

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

TAMARA BERNARDES DOMINGOS

**AS CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NAS INDÚSTRIAS DE
VESTUÁRIO LOCALIZADAS EM SOMBRIO/SC**

CRICIÚMA

2016

TAMARA BERNARDES DOMINGOS

**AS CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NAS INDÚSTRIAS DE
VESTUÁRIO LOCALIZADAS EM SOMBRIO/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof.^a Mestre Andréia Cittadin.

CRICIÚMA

2016

TAMARA BERNARDES DOMINGOS

**AS CARACTERÍSTICAS DA GESTÃO DE CUSTOS NAS INDÚSTRIAS DE
VESTUÁRIO LOCALIZADAS EM SOMBRIO/SC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 16 de novembro de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Andréia Cittadin - Mestre - UNESC - Orientador

Prof. Manoel Vilsonei Menegali – Esp. - UNESC - Examinador

**Em especial aos meus pais Irati e Andréa; à
minha irmã Natália, meu namorado Paulo
pelo incentivo e paciência. E a todos os
familiares que estiveram presentes na
minha vida.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por sempre ter me guiado e iluminado ao longo desta jornada e por me dar sabedoria para concluir esta etapa.

Aos meus pais por me apoiarem, e por meio de palavras e gestos me incentivarem para que eu pudesse realizar mais esta conquista. A minha irmã por sua dedicação nos momentos em que precisei.

Ao meu namorado Paulo, pois teve sabedoria e paciência para lidar com minhas dúvidas e angústias, mantendo-se presente nos bons e maus momentos, muito obrigada.

A minha orientadora, Andréia Cittadin, por todo conhecimento transmitido, pela dedicação, atenção e paciência em me auxiliar no desenvolvimento deste trabalho.

Agradeço também aos professores pelos ensinamentos e aos colegas e amigos que conquistei na faculdade.

E a todos que de alguma forma contribuíram e participaram desta vitória, deixo aqui o meu agradecimento.

“O período de maior ganho em conhecimento e experiência é o período mais difícil da vida de alguém”.

Dalai Lama

RESUMO

A contabilidade de custos tem se tornado muito importante para as organizações, pois é a área da contabilidade que coleta, registra, analisa e evidencia dados relacionados aos processos produtivos ou de prestação de serviços, transformando-os em informações precisas e confiáveis para o gerenciamento organizacional, indispensáveis para o controle e para o processo de tomada de decisão. Diante disso, o objetivo geral dessa pesquisa é averiguar a estrutura da gestão de custos nas indústrias de vestuário do município de Sombrio-SC. Para tanto, foi utilizado o método de pesquisa descritiva para fundamentação do trabalho, que abrange nomenclatura, classificações dos custos, métodos de custeio e instrumentos de gestão de custos e formação do preço de venda. O estudo foi realizado por meio de pesquisa de levantamento, a abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa. Foram pesquisadas três indústrias de vestuário feminino. Os resultados apontam que as três entidades tem o setor contábil terceirizado, o que não impede dessas organizações possuírem gestão de custos inserida no seu processo gerencial. O custo da matéria-prima, custos indiretos de fabricação e mão de obra terceirizada são os custos mais relevantes elencados pelos entrevistados. As áreas que utilizam as informações de custos são o setor de administração/financeiro e setor de compras. As empresas objeto de estudo utilizam as informações de custos, tais como ponto de equilíbrio e margem de segurança, para a formação de preço de venda, orçamento com fornecedores e otimização do processo produtivo. Conclui-se que os gestores das indústrias entendem que possuem setor de custos estruturados. Contudo, não usam eficazmente essa estrutura.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Gestão de custos. Indústrias de vestuário de Sombrio.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Classificação dos gastos.....	19
Figura 2 - Representação gráfica de custos fixos e variáveis	22
Figura 3 - Conceito do método de custeio abc	24
Figura 4 - Esquema do método de custeio variável	26
Figura 5 - Fórmulas da margem de segurança	31
Figura 6 - Componentes do preço	34
Figura 7 - Localização das empresas e empregos do setor têxtil catarinense no ano de 2008	40
Figura 8 - Fluxograma do processo produtivo	44
Figura 9 – Empresa C.....	50

