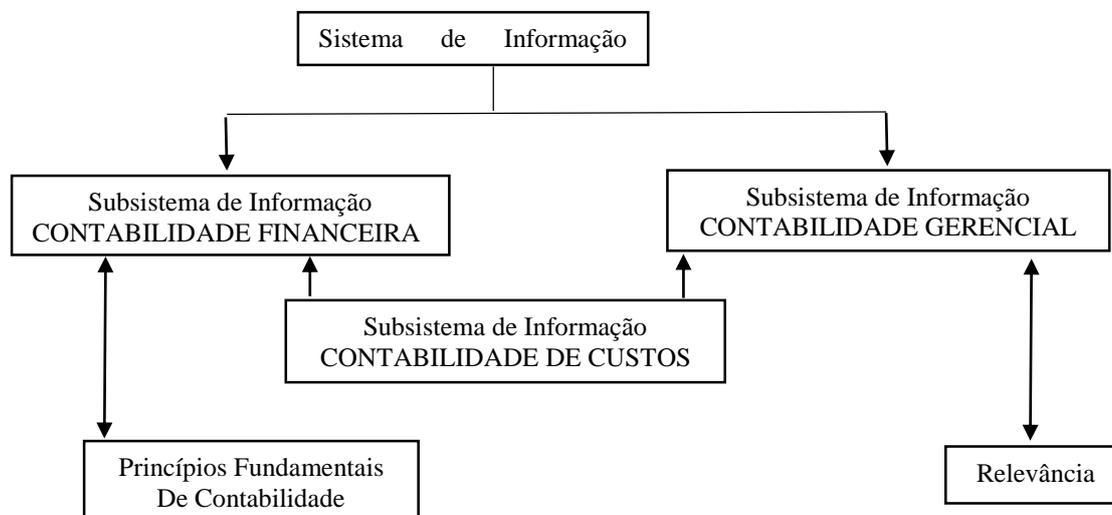
Segundo Olyntho (2013), os gestores das MPE não têm a necessidade de terem um vasto conhecimento da ferramenta técnica, por isso a importância de serem feitas adaptações das teorias e práticas conhecidas pelas grandes empresas para adequar às necessidades dos pequenos negócios. Logo, a escolha de um sistema de apropriação de custos e o modelo de custeio a ser implantado deve levar em conta o objetivo a que ele se propõe: controle, fornecimento rápido de informações para auxiliar nas decisões rotineiras ou para decisões que não tenham tanta urgência? Em suma, deve atender somente as imposições legais ou ser uma ferramenta prática de gestão? (MARTINS, 2010)

2.2 Terminologia básica da contabilidade de custos

A contabilidade como ciência social, que tem como objeto o controle do patrimônio das organizações, fornece informações aos seus usuários por meio de demonstrativos e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade (MARION, 2011). Foi no bojo da Revolução Industrial que, segundo Ferreira (2007), a mudança do processo produtivo criou a demanda de outras informações além daquelas utilizadas pelas empresas comerciais. Era preciso mensurar o esforço monetário na produção, destacando, no mínimo, o valor dos insumos e da mão de obra. Para Maher (2001) assim surgiu a Contabilidade de Custos para medir, registrar e relatar informações sobre custos.

O processo e obtenção de custos pressupõe a contabilização e o registro das informações e o que caracteriza este processo são as técnicas empregadas para sua determinação: as técnicas são a razão de ser da Contabilidade de Custos (FERREIRA, 2007). Horngren (2004) diz que essas práticas e informações geradas pela Contabilidade de Custos podem ser estruturadas tanto para atender a Contabilidade Financeira como a Gerencial. Logo, a inserção da Contabilidade de Custos no Sistema Contábil de Informação pode ser esquematizada conforme a figura 1, a seguir.

Figura 1 - O Sistema de Informação Contábil



Fonte: PARISI 2011

A figura mostra a inserção da contabilidade de custos no sistema contábil de informação. Para alimentar os subsistemas de Contabilidade Gerencial e de Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos emprega sua técnica para tratar os dados e entregar para aqueles ramos da Contabilidade as informações que lhes sejam úteis segundo suas especificidades. Logo, as informações que a Contabilidade Financeira utiliza são revestidos pela forma dos Princípios

Fundamentais da Contabilidade, enquanto que para a Contabilidade Gerencial, importam as informações que permitam a tomada de decisões, ou seja, que sejam relevantes.

Com o intuito de ser uma ferramenta para auxiliar a decisão dos administradores, a informação produzida pela Contabilidade de Custos deve alimentar o quanto antes os processos da empresa. Assim sendo, Parisi (2011) afirma que as mensurações de custos devem estar presentes desde o Planejamento Estratégico, passando pelo Planejamento Operacional, a Execução e finalmente, o Controle dos processos finalísticos da empresa, sendo o diferencial que possibilitará sua permanência no mercado.

A terminologia da Contabilidade de Custos é importante subsídio para que a informação gerada seja objetiva e não permita interpretações que deturpem seu significado. Neste sentido, Crepaldi (2017) começa esclarecendo que os gastos são encargos financeiros que tem como objetivo a obtenção de um produto ou serviço destinado a produção de um bem ou obtenção de receita. Trata-se de um conceito abrangente, ou seja, os gastos podem ser um investimento, custo ou despesa. Ainda para o autor, o investimento são os gastos ativados em função da utilidade futura dos bens ou serviços adquiridos, ou seja, têm-se a ideia de utilização baseada na sua vida útil.

No mesmo diapasão, Padoveze (2013) afirma que o termo gasto para a contabilidade de custos tem o mesmo significado de dispêndio, ou seja, dispendir recurso em pagamento ou recebimento de ativo, custos ou despesas. Logo, os gastos podem ser despesas, custos ou investimentos (ativados em decorrência de sua via útil ou benefícios futuros).

Utilizados normalmente como sinônimos, a diferença entre custo e despesa é o ponto inicial para a mensuração. Despesa é um gasto ocorrido em determinado período e lançado contabilmente neste mesmo período para apuração do resultado, logo a despesa reduz a riqueza da empresa no momento que ocorre (PADOVEZE, 2013). Não se confunde com o custo que é o recurso que foi sacrificado ou renunciado para se conquistar um objetivo específico, ou seja, para fazer nascer o produto da empresa. Para orientar suas decisões, os administradores querem saber quanto custa o seu objeto de custo, que pode ser um processo, um produto ou uma máquina (HORNGREN, 2004).

Segundo Padoveze (2013) a diferença entre despesa e custo está ligada à adoção universal pela contabilidade societária e fiscal da separação entre empresas industriais e comerciais e no enfoque dado no estabelecimento do custo do estoque de produtos. Com isso, o ponto inicial de toda informação deste ramo da Contabilidade é o custo, mas a tarefa de explicitá-lo para sua posterior mensuração necessita do emprego correto da terminologia.

Neste mesmo sentido, Crepaldi (2017) afirma que parece fácil a determinação do custo de um produto ou serviço, mas esta tarefa deve ser executada de tal forma que possibilite discriminar com precisão o montante que foi empregado e com o que foi empregado. É pois uma atividade que irá demandar disciplina e consciência do gestor. Sendo assim, este trabalho adotou a separação entre custo e despesa baseado na visão dos autores nacionais e que está expressa por Crepaldi (2017), qual seja, de que custo é um gasto com a fabricação do produto e que afetará o resultado na parcela do gasto que corresponde aos produtos vendidos. Por outro lado, despesa é aquele gasto que não está relacionado ao processo produtivo. São todos os demais fatores, administrativos e financeiros, relacionados às vendas e que reduzem a receita, ou seja, as despesas afetam diretamente o resultado do exercício.

Importante também a definição do termo perda que são os bens e serviços consumidos de forma anormal e involuntária, gerando gastos não intencionais. Para Crepaldi (2017), as perdas podem ser oriundas de fatores externos, fortuitos, como o gasto de salários com a mão de obra durante uma greve ou deterioração de produtos em estoque por mau acondicionamento. Complementando a ideia, Padoveze (2013) afirma que a perda deve ser contabilizada como despesa.