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Terminologia de custos	19
Quadro 2 – Classificação dos custos	20
Quadro 3 – Fórmula da margem de contribuição	29
Quadro 4 – Fórmulas do ponto de equilíbrio	30
Quadro 5 – Passos para o cálculo do <i>mark-up</i>	36
Quadro 6 – Nº de funcionários	42
Quadro 7 – Perfil do profissional.....	43
Quadro 8 – Apropriação dos custos.....	46
Quadro 9 – Custos relevantes.....	46

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Margem de segurança em valor monetário	31
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	<i>Activity Based Costing</i>
ABIT	Associação de Indústria Têxtil e de Confecção
ACIS	Associação Comercial e Indústria Sombrio
CVL	Custo/Volume/Lucro
IEME	Instituto de Estudos e <i>Marketing</i> Industrial
LTDA	Limitada
PEC	Ponto de Equilíbrio Contábil
PEE	Ponto de Equilíbrio Econômico
PEF	Ponto de Equilíbrio Financeiro
PIB	Produto Interno Bruto
PR	Paraná
RKW	<i>Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit</i>
SC	Santa Catarina
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SP	São Paulo
UEP	Unidade de Esforço de Produção

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	13
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	14
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	17
2.1.1 Nomenclatura de custos	18
2.1.2 Classificação dos custos	20
2.1.3 Quanto à identificação do produto	20
2.1.4 Quanto ao volume produzido	21
2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO	23
2.2.1 Custeio por Absorção	23
2.2.2 Custeio ABC	24
2.2.3 Custeio Variável	25
2.2.4 RKW	26
2.2.5 UEP	27
2.3 RELAÇÃO CUSTO/ VOLUME/ LUCRO	28
2.3.1 Margem de Contribuição	28
2.3.2 Ponto de Equilíbrio	29
2.3.3 Margem de Segurança	30
2.4 CUSTO-PADRÃO	32
2.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA.....	33
2.5.1 Baseado nos Custos	33
2.5.2 Baseado no Mercado	34
2.5.3 Baseado na Concorrência	35
2.5.4 Método Misto	35
2.6 MARK-UP	36
3 METODOLOGIA	38
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	38
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	38
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	40
4.1 A INDÚSTRIA DE VESTUÁRIO	40

4.2 CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E ESTRUTURA CONTÁBIL E DE CUSTOS	41
4.3 SISTEMÁTICA DE APROPRIAÇÃO	<u>444</u>
4.4 INFORMAÇÕES PARA A TOMADA DE DECISÃO	<u>484</u>
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	<u>494</u>
REFERÊNCIAS.....	51
APÊNDICE.....	54

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo aborda-se o tema e o problema da pesquisa, que tem como foco a gestão de custos realizada nas empresas do ramo de vestuário do sul de Santa Catarina. Na sequência, expõem-se o objetivo geral e específicos da pesquisa, finalizando com a justificativa do estudo, a fim de mostrar a importância do assunto pesquisado e da relevância deste trabalho.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Com o cenário econômico altamente competitivo as empresas precisam estabelecer sua forma de atuação, quer seja com baixo custo ou diferenciação dos produtos ou serviços, para competir no mercado. Sendo assim, as organizações, de pequeno, médio ou grande porte, devem buscar definir suas estratégias e implantar instrumentos de gestão no intuito de alcançar os objetivos almejados pela entidade.

A contabilidade de custos tem um papel de extrema importância para as organizações nesse processo. Por meio dela é possível obter informações sobre o processo produtivo desde a aquisição da matéria-prima e demais componentes, quantidade fabricada e vendida, ponto de equilíbrio, entre outras, contribuindo para a formação de preço de venda, um dos fatores tão importantes no mercado acirrado. Essa área da contabilidade é responsável pela identificação dos custos envolvidos com a produção, sendo assim, pode auxiliar na redução de gastos, controle de estoques e demais operações, conseqüentemente, maximizar os resultados.

Contudo, em algumas organizações a precificação dos produtos ainda é realizada de maneira empírica, considerando apenas o mercado ou a concorrência, sem conhecimento real dos custos, o que pode resultar na redução da lucratividade, perda de clientes e de espaço no mercado de atuação.

Inseridas nesse ambiente tem-se as indústrias do vestuário e setor têxtil, que contribuem para o alto valor da arrecadação de tributos e elevado número de empregos ofertados no Brasil. Esse fator faz com que o setor têxtil se torne extremamente importante para a economia do país. O Estado de Santa Catarina é o segundo maior polo no setor têxtil e vestuário, atrás somente de São Paulo, segundo informações do Instituto de Estudos e *Marketing* Industrial - IEME (2015).

Por meio das indústrias de vestuário, a economia de Santa Catarina vem se tornando cada vez mais forte. Nas décadas de 50 e 60 houve a expansão da produção, o Estado se consolidou com grandes e médias empresas, possibilitando a abertura de novos centros de distribuição, uma vez que o setor de vestuário é composto também por lavanderias, estamparias e bordados, proporcionando a ampliação da capacidade instalada e alargamento das bases comerciais (GOULARTI FILHO, 2002).

Atualmente no município de Sombrio a indústria de vestuário é a principal fonte de economia, diversas empresas produzem artigos de vestuário e vendem em atacado para muitos estados do Brasil e para grandes redes de lojas. De acordo com os dados da Associação Comercial e Indústria de Sombrio (ACIS, 2016), hoje a cidade conta com mais de 100 confecções, sendo que em torno 80% é de vestuário feminino. Grande parte destas indústrias adotam o sistema de terceirização, possibilitando o surgimento de empresas de formação familiar, e com isso geram mais oportunidades de emprego e renda às famílias da região (SOMBRIO, 2016).

Devido a relevância desse segmento econômico para o município e região é preciso conscientizar os gestores dessas organizações na importância em gerenciar os custos, de modo a oportunizar planejamento e controle dos gastos e disponibilizar subsídios para as decisões.

Estudos como de Dias, Carvalho e Cogan (2006), destacam a importância de uma adequada formação do preço de venda, uma vez que os autores verificaram a forma com as empresas de vestuário do Shopping Center Rio Sul elaboram seu preço de venda. A pesquisa evidenciou que as lojas estudadas não possuem uma preocupação com a forma de precificação, pois o preço de venda é formado pelo custo pleno.

Diante do exposto e sabendo-se da importância da gestão de custos nas organizações, surge a seguinte questão de pesquisa: Como a gestão de custos é estruturada nas indústrias de vestuário do município de Sombrio-SC?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em averiguar a estrutura da gestão de custos nas indústrias de vestuário do município de Sombrio-SC. Para alcançar o objetivo geral, tem-se os seguintes objetivos específicos:

- identificar a estrutura contábil e de custos das organizações pesquisadas;
- verificar o perfil do profissional responsável por estas atividades; e
- evidenciar a utilização das informações sobre custos no processo de tomada de decisão.

1.3 JUSTIFICATIVA

A competitividade presente no mercado atual tem exigido das organizações maior aperfeiçoamento na qualidade dos produtos e serviços e nos processos gerenciais, para que estas se mantenham atuantes de maneira sustentável no ambiente empresarial.

O controle de custos é fundamental para as organizações, pois fornece informações de extrema importância aos gestores, referente ao processo produtivo, estoque, custos aplicados na fabricação dos produtos, entre outros aspectos, que auxiliam o processo de formação de um preço de venda mais competitivo, para que a empresa melhore seus resultados.

A relevância prática deste estudo baseia-se na contribuição aos gestores das indústrias de vestuário do município de Sombrio-SC, pois busca evidenciar como esses empreendimentos estão conduzindo seus negócios, principalmente em relação a utilização das informações de custos para o processo decisório.

Acredita-se que as organizações pesquisadas ao conhecerem esse panorama, terão oportunidade de realizar maior controle de seus gastos, formar preço de venda mais adequado, reduzir os custos e conseqüentemente obter maior resultado e chances de expandir no mercado. Sendo assim, poderão gerar novas oportunidades de empregos à comunidade e entorno no qual estão inseridas, representando a contribuição social da pesquisa.

O estudo tem importância para a academia, pois oferece revisão de literatura sobre gestão de custos com ênfase nas indústrias do vestuário do sul de SC.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Este estudo está organizado de acordo com os seguintes capítulos: introdução; fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussões dos resultados empíricos; e considerações finais.

A fundamentação teórica reúne a revisão da literatura abordando a importância da gestão de custos para as organizações. Após são expostos os procedimentos metodológicos como o método, abordagem, objetivos, estratégias e técnicas de pesquisa utilizadas. Posteriormente, são discutidos os resultados e suas relações com outros estudos.