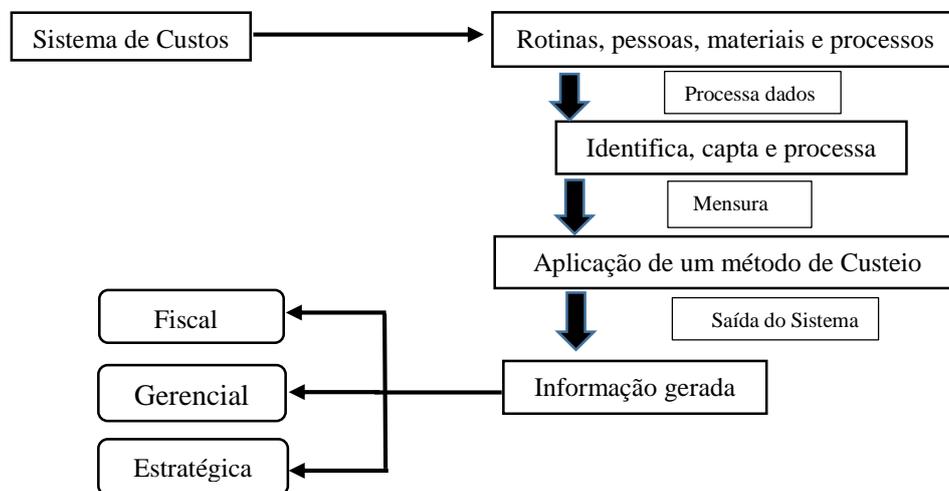
Quanto a forma de apropriação, os custos são classificados como diretos ou indiretos. Os Custos Diretos de produção são aqueles que podem ser atribuídos diretamente a um produto ou serviço, enquanto que os Custos Indiretos incorrem ao se fornecer recursos necessários para o desempenho das atividades de apoio à produção (ANTHONY, 2011). Corroborando a ideia, Ferreira (2007) diz que os custos diretos de produção (os mais comuns, matéria prima, mão de obra e parte da energia) são aqueles que podem ser apropriados diretamente a determinados produtos, de forma objetiva e economicamente viável. Já os indiretos não podem ser alocados aos produtos por meio de medida objetiva, ou podem mais é economicamente inviável.

Quanto ao padrão de comportamento, os custos podem ser variáveis ou fixos. Custos variáveis são aqueles diretamente relacionados ao volume de vendas e de produção: têm comportamento crescente (variabilidade) em função dos volumes de venda e produção; estes custos são na sua grande maioria, diretos. Já os custos fixos são valores utilizados para manter a estrutura produtiva, motivo pelo qual são muitas vezes indiretamente relacionados, permanecendo constantes dentro de certos intervalos de produção e vendas (PARISI, 2011).

Os dados referentes aos custos são processados de forma a gerarem informações dentro de uma estrutura de Sistema de Custos que adota modelos de custeio que serão os responsáveis pelos critérios de mensuração. O objetivo do sistema é identificar, coletar e processar dados das operações para mensurar o custo dos produtos. Os sistemas de custeio têm que estar em

conformidade com a natureza das operações e atividades da empresa e devem ir além da satisfação do usuário externo (LEONE, 2009). A figura 2, a seguir, retrata a utilização da informação gerada no sistema de custos.

Figura 2 - Processo de geração de informação por meio do Sistema de Custos



Fonte: PARISI 2011

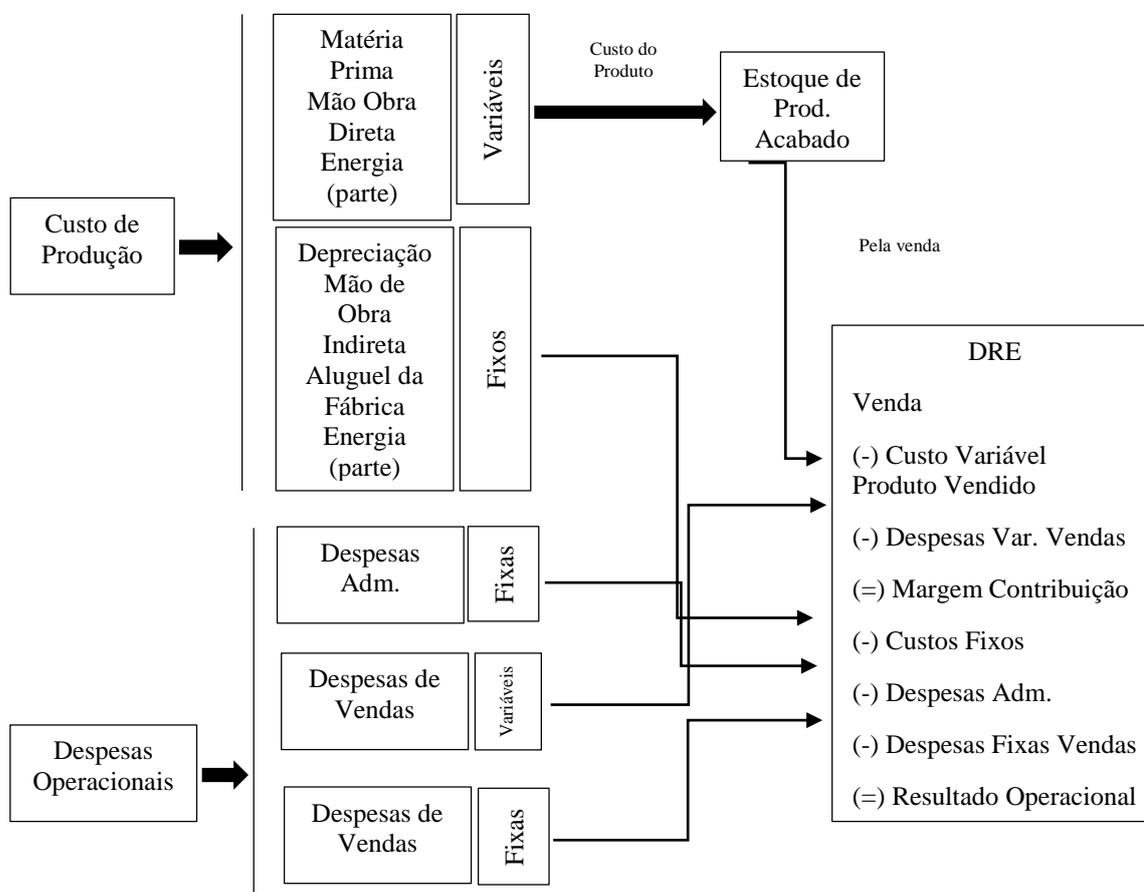
Na figura, os dados produzidos dentro dos vários processos da empresa, mensurados e trabalhados segundo as técnicas da contabilidade de custos de forma a entregar informações de caráter tanto fiscal, como gerencial e estratégica. Assim, a rotina de produção é analisada de forma pormenorizada, tratando de todos os aspectos, de processos, pessoas e materiais, para em seguida, identificar os dados a serem coletados e fazer sua mensuração. Com os dados coletados e mensurados, se aplicam as técnicas de custeio para gerar as informações que serão utilizadas nas áreas fiscal, gerencial e estratégica da empresa.

Para que as empresas tenham uniformidade na coleta de dados de custos, são adotados modelos de custeio que permitem avaliar seus estoques, mensurar o custo dos produtos vendidos, estimar as despesas operacionais, produtos e demonstrar a eficiência dos seus processos, e, além disso, prestar informações ao Fisco (CREPALDI, 2017). Há que se levar em conta a relação custo-benefício para o desenvolvimento e escolha do sistema de custeio, uma vez que sistemas complexos exigem investimento, que pode ser inadequado dado o retorno que a empresa oferece. Outro ponto é saber que o sistema escolhido deve ser elaborado para atender as operações básicas: estas não podem ser elaborada para atender o sistema. Finalmente, os sistemas de custeio acumulam custos para facilitar decisões, mas são apenas fontes para os administradores, é a combinação de informações com a observação e conhecimento do administrador que o levará a tomar decisões acertadas (HORNGREN, 2004).

Existem diferentes modelos de custeio e o que os diferencia são os tipos de custos considerados para a mensuração. Neste trabalho foi apresentado o modelo de Custeio Direto ou Custeio Variável dado sua adequação ao objeto de estudo, cuja característica básica é estar fundamentado na separação dos gastos variáveis e gastos fixos. Considera custo de produção no período apenas os gastos variáveis, sejam eles despesas ou custos, logo, a premissa é de que os custos fixos existem independentes da fabricação e por isso são tratados como encargos necessários à produção, sendo assim, não estão atrelados aos produtos. Apesar deste modelo não ser aceito pelo Fisco, é capaz de entregar informações que vão atender às necessidades dos gestores internos (PARISI, 2011).

De acordo com Ferreira (2007), neste modelo somente os custos e despesas variáveis devem ser debitados ao custo do produto, enquanto os custos e despesas fixos deverão ser debitados contra o lucro do período. Assim, os custos fixos são considerados como não tendo origem na atividade produtiva e somente entrarão na composição do custo os custos variáveis, que estão relacionados com a atividade da empresa. O método não chega ao valor do custo do produto, mas à contribuição que cada produto traz à empresa e ainda elimina a necessidade dos rateios para apropriar os custos fixos aos produtos. Este modelo é detalhado na figura 3, a seguir.

Figura 3: Modelo de Custeio Variável



Conforme descreve a Figura 3, ao abater do valor da receita de vendas os custos variáveis empregados na produção do bem e as despesas variáveis necessárias à venda, obtém-se a margem de contribuição deste produto. Em seguida, retirando-se do valor da margem de contribuição os custos e despesas fixas, chega-se ao resultado operacional. Com isso, o modelo de Custeio Variável mostra que os custos e despesas variáveis que incorrem na elaboração do produto devem ser capazes de cobrir os custos e despesas fixas inerentes ao processo produtivo e de comercialização. O valor do produto reduzido dos custos e despesas variáveis é montante que estes contribuem para arcar com aqueles custos e despesas que existem independente da produção.

Ferreira (2007) esclarece que os custos do produto são verdadeiramente os custos de produção e a margem de contribuição é uma medida para a cobertura dos custos fixos. Assim, o método de custeio variável é voltado para a produção de informações gerenciais. Dentre as características deste modelo, destacam-se a origem gerencial, as vendas como elemento gerador de riqueza, a margem de contribuição unitária como parâmetro para a análise e a ênfase dada a análise da relação custo-volume-lucro.

Com isso, Crepaldi (2017) diz que as vantagens do modelo de custeio variável estão relacionadas com as possibilidades de utilização para a tomada de decisões e que o modelo oferece mais ferramentas para o controle gerencial uma vez que os custos dos produtos podem ser comparados em bases unitárias sem depender do volume de produção. Concomitantemente, permite controlar melhor os custos fixos que são apresentados separadamente, dando praticidade a apresentação e apuração.

Quanto às vantagens da utilização da Margem de Contribuição, Ferreira (2007) aponta que sua utilização pode auxiliar a administração na decisão de quais produtos merecem maior ou menor esforço de vendas e ao planejar o lucro desejado, pode-se estimar o número de peças a serem vendidas.

Por outro lado, o fato de não ser aceito pelo Fisco no Brasil e não seguir o Princípio da Contabilidade da Confrontação das Despesas com as Receitas são fragilidades do modelo. Ainda, não considera os custos fixos para a determinação do preço de venda e pode confundir os credores quanto aos índices de liquidez e capital circulante líquido (CREPALDI, 2017).

Ainda em Crepaldi (2017), a análise do modelo faz perceber a importância da Margem de Contribuição para a tomada de decisões gerenciais. Em termos matemáticos, a margem de contribuição é a diferença entre as receitas e os custos variáveis totais; a margem de contribuição unitária é a diferença entre o preço de venda e os custos variáveis unitários e a porcentagem da margem de contribuição é a relação entre a margem de contribuição unitária e o preço de venda

(HORNGREN, 2004). Em termos práticos, a margem de contribuição é o quanto cada unidade de produto vendido proporciona à empresa para compor o montante necessário para fazer face aos custos e despesas fixos e formar o lucro (RIBEIRO, 2015).

Prosseguindo, o autor afirma que com esta informação o gestor pode se propor a buscar um ponto de equilíbrio onde as receitas totais se tornam iguais aos custos e despesas totais da empresa. Sendo assim, revela o volume mínimo que a empresa deve produzir e vender para ter o montante necessário para cobrir os seus custos e despesas totais. Por consequência, Ferreira (2007) apresenta sua contribuição afirmando que o ponto de equilíbrio ou *break-even point* tem por objetivo mostrar a administração da empresa qual a produção mínima que será necessária para igualar os custos e as receitas geradas pela atividade. Este equilíbrio é o marco onde estão o lucro ou o prejuízo em suas operações. A informação prática gerada pelo modelo de custeio variável permite que o administrador chegue à conclusão de qual o volume necessário para atingir determinado nível de lucro, ou o volume desejado em valor de vendas. Consequentemente, o gestor terá a percepção de que a estrutura de custos de sua organização, entendida como a proporção dos custos fixos e dos custos variáveis em relação ao custo total, é que irá indicar sua performance em relação ao lucro (MAHER, 2001).

O ponto de equilíbrio revela ao administrador o nível de vendas a atingir para alcançar seus objetivos econômico (PEE), contábil (PEC) e financeiro (PEF). De acordo com a Quadro 1 a seguir, o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE) é aquele alcançado pelo valor de vendas capaz de cobrir o custo operacional da produção adicionado ao custo de oportunidade do bem vendido. Já o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC) está relacionado a uma receita que seja suficiente para fazer frente aos custos contábeis, enquanto o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF) é aquele cujo o nível de venda permita a receita suficiente para pagar todos os custos financeiros da empresa.

Quadro 1 - Pontos de Equilíbrio

Ponto de Equilíbrio	Nível de vendas para:
Econômico	Cobrir todos os custos operacionais; Avaliar a lucratividade associada a vários níveis de venda (custo de oportunidade)
Contábil	Igualar o faturamento a todos os custos contábeis (custos fixos e variáveis, depreciação, impacto do IR nestes valores)
Financeiro	Igualar o faturamento a todos os custos financeiros (custos fixos e variáveis, pagamento de financiamentos, impacto do IR nestes valores e depreciação como fator de redução da base tributável)

Fonte: Ferreira (2007)

Com efeito, alterações dos custos e despesas fixas, custos e despesas variáveis, preço de venda unitário, do valor da depreciação dos ativos contábeis e do custo do capital irão refletir na

definição do ponto de equilíbrio econômico, contábil e financeiro. As influências destas alterações serão apresentadas nos Quadros 2, 3 e 4 a seguir.

Quadro 2: Análise da sensibilidade do ponto de equilíbrio econômico

Aumento da variável	Efeito sobre o ponto de equilíbrio econômico
Custo operacional fixo	Aumento
Preço de venda unitário	Diminuição
Custo de oportunidade	Aumento

Fonte: Ferreira (2007)

Ao aumentar o custo operacional fixo ou o custo variável unitário, a empresa necessitará de maior número de produtos vendidos para que sua receita seja capaz de igualar seus custos totais. Por outro lado, ao aumentar o preço unitário de seu produto, necessitará vender menos para não ter nem lucro nem prejuízo.

Quadro 3: Análise da sensibilidade do ponto de equilíbrio contábil

Aumento da variável	Efeito sobre o ponto de equilíbrio operacional
Depreciação dos ativos contábeis operacionais	Aumento
Custo operacional fixo	Aumento
Preço de venda unitário	Diminuição
Custo operacional variável unitário	Aumento

Fonte: Ferreira (2007)

Ao aumentar os custos operacionais fixos e variáveis ou a depreciação dos ativos contábeis, a empresa necessitará de maior número de produtos vendidos para que sua receita seja capaz de igualar seus custos totais. Entretanto, aumentando o preço unitário de seu produto, necessitará vender menos para não ter nem lucro nem prejuízo (FERREIRA, 2007).

Quadro 4: Análise da sensibilidade do ponto de equilíbrio financeiro

Aumento da variável	Efeito sobre o ponto de equilíbrio operacional
Custo do capital	Aumento
Custo operacional fixo	Aumento
Preço de venda unitário	Diminuição
Custo operacional variável unitário	Aumento

Fonte: Ferreira (2007)

Com o aumento dos custos operacionais fixos e variáveis ou do custo do capital, ou seja, dos juros sobre os financiamentos, a empresa se verá obrigada a vender mais produtos para que sua receita seja capaz de igualar seus custos totais. Entretanto, aumentando o preço unitário de seu produto, necessitará vender menos para não ter nem lucro nem prejuízo.

Para complementar a implantação do Sistema de Custos é necessário determinar o sistema de acumulação de custos. Para Martins (2011) o modo como o processo de fabricação se desenvolve e o seu objetivo irão determinar como se dará a acumulação dos custos do processo produtivo: o acúmulo por ordem de produção ou por produção contínua. Quando a organização fabril tem por objetivo elaborar produtos iguais e de forma contínua, um ou mais, para a formação de estoque, diz-se que tem uma produção contínua. Trabalham desta forma a indústria química, a automobilística e a de cimento, por exemplo. Corroborando este pensamento, Crepaldi (2017), afirma que no sistema de produção contínua a empresa produz várias unidades iguais, com o propósito de formar estoque e não para atender uma encomenda de algum cliente.

Normalmente a produção por ordem é utilizada nas indústrias pesadas, fábricas de equipamentos especiais, movelaria e nas confecções de moda por estações. Segundo Leone (2018), na ordem de produção os produtos, lotes ou serviços podem perfeitamente serem identificados no processo de fabricação, o que permite caracterizar os custos relativos a aquela produção. Para completar, Parisi (2011) afirma que a produção por ordem se destina a obter produtos não padronizados, de acordo com as especificações do cliente ou exigências de mercado, como as estações do ano para o lançamento de coleções de roupas.

Fica contundente que neste tipo de produção o sistema de custeio irá coletar os custos de cada ordem de produção fisicamente identificável, desprezando o período do processamento, em outras palavras, a acumulação dos custos vai desde o início até o fim da produção, não importando se o produto é uma única peça, por exemplo uma turbina, ou um lote de camisas (PADOVEZE, 2013).

Sem embargos, o sistema de acúmulo de custos por ordem de produção é o utilizado neste trabalho uma vez que a produção das coleções atende as expectativas do mercado baseado nas estações do ano, permitindo a perfeita identificação dos itens produzidos para cada coleção. Com isso, Crepaldi (2017) ensina que neste sistema os custos dos materiais são registrados pelo custo real uma vez que a empresa, com base na requisição de materiais, sabe os valores dos mesmos. Já a mão de obra é apropriada com base no tempo gasto na execução de cada ordem de produção e o valor é igual ao tempo gasto vezes a taxa horária de custos da MOD incluídos os encargos sociais.