Finalmente, são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica da pesquisa, que tem como foco a contabilidade de custos. Assim, são apresentados conceitos, as classificações de custos, métodos de custeios, análise custo, volume, lucro e métodos de formação de preço de venda.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos é uma área da contabilidade que coleta, registra, analisa e evidencia dados relacionados aos processos produtivos ou de prestação de serviços, transformando-os em informações precisas e confiáveis para o gerenciamento organizacional, as quais são indispensáveis para o controle e tomada de decisão.

Segundo Crepaldi (2004), a contabilidade de custos é um ramo da contabilidade gerencial, que tem como objetivo principal identificar e gerar por meio dos dados, informações dos gastos no processo produtivo e/ou na prestação de serviços.

Leone (2000, p. 19) define contabilidade de custos como sendo um:

Ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio as funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões. A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos.

Maher (2001), afirma que a contabilidade de custos tem três papéis fundamentais, apresentar, registrar e relatar informações sobre os custos.

Para Crepaldi (2004, p. 13), a contabilidade de custos “tem a função de gerar informações precisas e rápidas para administração, para tomada de decisões. É voltada para a análise de gastos da entidade no decorrer de suas operações”.

Percebe-se que um dos fatores relevantes para que uma organização seja administrada de forma a gerar lucros e manter-se atuante no mercado, é possuir controle de seus gastos e ter preço de venda competitivo e rentável. Estes fatores são possíveis por meio da contabilidade de custos, pois tem como função importante auxiliar a tomada de decisão.

Leone (2000), estabelece três objetivos gerenciais da contabilidade de custos, que são: a) determinar a rentabilidade, ou seja, leva em consideração o desempenho da empresa; b) controlar os custos das atividades, por meio de medidas corretivas a fim de reparar disfunções operacionais e com isso reduzir os custos de produção e/ou serviços; e c) fornecer informações para que as decisões sejam tomadas conforme o mercado em que a organização está inserida, bem como relacionadas aos aspectos internos, a fim de atender as funções de planejamento.

Nota-se que é de extrema importância a utilização das informações disponibilizadas pela contabilidade de custos nas organizações que desejam manter-se competitivas no mercado ao qual estão inseridas, pois dispõe de técnicas essenciais para o controle e para tomada de decisão, pontos relevantes para o gerenciamento empresarial.

2.1.1 Nomenclatura de custos

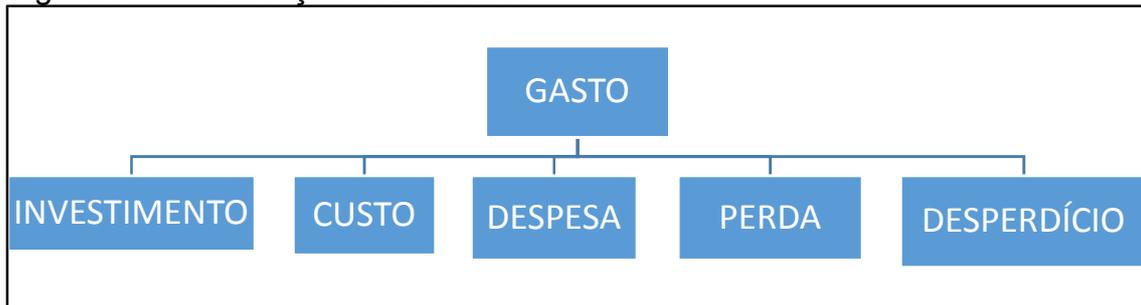
Na contabilidade de custos, alguns termos técnicos são empregados. Desta forma, se faz necessário conhecer as terminologias utilizadas para que o assunto abordado seja melhor discutido, compreendido e aplicado. Para Wernke (2004, p. 11), “as várias interpretações encontradas na literatura contábil podem conduzir a diferentes entendimentos dos fatores que sejam classificáveis como gastos, investimentos, despesas, perdas, desperdícios e custos.”

Segundo Wernke (2005), gasto é um termo utilizado para retratar o desembolso que a empresa realizou com terceiros para a obtenção de bem ou serviço, utilizados em suas operações diárias, independentemente de seu consumo.