3. METODOLOGIA

Este trabalho tem como objetivo geral a análise dos custos de uma microempresa de confecção de roupas da Zona da Mata Mineira sob a ótica o Custeio Variável e acumulação de custos por ordem de produção.

O estudo pode ser classificado como bibliográfico e descritivo. Para Lakatos (2017), a pesquisa bibliográfica é um tipo de produção científica elaborada a partir de textos que podem ser livros, artigos científicos, revistas ou jornais. Atualmente, os pesquisadores têm utilizado com mais frequência os artigos científicos por entenderem que estes são conhecimentos mais atualizados e entre os livros, os mais procurados são os de leitura corrente e os de referência. Neste trabalho, foi realizada pesquisa bibliográfica para dar sustentação à terminologia de custos, a importância da MPE na economia brasileira bem como o uso da contabilidade gerencial na condução dos negócios.

Na pesquisa descritiva, tem-se como objetivo determinar o estado das coisas, opiniões ou projeções futuras por meio das respostas obtidas. O valor desta pesquisa está baseado na suposição de que os problemas podem ser resolvidos ou as práticas melhoradas por meio da análise e observação diretas (RICHARDSON, 1989).

A pesquisa ora apresentada é de caráter qualitativo, que segundo Godoy (1995), compreende a análise de um objeto numa perspectiva integrada, onde o pesquisador vai a campo para coletar o fenômeno de estudo na perspectiva das pessoas nele envolvidas. Trata-se de um estudo de caso único de uma microempresa de confecção de roupas da região da Zona da Mata Mineira. Godoy (1995) diz ainda que para obter as informações acerca do fenômeno, o pesquisador pode optar pelo estudo de caso, onde o objeto é uma unidade que se analisa com maior profundidade com o intuito de realizar um exame detalhado do ambiente, de um sujeito ou de uma situação.

A coleta de dados foi conduzida por meio de questionário enviado aos gestores da Empresa por correio eletrônico, apresentado no Apêndice, entrevistas telefônicas e por fim, visita para observação *in loco* dos processos da empresa. Após coleta de dados, partindo dos conceitos e definições da terminologia básica, foram elaboradas planilhas de análise de custos no Microsoft Excel 2016.

Para encadear o raciocínio do usuário, a planilha foi dividida em base de dados e cálculos. Na primeira parte, os dados serão inseridos pelo gestor de forma mais simples possível, com informações coletadas ao longo da produção, como os modelos a serem fabricados, preços de

venda, valor e quantidade de matéria prima necessária, gastos gerais, despesas com a folha de pagamento e tempo de produção, entre outros.

Ainda no intuito de facilitar a navegação, as planilhas contam com um *hiperlink* que remete o usuário da tela inicial para a escolhida e possibilita o retorno para a inicial, bastando acionar um botão próprio.

Terminada a inserção dos dados os cálculos são efetuados sem a necessidade de ação do usuário. Propositalmente, estas planilhas ficam dispostas no fim da pasta de trabalho, dando a sensação de que os dados agora trabalhados são o resultado do esforço empreendido pelo gestor.

4. ESTUDO DE CASO

4.1 A empresa

A empresa objeto deste estudo atua no setor de produção e comércio varejista de roupas femininas e tem sua marca consolidada em Carangola-MG, além de comercializar suas peças pela internet com todo o Brasil.

As roupas produzidas se caracterizam pelas estampas floridas, os cortes modernos que são releituras da moda hippie, os tecidos e aviamentos de alto padrão, o acabamento e a exclusividade dos modelos. As atividades de produção se iniciaram em 2012 com a oficina improvisada nos fundos de uma loja de brinquedos, bijuterias e utilidades para o lar onde eram confeccionadas peças de bijuteria e adornos customizados para compor peças de roupa no estilo “hippie chique”, tais como cintos e lenços.

A produção, ainda artesanal, era absorvida pela própria loja e após um ano atuando desta forma, a oficina de adereços se transformou em uma pequena confecção com uma única máquina de costura e as peças ganharam mais espaço na vitrine. Para alavancar as vendas, os sócios resolveram participar da tradicional feira de roupas na cidade de Vitória, as peças tiveram grande aceitação sendo vendidas em sua totalidade para uma loja expositora.

Iniciou-se um novo ciclo para o pequeno negócio: as roupas eram destinadas a um revendedor com um prazo de 40 dias para entrega. A sócia-proprietária era responsável pela montagem da coleção, compra da matéria prima, supervisão da produção e entrega do produto. Nota-se que não havia mostruário, as peças todas eram produzidas e levadas ao revendedor, que não tinha obrigação contratual de comprá-las. Com isso, 20% da produção ficava “encalhada”.

Depois de atuar por dois anos nesse sistema de produção e venda, o pequeno negócio contratou um vendedor que passou a apresentar um mostruário de peças. Quando as vendas eram concretizadas, iniciava-se o processo de produção sendo comercializadas quatro coleções anuais com cerca de 120 peças cada. No entanto, ocorriam problemas de entrega e cobrança dos clientes, falta de controle das peças produzidas com o agravante do pagamento de comissão antecipada aos vendedores.

O passo seguinte foi encerrar este tipo de comercialização da produção após cerca de dois anos e abrir a loja própria. O sucesso alcançado foi relevante e mais duas lojas foram abertas em outras cidades da região, inclusive em Juiz de Fora. Além das estruturas físicas, o pequeno negócio passou a fazer parte das lojas conveniadas com um site especializado em vendas de vestuário pela internet.

Devido à falta de resultados da expansão, após dois anos, as lojas e a venda pelo site especializado foram encerradas, só restando a loja da cidade natal da empresa. É importante destacar que o pequeno negócio está devidamente formalizado e a contabilidade é feita por escritório contratado. Não obstante, a empresa não sabe se tem lucro e vive de fluxo de caixa, sendo que a principal preocupação é “pagar as contas”.

Na tentativa de sobrevivência do negócio, os sócios, em número de dois, acreditam que a concorrência com as grandes marcas é muito difícil devido ao valor de marketing investido por aquelas empresas. Eles afirmam que as peças produzidas pela sua empresa são de boa qualidade, às vezes superiores as das grandes marcas, mas isso não se transforma em vendas. Por outro lado, a invasão de roupas mais baratas ofertadas pelas grandes lojas também impacta negativamente o pequeno negócio. Apesar do intuito ser a sobrevivência, os sócios concordam em não querer se tornar uma grande marca e ter muitas lojas físicas, mas imaginam retomar as vendas pela internet.

Sendo assim, a empresa optou por ter loja própria e fazer comércio por meio da internet. Após ser consultada e concordar com a possibilidade de servir como modelo para este trabalho, a empresa respondeu o questionário diagnóstico descrito a seguir.

A respeito do respondente do questionário diagnóstico, ele é do sexo masculino, tem idade entre 36 e 40 anos. Tem formação em Designer Gráfico com curso superior em História e trabalha a mais de quatro anos na empresa, exercendo a função de gerente financeiro a um ano e dois meses. O respondente não tem nenhum conhecimento sobre gestão de custos.

A empresa está no mercado há sete anos, contando com menos de 9 empregados e seu faturamento nos últimos 12 meses foi de R\$250.000,00. Comprovando o que foi dito anteriormente, a maior parte das vendas está concentrada no Estado de Minas Gerais e até o momento, não participa do comércio exterior.

O responsável pela contabilidade é um escritório externo que não fornece as informações necessárias à gestão de custos da empresa. Ressalta-se que a empresa estaria disposta a aumentar o honorário do contador para receber informações sobre custos já que no momento, não há uma unidade organizacional em seu quadro que trate exclusivamente do assunto.

A empresa não utiliza nenhum método de custeio desde sua criação, não tem software para operacionalizar os custos e tampouco recebe dados da Contabilidade Financeira, conforme supracitado, para fazer a gestão de custos.

Existem anotações e agendas para controle interno que auxiliam na gestão, com a separação entre custos fixos e variáveis, contudo, não há separação de custos indiretos e diretos e nem o levantamento de custos por departamento, atividades ou processos. Além disso, não

utiliza qualquer ferramenta para controle de custos (custo padrão) e custos para tomada de decisão (custeio variável ou custeio ABC).

Para a formação do preço dos produtos, são utilizados: o custo “intuitivo” do produto, quanto os clientes alvo estariam dispostos a pagar, os preços praticados no mercado, a concorrência e as características dos produtos, tais como o design e a qualidade. Entretanto, não são levados em conta para a formação do preço a margem de contribuição unitária desejada e os preços dos produtos substitutos. Finalmente, quando pretende lançar um novo produto, não possui conhecimento do custo máximo admissível determinado pelo preço de venda a ser praticado e pela rentabilidade desejada.

Ainda, a empresa não dispõe de métodos para obter informações sobre custos para tomada de decisão, tais como os cálculos do ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro. Também não tem conhecimento da sua margem de segurança e do conceito de alavancagem operacional. Importa dizer que a organização não está satisfeita com as práticas contábeis utilizadas até o momento, uma vez que não há participação efetiva dos métodos seja para custeio, formação de preços, apoio a tomada de decisão, controle de custos e avaliação de estoques.