O gasto é reconhecido no momento em que um pagamento é realizado ou se assume uma obrigação e o ativo se tornar parte da empresa. Porém, nem todos os gastos são reconhecidos somente mediante pagamento, uma vez que as perdas e desperdícios também são classificados como gastos, neste caso, gastos indesejáveis (DUBOIS, KULPA e SOUZA, 2006).

A Figura 1 mostra as terminologias e os componentes dos gastos que serão estudados na sequência.

Figura 1 - Classificação dos Gastos.



Fonte: Adaptado de Dubois, Kulpa e Souza (2006).

Verifica-se que o termo gasto é amplo, portanto, é preciso conhecer individualmente essas nomenclaturas para que possam ser empregadas de maneira adequada. No Quadro 1 são expostas essas terminologias.

Quadro 1 – Terminologia de Custos.

TERMO	DESCRIÇÃO
INVESTIMENTO	Investimento é todo gasto realizado pela empresa com o objetivo de gerar benefícios econômicos futuros. Os investimentos são gastos que a empresa efetua na aquisição de ativos, com a expectativa de gerar algum benefício. Ex: máquinas.
CUSTO	Custos são gastos necessários para a elaboração de um bem ou serviço, ou seja, sem estes gastos, não há a possibilidade de produzi-los. No caso de comércio, o custo é o valor referente a aquisição da mercadoria. Ex: matéria-prima.
DESPESA	As despesas são gastos necessários para a obtenção de receitas. É um sacrifício econômico, de um bem ou serviço, empregado de forma direta ou indireta, para a geração de receitas. Ex: comissão do vendedor.
PERDA	As perdas são gastos involuntários que não contribuem na obtenção de receitas, são consumos anormais de bens e serviços. As perdas são gastos indesejáveis para a economia da empresa, pois são fatos que não estão programados, logo, fogem da normalidade de produção. Ex: incêndio.
DESPERDÍCIO	Desperdício são os gastos de forma anormal na empresa, porém podem ser evitados. São os gastos que decorrem do processo produtivo ou na geração de receitas, que podem ser evitados sem causar prejuízo ou danos na qualidade ou quantidade dos bens e serviços. Ex: tempo ocioso do funcionário.
DESEMBOLSO	Desembolso refere-se ao pagamento da aquisição de um bem ou serviço, mesmo se o bem ou serviço ainda não tenha sido consumido. Todas as saídas de recursos do caixa da empresa ou do banco, para o pagamento de um bem ou serviço, são denominados desembolsos.

Fonte: Adaptado de Martins (2003); Wernke (2004); Bruni; Famá (2004); Wernke (2005); Dubois, Kulpa e Souza (2006).

Para adequado registro e controle dos custos é preciso conhecer e saber aplicar a nomenclatura pertinente à esta área.

2.1.2 Classificação dos custos

Segundo Megliorini (2002), para que os custos apurados atendam as finalidades desejadas é necessário saber classifica-los. Para Wernke (2005), saber classificar os custos é de extrema importância, pois facilita a aplicação das ferramentas gerenciais e a formação de preço de vendas. As principais classificações dos custos são quanto a identificação nos produtos, se o custo é direto ou indireto; e quanto ao volume produzido, se o custo é variável ou fixo. O Quadro 2 apresenta essa categorização:

Quadro 2 - Classificação dos custos.

Classificação	Categorias	
Quanto à identificação	Diretos	Indiretos
Quanto ao volume produzido	Variáveis	Fixos

Fonte: Wernke (2005, p. 7)

Percebe-se que há duas maneiras de classificar os custos, para identifica-los denomina-se direto ou indireto, quanto ao volume produzido os custos estão divididos em variáveis e fixos.

2.1.3 Quanto à identificação do produto

O gasto de um determinado produto pode ser classificado como custo direto ou indireto. Os custos diretos estão vinculados diretamente ao produto e são mensurados com facilidade. Souza e Clemente (2007) afirmam que os custos diretos não requerem de critérios de rateio, pois são apropriados diretamente ao produto.

Oliveira e Perez Jr. (2005, p. 73) afirmam que custos diretos:

São os custos que podem ser quantificados e identificados aos produtos ou serviços e valorizados com relativa facilidade. Dessa forma, não necessitam de critérios de rateios para serem alocados aos produtos fabricados ou serviços prestados, já que são facilmente identificados. Os custos diretos, na grande maioria das indústrias, compõem-se de materiais e mão de obra.