Após a aplicação do questionário que se deu por meio eletrônico, aconteceu a primeira visita às instalações fabris. Trata-se de uma unidade habitacional de um prédio de apartamentos adaptada para a empresa de modo a contar com três áreas bem definidas: a produção propriamente dita, almoxarifado e escritório. Ao todo, a área ocupada pelo pequeno negócio é de aproximadamente 90 m².

Os produtos visam atender a loja própria da marca e as peças não têm tipo fixo, ou seja, não compõem estoque, sendo produzidas seguindo as tendências da moda que são percebidas no mercado de São Paulo e no mercado exterior. Assim, a produção é dividida em minicoleções de composição variada que visam atender tanto aos eventos em destaque como as festas de final de ano, carnaval e copa do mundo, como as estações do ano. Em geral, duram 45 dias entre a criação e o lançamento da coleção na loja.

A produção é dividida por operações de criação (que é desenvolvida pela proprietária), corte, fechamento, facção, arremate e embalagem. Na facção a peça é enviada para uma oficina externa para realização de uma etapa que a empresa não tenha maquinário ou pessoal especializado para desenvolver, como por exemplo, um bordado.

O processo produtivo acontece por etapas: todas as costureiras se dedicam ao corte, depois ao fechamento e ao arremate. Terminada a produção, todas as peças são passadas, dobradas, embaladas em sacos plásticos e acondicionadas em caixas de papelão. Os

administradores consideram como satisfatório o retorno mínimo de 10% (dez por cento) do faturamento bruto.

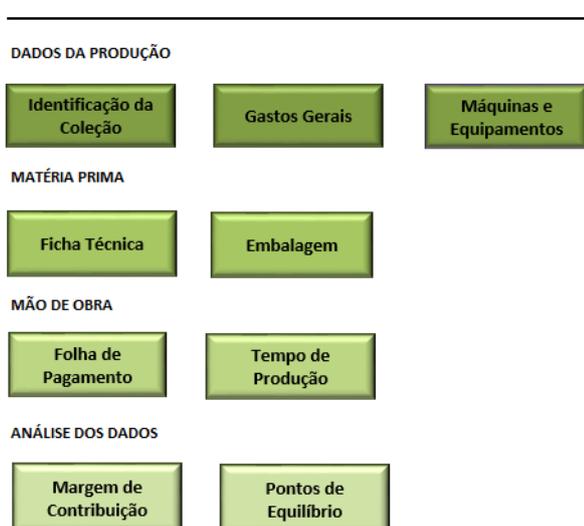
4.2 A análise de custos

O trabalho é constituído por uma pasta de trabalho (planilha) no formato Excel elaborado com base nos conceitos do Custeio Variável e da Produção por Ordem e Encomendas. O objetivo desta ferramenta é auxiliar os gestores, uma vez que a execução dos cálculos será feita automaticamente a partir do preenchimento de dados sobre a produção, proporcionando a mensuração do custo de produção e as projeções de acordo com a produção pretendida.

Para tanto, a pasta de trabalho foi dividida em dez planilhas, a saber: Menu, Identificação da Coleção, Gastos Gerais, Máquinas e Equipamentos, Ficha Técnica, Embalagem, Folha de Pagamento, Tempo de Produção, Margem de Contribuição e Pontos de Equilíbrio. A primeira planilha serve para direcionar o usuário para as demais; as sete planilhas seguintes formam a base de dados e serão preenchidas pelos gestores de modo que as duas últimas planilhas façam os cálculos e forneçam informações que podem ser utilizadas na gestão. Para ajudar na visualização, a fonte dos valores inseridos pelos usuários tem coloração azul e aqueles que são calculados pela planilha aparecem em cor preta.

O Menu funciona como um sumário ativo, que permite ao usuário acessar as demais divisões da pasta de trabalho bastando clicar em cima do botão com o nome da planilha para a qualquer ser direcionado. Ainda para facilitar a utilização, os botões que remetem às planilhas com dados relacionados estão com a mesma cor de fundo, tornando a navegação mais fácil e rápida. A planilha ‘MENU’ está demonstrada na Imagem 1, a seguir.

Imagem 1 – Aba de Menu da Planilha
MENU



Fonte: Elaboração própria (planilha).

A segunda planilha é a ‘Identificação da Coleção’, demonstrada na Imagem 2 a seguir, onde o usuário irá preencher as informações acerca da coleção que será analisada, qual sejam, nome das peças, modelos, preço bruto de venda, quantidade produzida e retorno esperado. Por ser uma planilha que servirá como ferramenta para qualquer coleção, ela permite infinitas combinações, bastando que o usuário acrescente novas linhas se for necessário.

Imagem 2 – Planilha: Identificação da Coleção

IDENTIFICAÇÃO DA COLEÇÃO					MENU
Nome da Coleção	Acácias			Retorno Esperado	REFERÊNCIA
Composição				10%	Sobre vendas
Peça	Modelo 1	Modelo 2	Modelo 3	Modelo 4	
Blusas	BABADOS CANNOT	BABADO NATURAL	CACHARREL BASIC	ACÁCIAS	
Body	SUED CAMURCINHA	-	-	-	
Calças	FLARE NORDIC	SPORT	PANT. NATURAL	ACÁCIAS	
Camisas	CAMURCINHA	-	-	-	
Coletes	COLETE OUTONO	-	-	-	
Macaquinho	CAMURCINHA	NATURAL VIÉS	NATURAL	-	
Saias	MIDI NATURAL	MIDI ACÁCIAS	-	-	
Shorts	SHORT OUTONO	-	-	-	
Vestidos	VESTIDO OUTONO	LONGO ACÁCIAS	-	-	

Fonte: Elaboração própria (planilha).

A planilha ‘Gastos Gerais’ é a terceira apresentada e traz o registro dos gastos indiretos e/ou fixos do período de produção de cada coleção (ordem). Os dados foram apresentados pelo gestor a partir de suas anotações, recibos, notas fiscais e qualquer tipo de controle. Como cada coleção tem previsão de duração de quarenta e cinco dias, desde a criação até a venda, os cálculos convertem os gastos para este intervalo de tempo, aplicando um fator de correção de 1,5 nos gastos mensais e de 0,13 nos gastos anuais. Aproveitando as informações prestadas pelo gestor, esta planilha faz a análise vertical dos gastos mostrando o impacto de cada um deles sobre o total e classificando-os como “Custo de Produção” ou “Despesa”, conforme demonstrado na Imagem 3 a seguir.

Imagem 3 – Planilha: Gastos Gerais

GASTOS GERAIS

MENU

Descrição	Classificação	Valor Mensal	Qtd	Valor Coleção	% AV
Viagem para planejamento da Coleção/compras	Custo	R\$ 600,00	1,0	R\$ 600,00	15%
Energia	Custo	R\$ 200,00	1,5	R\$ 300,00	8%
IPTU (Anual)	Custo	R\$ 1.200,00	0,13	R\$ 150,00	4%
Manutenção das Máquinas	Custo	R\$ 50,00	1,5	R\$ 75,00	2%
Condomínio	Custo	R\$ 150,00	1,5	R\$ 225,00	6%
Publicidade e Propaganda	Despesa	R\$ 250,00	1,0	R\$ 250,00	6%
Despesas Administrativas e Gerais	Despesa	R\$ 150,00	1,5	R\$ 225,00	6%
Remessas encomenda contrato correio	Despesa	R\$ 80,00	1,5	R\$ 120,00	3%
Manutenção e aluguel de softwares	Despesa	R\$ 140,00	1,5	R\$ 210,00	5%
Contabilidade e acessórias	Despesa	R\$ 300,00	1,5	R\$ 450,00	11%
Água/luz	Despesa	R\$ 300,00	1,5	R\$ 450,00	11%
Telefone e Internet	Despesa	R\$ 143,00	1,5	R\$ 214,50	5%
Consumo e higiene	Despesa	R\$ 150,00	1,5	R\$ 225,00	6%
Correios	Despesa	R\$ 100,00	1,5	R\$ 150,00	4%
Material de escritório	Despesa	R\$ 20,00	1,5	R\$ 30,00	1%
Taxas bancárias e despesas cartoriais	Despesa	R\$ 200,00	1,5	R\$ 300,00	8%
Total				R\$ 3.974,50	100%

Fonte: Elaboração própria (planilha).

Propositalmente e ainda no intuito de simplificar as ações do gestor, foi criada uma planilha separada para Máquinas e Equipamentos cujo preenchimento irá proporcionar a base para o cálculo da depreciação acumulada. Assim, ao digitar as informações relativas a nomenclatura do equipamento, data e valor da aquisição, o cálculo da depreciação é realizado utilizando o preconizado na Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998, como demonstrada no Imagem 4 a seguir.