Deste modo, os custos diretos são de fácil identificação, pois estão alocados de forma clara e objetiva ao produto. Como por exemplo, citam-se a mão de obra direta, que é o trabalho aplicado para a produção do produto; matéria-prima e todos os outros componentes necessários para a apresentação do produto (OLIVEIRA, PEREZ JR., 2005).

Os custos que necessitam de critérios de rateio para a sua correta alocação, são denominados custos indiretos. Segundo Bornia (2002), os custos indiretos não são identificados com tanta facilidade quanto os custos diretos, sendo assim, é necessário aloca-los, causando dificuldade no sistema de custeio, pois depende de muitos critérios, e com isso tornando-o mais complexo.

Para Bonfim e Passarelli (2006), os custos diretos são identificados e mensurados aos produtos de forma clara e objetiva, utilizando alguma unidade de medida.

Os custos indiretos necessitam de um critério de rateio para serem apropriados aos produtos. Esta apropriação se dá por meio de uma base de rateio, como por exemplo, horas de mão de obra, horas de máquinas utilizadas na fabricação de produtos, quilos de matéria-prima consumida (OLIVEIRA; PEREZ JR, 2005; MEGLIORINI, 2005)

Diante do exposto, nota-se que os custos indiretos devem ser rateados para que sejam identificados e assim alocados corretamente a cada produto ou serviço.

2.1.4 Quanto ao volume produzido

Em se tratando de volume de produção, os custos estão subdivididos em fixos e variáveis.

Os custos fixos são os gastos que não variam mesmo havendo alteração na quantidade produzida. Wernke (2005, p. 9) afirma que “no caso dos custos fixos, o valor total permanece igual independentemente do número de unidades fabricadas no período”

Para Souza e Clemente (2007), os custos fixos permanecem inalterados mesmo que o nível de produção tenha aumentado ou diminuído durante um período.

Santos (2001) defende que os gastos que não dependem da quantidade produzida ou vendida são denominados custos fixos, pois um aumento ou redução na produção não alteram o seu valor.

Percebe-se que os custos fixos permanecem inalterados, isto é, não aumentam e nem diminuem, com a oscilação do volume de produção.

Os custos variáveis são os gastos que se alteram em relação ao volume produzido. Desta forma, quanto maior o volume de produção, maior será o custo.

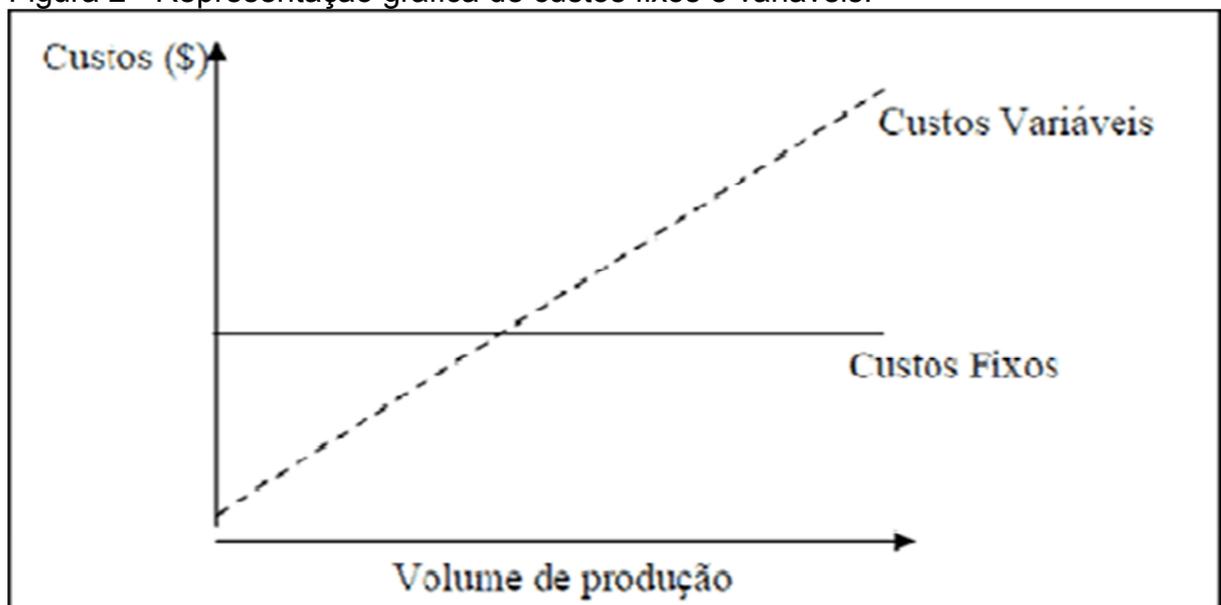
Segundo Martins (2010, p. 50), “[...] quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo e portanto dentro de uma unidade de tempo (mês, por exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção”

De acordo com Wernke (2005, p. 8),

Os custos variáveis são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção: quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período, isto é, o valor total dos valores consumidos ou aplicados na produção tem seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa.

A Figura 2 representa de forma gráfica o comportamento dos custos fixos e variáveis.

Figura 2 - Representação gráfica de custos fixos e variáveis.



Fonte: Bornia (2001, p. 42).

Diante do exposto, pode-se verificar que os custos fixos permanecem inalterados em relação às unidades produzidas; enquanto os variáveis aumentam na proporção que o volume de unidades produzidas também aumenta.

2.2 MÉTODOS DE CUSTEIO

Compreendido as nomenclaturas e classificações dos custos, expõe-se os métodos de custeio, sendo os principais: Custeio por Absorção, Custeio ABC, Custeio Variável, RKW e UEP, estes métodos são abordados nas próximas seções.

2.2.1 Custeio por Absorção

O custeio por absorção baseia-se na alocação de todos os custos de fabricação, assim chamado devido a absorção de todos os gastos fabris. De acordo com Sá (2009), o sistema de custeio por absorção consiste na verificação de todos os custos envolvidos na produção dos bens ou serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Portanto além dos custos de produção como matéria prima, mão de obra e outros, os custos indiretos como manutenção, depreciação, controle de qualidade entre outros, também são rateados para a elaboração do preço de venda.

Conforme Megliorini (2002, p. 03), o método de custeio por absorção

consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são absorvidos pelos produtos. É o método utilizado para custear os estoques, cujos saldos constam do Balanço Patrimonial, e determinar o Custo dos Produtos Vendidos, constante da Demonstração de Resultados.

Este método de custeio possui diversas vantagens, sua principal vantagem é que ele está de acordo com os Princípios Contábeis e com as leis tributárias. Ele também pode ser menos custoso para sua implantação, pois não há necessidade de separar os custos fixos e variáveis (MOURA, 2005).

Contudo, muitas vezes os critérios de rateios para distribuir os custos entre os departamentos não são organizados de forma adequada, podendo ocorrer uma distorção da rentabilidade dos produtos. Outro ponto desfavorável é a obrigatoriedade de usar valores que podem ser contestados em relação à sua adequação ao aspecto gerencial, uma vez que deve seguir os princípios contábeis para adequar-se à legislação vigente (WERNKE, 2005).

2.2.2 Custeio ABC

O método de custeio ABC baseia-se nas atividades desenvolvidas pelas organizações, ou seja, atribui os custos às atividades, com o intuito de reduzir as distorções ocorridas durante o processo de alocação dos custos indiretos, para posteriormente alocar esses gastos aos produtos e/ou serviços.

Segundo Martins (2003, p. 87), “o Custeio Baseado em Atividades, conhecido como ABC (*Activity – Based Costing*), é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

Assim, por meio da proporção do consumo das atividades requeridas para a fabricação de cada produto, que os custos são atribuídos. São utilizados diversos critérios de direcionamento de acordo com o tipo de atividade (WERNKE, 2005). A Figura 3 demonstra o conceito do método ABC.

Figura 3 - Conceito do método de custeio ABC.



Fonte: Adaptado de Souza e Bornelli (2012).

De acordo com Maher (2001, p. 282), para a implantação do ABC é necessário seguir quatro etapas:

1. Identifique as atividades (compra de materiais, por exemplo) que consomem recursos, e atribua custos a elas.
2. Identifique o(s) direcionador (es) de custos de cada atividade. Um direcionador de custos causa, “direciona” os custos de atividade. O direcionador de custos da compra de materiais, por exemplo, pode ser a quantidade de pedidos.
3. Calcule uma taxa por unidade de direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa.