Imagem 4 – Planilha: Máquinas e Equipamentos

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

MENU

Depreciação das Máquinas e Equipamentos (Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998)						
Descrição	Valor	Data Aquisição	Vida útil (anos)	Tx anual de depreciação	Depreciação Anual	Depreciação 45 dias
Corte	R\$ 423,00	15/05/2014	10	10%	R\$ 42,30	R\$ 5,29
Overlock	R\$ 2.081,00	15/05/2014	10	10%	R\$ 208,10	R\$ 26,01
Overlock	R\$ 2.081,00	15/05/2014	10	10%	R\$ 208,10	R\$ 26,01
Galoneira	R\$ 2.341,00	15/03/2015	10	10%	R\$ 234,10	R\$ 29,26
Passadora a vapor	R\$ 305,80	15/03/2015	10	10%	R\$ 30,58	R\$ 3,82
Total para 45 dias					Total	R\$ 90,40

Fonte: Elaboração própria (planilha).

A quinta planilha é a ‘Ficha Técnica’, onde serão lançados pelo usuário as quantidades e valores unitários dos insumos (tecidos, aviamentos, custo com facção e etiquetas) e embalagens utilizados por produto. Esta planilha ainda apresenta o tempo de produção (mão de obra e

máquina), cujos valores são extraídos da planilha ‘Tempo de Produção’, que será detalhada a seguir. A Imagem 5, a seguir, traz exemplo da ficha técnica do produto Blusas e seus modelos.

Imagem 5 – Planilha: Ficha Técnica

FICHA TÉCNICA									
MENU									
Blusas	BABADOS CANNOT		BABADO NATURAL		CACHARREL BASIC		ACÁCIAS		
Matéria Prima/peça (tecido+aviamento)	Qtd Consumida	Preço Unitário	Qtd Consumida	Preço Unitário	Qtd Consumida	Preço Unitário	Qtd Consumida	Preço Unitário	
Tecidos/ peça (m/und)	1,20	R\$ 9,36	1,20	R\$ 18,13	0,60	R\$ 15,56	0,60	R\$ 21,06	
Aviamentos/ peça	1	R\$ -	1	R\$ 0,26	1	R\$ 0,26	1	R\$ 0,20	
Facção	1	R\$ 9,00	1	R\$ 9,00	1	R\$ -	1	R\$ 9,00	
Etiqueta	1	R\$ 0,40	1	R\$ 0,40	1	R\$ 0,40	1	R\$ 0,40	
Embalagem									
Sacos e Caixas Personalizados	1	R\$ 1,18	1	R\$ 1,18	1	R\$ 1,18	1	R\$ 1,18	
Tempo produção (em minutos) por unidade									
Corte	3,7		3,7		3,7		3,7		
Fechamento	7,4		7,4		7,4		7,4		
Arremate	3,7		3,7		3,7		3,7		
Passar a peça	1,9		1,9		1,9		1,9		
Embalagem	3,7		3,7		3,7		3,7		

Fonte: Elaboração própria (planilha).

A planilha ‘Embalagem’ é a sexta apresentada e descreve os custos que cada produto absorve ao ser embalado individualmente em 1 saco plástico personalizado e depois acondicionado em uma caixa de papelão personalizada com capacidade para 25 peças. Assim, a planilha calcula o custo a ser atribuído por unidade referente a esta caixa, conforme demonstrado na Imagem 6 a seguir.

Imagem 6 – Planilha: Embalagem

EMBALAGEM			
MENU			
	Peça /Embalagem	Valor da Embalagem	Valor Unitário
Saco Plástico Personalizado	1	R\$ 0,18	R\$ 0,18
Caixa de Papelão Personalizado	25	R\$ 24,90	R\$ 1,00
	Total		R\$ 1,18

Fonte: Elaboração própria (planilha)

A sétima planilha é a ‘Folha de Pagamento’ onde o gestor irá introduzir os valores para cada tipo de colaborador referente ao salário bruto, a carga horária segundo a legislação, as horas extras que porventura tenham acontecido assim como os benefícios caso existam. A planilha fará os cálculos para apurar os valores de provisões, encargos sociais, custo da mão de obra em horas e em minutos e o custo médio por função conforme a Imagem 7 a seguir.

Imagem 7 – Planilha: Folha de Pagamento

FOLHA DE PAGAMENTO														MENU			
Tipo MO	Função	Setor de produção	Carga Horária	Salário Bruto Carteira	Hora Extra			Provisões			Benefícios	Base 1	Encargos Sociais		Total Folha	Custo Hora	Custo Minuto
					Média	R\$/mês	Férias	Adc.Férias	13º	FGTS			INSS				
Despesa	Diretor	Administrativo	220	R\$ 4.000,00	-	R\$ -	R\$ 333,33	R\$ 111,11	R\$ 333,33	R\$ -	R\$ 4.777,78	R\$ 382,22	R\$ 573,33	R\$ 5.733,33	R\$ 26,06	R\$ 0,43	
Despesa	Vendedor	Administrativo	220	R\$ 1.050,00	-	R\$ -	R\$ 87,50	R\$ 29,17	R\$ 87,50	R\$ -	R\$ 1.254,17	R\$ 100,33	R\$ 150,50	R\$ 1.505,00	R\$ 6,84	R\$ 0,11	
Despesa	Vendedor	Administrativo	220	R\$ 1.050,00	-	R\$ -	R\$ 87,50	R\$ 29,17	R\$ 87,50	R\$ -	R\$ 1.254,17	R\$ 100,33	R\$ 150,50	R\$ 1.505,00	R\$ 6,84	R\$ 0,11	
CD	Costureira	Oficina	220	R\$ 960,48	-	R\$ -	R\$ 80,04	R\$ 26,68	R\$ 80,04	R\$ -	R\$ 1.147,24	R\$ 91,78	R\$ 137,67	R\$ 1.376,69	R\$ 6,26	R\$ 0,10	
CD	Costureira	Oficina	220	R\$ 960,48	-	R\$ -	R\$ 80,04	R\$ 26,68	R\$ 80,04	R\$ -	R\$ 1.147,24	R\$ 91,78	R\$ 137,67	R\$ 1.376,69	R\$ 6,26	R\$ 0,10	
CD	Costureira	Oficina	220	R\$ 960,48	-	R\$ -	R\$ 80,04	R\$ 26,68	R\$ 80,04	R\$ -	R\$ 1.147,24	R\$ 91,78	R\$ 137,67	R\$ 1.376,69	R\$ 6,26	R\$ 0,10	
CD	Costureira	Oficina	220	R\$ 992,19	-	R\$ -	R\$ 82,68	R\$ 27,56	R\$ 82,68	R\$ -	R\$ 1.185,12	R\$ 94,81	R\$ 142,21	R\$ 1.422,14	R\$ 6,46	R\$ 0,11	
Custos Totais				R\$ 9.973,63	-	R\$ -	R\$ 831,14	R\$ 277,05	R\$ 831,14	R\$ -	R\$ 11.912,95	R\$ 953,04	R\$ 1.429,55	R\$ 14.295,54			

Custo médio por Função

Função	Custo Hora	Custo Minuto
Diretor	R\$ 26,06	R\$ 0,43
Vendedor	R\$ 6,84	R\$ 0,11
Costureira	R\$ 6,31	R\$ 0,11

Fonte: Elaboração própria (planilha)

A planilha ‘Tempo de Produção’ faz o cálculo do tempo de operação de máquinas e equipamentos e da mão de obra empregada na produção de cada peça. Ao fazer o mapeamento do processo, verificou-se que o esforço de produção é feito por etapas, ou seja, todos os colaboradores atuam na mesma fase da produção até que esta seja concluída. Sendo assim, ao preencher os dados da planilha com as horas efetivamente trabalhadas em cada fase do processo de produção, o gestor terá o tempo em minutos empregados por peça, conforme a Imagem 8 a seguir.

Imagem 8 – Tempo de Produção

TEMPO DE PRODUÇÃO						MENU
Atividade	Qtde Horas	Qtde em Minutos	Número Peças	Tempo da Atv (min)	Nº Máquinas Utilizadas	
Corte	14	840	228	3,7	1	
Fechamento	28	1680	228	7,4	2	
Arremate	14	840	228	3,7	1	
Embalagem	14	840	228	3,7	0	
Passar a peça	7	420	228	1,9	1	
Totais	77	4620	1140	20,4	5	

Fonte: Elaboração própria (planilha)

Por fim, estão dispostas as planilhas ‘Margem de Contribuição’ e ‘Pontos de Equilíbrio’ onde não há preenchimento por parte do usuário, uma vez que por meio de funções do Excel são extraídos os valores necessários aos cálculos das planilhas de base de dados anteriormente preparadas. Os resultados da Margem de Contribuição e Pontos de Equilíbrio permitem as análises de custo, volume e lucro, ou seja, fornecem os argumentos para as conclusões do trabalho e a ferramenta para a melhor gestão da empresa.

Com isso, a planilha ‘Margem de Contribuição’, conforme a Imagem 9 a seguir, apresenta a Margem de Contribuição e a Margem de Contribuição Percentual de cada peça da coleção. Para

tanto, cada modelo tem individualizado seus custos variáveis (Matéria Prima e MOD) o que permite chegar ao resultado por peça. Como não há medidor de energia para cada máquina e devido ao processo produtivo característico da empresa, a energia não pode ser atribuída diretamente às peças, não figurando assim, na composição do custo variável.

Imagem 9 – Margem de Contribuição

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO					MENU
Blusas	BABADOS CANNOT	BABADO NATURAL	CACHARREL BASIC	ACÁCIAS	
Preço de venda Bruto	R\$ 160,00	R\$ 175,00	R\$ 132,00	R\$ 160,00	
(-) Deduções	-R\$ 7,75	-R\$ 8,57	-R\$ 6,22	-R\$ 7,75	
Preço de venda Líquido	R\$ 152,25	R\$ 166,43	R\$ 125,78	R\$ 152,25	
Custo Variável	R\$ 82,12	R\$ 120,04	R\$ 61,72	R\$ 113,70	
Matéria Prima/peça	R\$ 78,79	R\$ 116,72	R\$ 58,39	R\$ 110,38	
Embalagem	R\$ 1,18	R\$ 1,18	R\$ 1,18	R\$ 1,18	
MOD	R\$ 2,15	R\$ 2,15	R\$ 2,15	R\$ 2,15	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 70,13	R\$ 46,38	R\$ 64,06	R\$ 38,55	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO %	44%	27%	49%	24%	

Fonte: Elaboração própria (planilha)

Da mesma forma, a planilha ‘Pontos de Equilíbrio’, Imagem 10 a seguir, traz os cálculos dos Pontos de Equilíbrio Contábil (PEC) e Econômico (PEE), permitindo a análise de quantidades de peças a serem produzidas para o atingimento dos objetivos da empresa.

Imagem 10 – Pontos de Equilíbrio

PONTOS DE EQUILÍBRIO										MENU
Custos e Despesas Fixas					Retorno Esperado					
Total R\$ 3.974,50					10% Sobre o faturamento bruto					
Blusas	MC unit	MC %	Receita Bruta Projetada	QTD	Mix	PEC	MS	MS%	PEE	
BABADOS CANNOT	R\$ 70,13	44%	R\$ 1.920,00	12	5%	3	9	75%	6,00	MC Ponderada R\$ 87,45
BABADO NATURAL	R\$ 46,38	27%	R\$ 2.100,00	12	5%	3	9	75%	6,00	PEC Ponderado 45
CACHARREL BASIC	R\$ 64,06	49%	R\$ 1.584,00	12	5%	3	9	75%	6,00	
ACÁCIAS	R\$ 38,55	24%	R\$ 1.920,00	12	5%	3	9	75%	6,00	PEE Ponderado 102

Fonte: Elaboração própria (planilha)

Com os resultados apresentados pelas planilhas ‘Margem e Contribuição’ e Pontos de Equilíbrio’ restou comprovada a eficácia da implantação do modelo de Custeio Variável neste pequeno negócio, uma vez que com os recursos já existentes na empresa, foi possível tabular os dados para encontrar os números que retratam o esforço de produção. As informações entregues aos gestores constituem ferramentas capazes de auxiliar na melhor consecução dos objetivos propostos para a empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho tem como objetivo geral a análise dos custos de uma microempresa de confecção de roupas da Zona da Mata Mineira sob a ótica o Custeio Variável e acumulação de custos por ordem de produção. Para atingir este objetivo, foi necessário, no referencial teórico, refletir a relevância da aplicação de um sistema de custos que proporcionasse informações úteis aos gestores de uma MPE e discutir a terminologia básica de custos a ser empregada e as definições pertinentes ao Custeio Variável e à Produção por Ordem. Além disso, foram procedidas entrevistas e visitas para conhecer a empresa de confecção de roupas, mapeando seus processos produtivos de forma objetiva e coletando dados sobre seus custos e despesas, o que ao final, utilizando os conceitos da Contabilidade de Custos, permitiu a elaboração de uma planilha com informações que servirão de ferramenta para a gestão da empresa.

Da análise dos resultados das Margens de Contribuição e dos Pontos de Equilíbrio por modelo, apurou-se que a empresa está produzindo quantidade suficiente para fazer face aos seus custos e despesas fixas, e por consequência, consegue atingir o retorno mínimo desejado para o investimento. No entanto, existem oportunidades de melhoria no processo fabril que permitiram aumentar o lucro, tais como utilização do tempo ocioso da mão de obra e a eliminação de margem de contribuição negativa de um dos produtos.

Como parte dos objetivos propostos, a planilha elaborada neste trabalho será oferecida ao empresário bem como a orientação para sua utilização, de modo que sirva como ferramenta de auxílio a sua gestão.

Finalmente, este estudo não esgota o assunto, uma vez que indica para trabalhos futuros a realização da análise de outras coleções e os impactos promovidos pelo uso da planilha disponibilizada por este estudo no processo de tomada de decisão dos gestores da empresa (pesquisa quantitativa). Além disso, pode-se expandir este modelo para outras empresas do mesmo segmento.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Amador Paes de (Coord.). **Comentários ao estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte. Lei complementar nº. 123/2006. Lei complementar nº. 127/2007.** São Paulo: Saraiva, 2009.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- APOLINÁRIO, Fábio. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Revisão técnica de Rubens Famá. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- BEDÊ, Marco Aurélio (Coord.). **Sobrevivência das empresas no Brasil.** Brasília: SEBRAE, 2016.
- CANECA, Roberta Lira *et. al.* **Estudo sobre a oferta de serviços contábeis para micro, pequenas e médias empresas: percepções dos contadores versus percepções dos gestores.** Artigo científico apresentado no XV Congresso Brasileiro de Custos. Curitiba, PR, 2008.
- COSTA, Aline Pereira Neves da. LEANDRO, Luiz Alberto de Lima. **O atual cenário das micro e pequenas empresas do Brasil.** Artigo científico apresentado no Simpósio de excelência em gestão e tecnologia da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, RJ, 2016.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 8. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- DAMAS, Roberto Dumas. **Crises econômicas mundiais.** 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- DEMO, Pedro. **Introdução à metodologia da ciência.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- FIEMG. **Gestão para resultados. Programa de competitividade industrial regional.** 2016
- FONTOURA, Fernando Batista Bandeira da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio.** São Paulo: Atlas, 2013.
- GODOY, Arilda Schmidt. **Pesquisa qualitativa tipos fundamentais.** Revista da Administração de Empresas. v. 35. UNESP: Rio Claro, 1995.
- GREMAUD, Amaury Patrick et al. **Introdução à economia.** São Paulo: Atlas, 2007.
- HORNGREN, Charles T. DATAR, Srikant M. FOSTER, George. **Contabilidade de Custos, v. 1.** Tradução de Robert Brian. Revisão técnica de Arthur Ridolfo Neto, Antonieta E. Magalhães Oliveira, Fabio Gallo Garcia. 11. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos da metodologia científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos – planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para administração**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.

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

OLIVEIRA, Paulino de. **História de Juiz de Fora**. 2 ed. Juiz de Fora: Gráfica Comércio e Indústria Ltda, 1966.

OLYNTHO, César Luís Souto. RIBEIRO, Aderval Chaves. MUNHÃO, Eder Eugênio. **A contabilidade gerencial nas micro e pequenas empresas do comércio de confecções da cidade de Tangará da Serra – MT**. Artigo científico publicado na revista da Universidade Estadual do Mato Grosso de Contabilidade. Sinop, MT, 2013.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade de custos: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP)**. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

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

PADOVEZE, Clovis Luís. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2006.

PARISI, Cláudio. MEGLIORINI, Evandir (Org). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, José Matias. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. rev. São Paulo: Atlas, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RICHARDSON, Roberto J. at al. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SEBRAE Unidade de Gestão Estratégica. **Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira**. Julho/2014

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. NEVES, Silvério das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 11. ed. Saraiva: São Paulo, 2013.

WOLFGANG, Münchau. **Os anos do colapso: o estouro da crise econômica mundial**. Tradução de Francisco Araújo Costa. Porto Alegre: Bookman, 2014

APÊNDICE

Universidade Federal de Juiz de Fora – Curso de Ciências Contábeis

Profª Orientadora Msc Janayna Freire

Apresentação: Estamos realizando uma pesquisa sobre a percepção dos gestores de Indústrias do Setor de Confecção e Vestuário sobre aspectos relacionados a Contabilidade de Custos. Os respondentes não são identificados e o resultados desta pesquisa tem caráter estritamente acadêmico e sigiloso. O nome da sua empresa não será citado no trabalho.

É muito importante para nós conhecer seu ponto de vista respondendo a esse questionário.

Parte I – Informações Demográficas do Respondente	Parte II – Sobre a Empresa
<p>1.1 Sexo: <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino</p> <p>1.2 Idade: <input type="checkbox"/> 18 a 25 anos <input type="checkbox"/> 26 a 30 anos <input type="checkbox"/> 31 a 35 anos <input type="checkbox"/> 36 a 40 anos <input type="checkbox"/> 41 anos ou mais </p> <p>1.3 Escolaridade: <input type="checkbox"/> 1º / 2º grau (Completo ou Incompleto) <input type="checkbox"/> Nível superior incompleto <input type="checkbox"/> Nível superior completo <input type="checkbox"/> Pós graduação</p> <p>1.3.1 Em caso de Nível Superior/Pós Graduação, responda: Qual a área/Curso de Formação: _____</p> <p>1.4 Há quanto tempo trabalha na empresa (em anos e/ou meses): _____</p> <p>1.5 Função atual que exerce: _____</p> <p>1.6 Há quanto tempo trabalha na FUNÇÃO (Em anos e/ou meses): _____</p> <p>1.7 Conhecimento em gestão de custos: <input type="checkbox"/> Nenhum ou Pouco. Nunca estudei sobre o assunto. <input type="checkbox"/> Prático. Tenho conhecimento prático, porém nunca fiz nenhuma disciplina/curso sobre o assunto. <input type="checkbox"/> Teórico. Já fiz alguma disciplina/curso sobre o assunto, porém com pouca aplicação prática. <input type="checkbox"/> Teórico e Prático. Além de ter feito alguma disciplina/curso sobre o assunto, tenho vivência na aplicação de gestão de custos.</p>	<p>2.1 Há quanto tempo está no mercado (Em anos e/ou meses)? _____</p> <p>2.2 Quantos funcionários a empresa possui? <input type="checkbox"/> Menos de 25 <input type="checkbox"/> De 26 a 50 <input type="checkbox"/> De 51 a 75 <input type="checkbox"/> De 76 a 100 <input type="checkbox"/> Mais de 101.</p> <p>2.3 Faturamento Bruto em 12 meses (em R\$): <input type="checkbox"/> Até 250.000,00 <input type="checkbox"/> De 250.000,01 a 500.000,00 <input type="checkbox"/> De 500.000,01 a 1.000.000,00 <input type="checkbox"/> De 1.000.000,01 a 1.500.000,00 <input type="checkbox"/> De 1.500.000,01 a 2.000.000,00 <input type="checkbox"/> De 2.000.000,01 a 2.500.000,00 <input type="checkbox"/> De 2.500.000,01 a 3.000.000,00 <input type="checkbox"/> Acima de R\$ 3.000.000,01</p> <p>2.4 Quais estados representam a maior parte das vendas da empresa? Pode marcar mais de 1 opção. <input type="checkbox"/> Paraná <input type="checkbox"/> São Paulo <input type="checkbox"/> Santa Catarina <input type="checkbox"/> Rio de Janeiro <input type="checkbox"/> Minas Gerais <input type="checkbox"/> Outros. Quais? _____</p> <p>2.5 A empresa exporta sua produção? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não 2.5.1 Se sim, qual o percentual aproximado da produção é exportado? _____ 2.5.2 Se sim, para quais países a produção é exportada? _____</p>

Parte III – Sobre a Gestão de Custos na Empresa: Identificação da unidade e do cargo	
<p>3.1 Quem é o responsável pela contabilidade da Empresa? <input type="checkbox"/> Escritório/Profissional Externo de Contabilidade <input type="checkbox"/> Setor Interno</p> <p>3.1.1 Em Caso de Escritório/Profissional Externo de Contabilidade. São fornecidas (contratadas) informações sobre os Custos da Empresa? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não</p> <p>3.1.2 Caso NÃO. A empresa estaria disposta a pagar mais ao Escritório/Profissional Externo de Contabilidade pelo fornecimento de informações sobre os Custos? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não</p> <p>3.2 Há uma unidade organizacional responsável exclusivamente pela gestão de custos? <input type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não Caso a resposta a questão 3.2 tenha sido “Sim”, especifique:</p> <p>3.2.1 Qual a denominação dada a unidade que exerce as funções de custos (ex: unidade, departamento, setor, diretoria...)? _____</p> <p>3.2.2 Qual a denominação dada ao cargo pelo responsável hierárquico pela unidade de custos? _____</p> <p>3.2.3 A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de custos está subordinado? _____</p> <p>3.3 Identificação profissional (as questões a seguir referem-se ao profissional responsável pela unidade organizacional de custos ou a unidade que exerce as funções de custo, quando aquela não existir)</p> <p>3.3.1 Há quanto tempo trabalha nessa Função (Em anos e/ou meses): _____</p>	
<p>3.3.2 Em que curso de graduação é formado? <input type="checkbox"/> Ciências Contábeis <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Engenharia <input type="checkbox"/> Outro: _____</p>	<p>3.3.3 Se possuir, em que área de pós-graduação é formado? <input type="checkbox"/> Ciências Contábeis <input type="checkbox"/> Administração <input type="checkbox"/> Engenharia <input type="checkbox"/> Outra: _____</p>

Custos para tomada de decisão – Custeio variável		Sim	Não
4.14	A empresa possui conhecimento da margem de contribuição de seus produtos? <i>Se sim. A margem de contribuição é utilizada para:</i>		
4.14.1	Escolha do melhor mix de produtos?		
4.14.2	Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito?		
4.14.3	Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção?		
4.14.4	Além dos custos variáveis, as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição?		
4.14.5	Os custos fixos identificados aos produtos são considerados no cálculo da margem de contribuição?		
4.14.6	Para fazer análise interna de rentabilidade dos produtos produzidos?		
4.14.7	Como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos, para fins de gestão?		
4.14.8	Para resolver problemas de gargalos de produção (restrições / limitações na capacidade produtiva), levando em consideração os fatores de restrição?		
Custos para tomada de decisão – Custeio ABC		Sim	Não
4.15	A empresa apura os custos por atividades executadas na produção?		
4.16	Ocorrem distorções no custeio dos produtos, provocados por rateios arbitrários de custos indiretos?		
4.17	A empresa tem conhecimento sobre a presença de atividades que não agregam valor como retrabalhos, atividades repetitivas e uso ineficiente de recursos?		
Parte IV – Sobre a Gestão de Custos na Empresa: Métodos e Informações			
Identificação das práticas de custos e de como são calculados o custo na empresa		Sim	Não
4.1	Na empresa é utilizado algum método de custeio? Se SIM: 4.1.1 Qual(is) é(são) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente? () Custeio por absorção () Custeio variável () Custeio ABC () Departamentalização () Outro(s). Especifique: _____ 4.1.2 Há quanto tempo esse método é utilizado (Em anos e/ou meses): _____		
4.2	Na empresa já existiu outro método para cálculo dos custos? 4.2.1 Se sim. Qual? _____		
4.3	As informações que alimentam o método migram da Contabilidade Financeira?		
4.4	Existe um software para calcular custos e operacionalizar o método de custeio? 4.4.1 Se sim. Qual? _____		
4.5	Existe na empresa algum tipo de controle interno que auxilie a gestão? Ex: Planilhas, anotações etc. 4.5.1 Se sim. Quais? _____		
4.6	A apuração de custos considera a separação entre custos fixos e variáveis?		
4.7	A apuração de custos considera a separação entre custos diretos e indiretos?		
4.8	A empresa apura os custos dos seus departamentos?		
4.9	Os custos indiretos são alocados aos produtos de alguma forma? 4.9.1 Se sim, qual o critério de rateio utilizado? _____		
Custos para controle (custo-padrão)		Sim	Não
4.10	A empresa determina metas de custos para os produtos para efeito de controle?		
4.11	A empresa analisa as variações de materiais diretos e da mão-de-obra direta?		
4.12	A empresa analisa as variações dos custos indiretos de produção?		
4.13	O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa?		
Custos para tomada de decisão – Formação do preço de venda		Sim	Não
4.18	A empresa utiliza-se do custo do produto para a formação do seu preço de venda?		
4.19	Ao formar o preço de venda a empresa considera a margem de contribuição unitária desejada?		
4.20	Ao formar o preço de venda são considerados os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar?		
4.21	Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado?		
4.22	Ao formar o preço de venda é considerado o grau de concorrência do mercado?		
4.23	Ao formar o preço de venda são considerados os preços de produtos substitutos?		
4.24	Ao formar o preço de venda são consideradas as características do produto, como qualidade e design?		
4.25	A empresa, quando pretende lançar um novo produto, possui conhecimento do custo máximo admissível determinado pelo preço de venda a ser praticado e pela rentabilidade desejada?		

Custos para tomada de decisão – Análise Custo/Volume/Lucro		Sim	Não
4.26	A empresa calcula o ponto de equilíbrio contábil para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para não incorrer em prejuízo?		
4.27	A empresa utiliza o cálculo do ponto de equilíbrio econômico para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para obter o resultado desejado?		
4.28	A empresa utiliza o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para honrar os gastos desembolsáveis?		
4.29	A empresa tem conhecimento da sua margem de segurança?		
4.30	A empresa se utiliza do conceito de alavancagem operacional?		

Parte V – Sobre o grau de satisfação					
Avalie se concorda ou discorda das frases abaixo sobre a utilização da contabilidade.	Discordo Totalmente/ Totalmente Insatisfeito	Discordo Parcialmente / Parcialmente Insatisfeito	Indiferente	Concordo Parcialmente/ Parcialmente Satisfeito	Concordo Totalmente/ Totalmente Satisfeito
5.2	A empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda.				
5.3	A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.				
5.4	A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para controle.				
5.5	A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para avaliação dos estoques.				