4. Atribua custos aos produtos, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto. Por exemplo, o custo por pedido vezes a quantidade de pedidos exigida pelo produto.

Verifica-se que o método ABC tem por finalidade minimizar as distorções ocorridas no rateio dos custos indiretos, atribuindo os custos às atividade a após aos produtos.

2.2.3 Custeio Variável

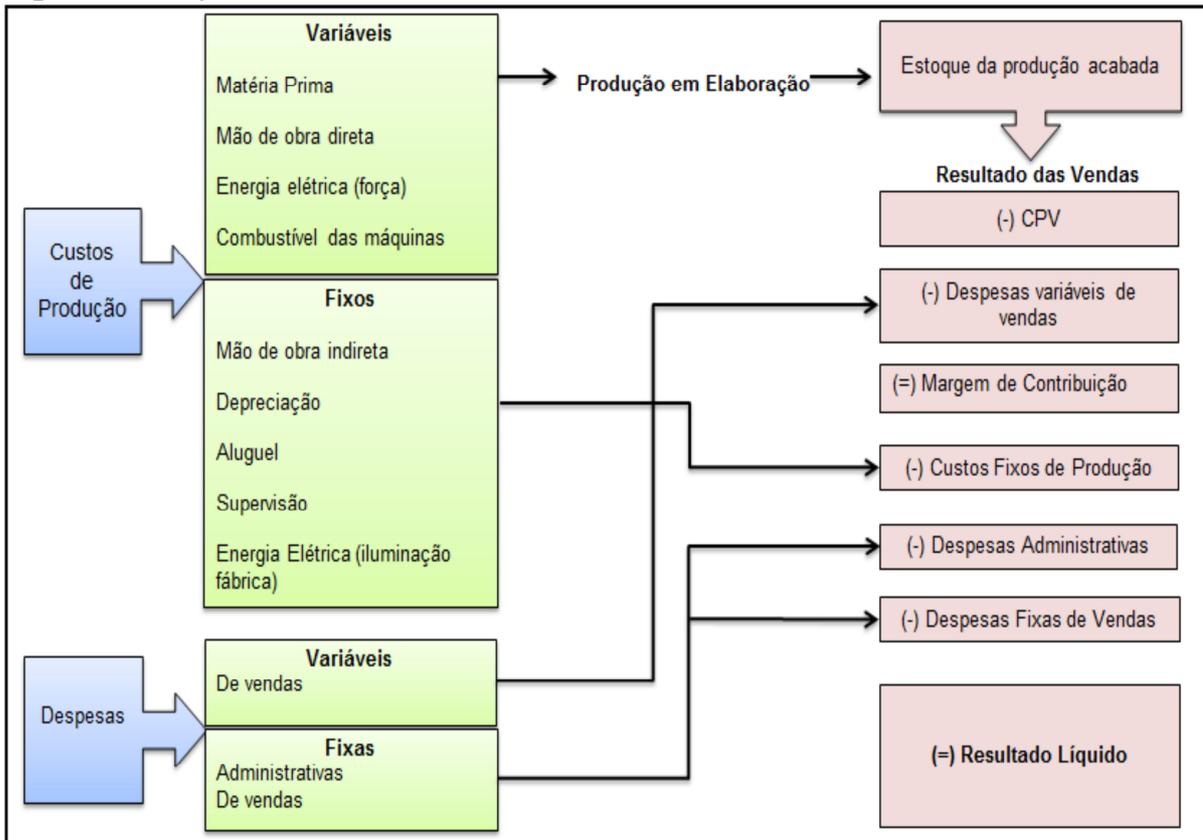
O método de custeio variável, também conhecido como direto, considera apenas os custos variáveis, não utilizando a forma de rateio para os custos fixos. Para Sá (2009), somente os gastos variáveis são apurados no custo das vendas. Esses custos variam de acordo com o faturamento da empresa, por exemplo, comissão sobre as vendas e os impostos, além da matéria-prima e mão de obra em alguns casos.

Bomfim e Passarelli (2006, p. 40) destacam que “o custeio variável toma em consideração para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e conseqüentemente as distorções deles correntes.”

Desta forma, todos os custos que não estão vinculados diretamente à produção do produto, não entrarão no cálculo do custo do produto por este método de custeio, uma vez que são considerados despesas do período.

A Figura 4 demonstra o esquema do método variável ou direto.

Figura 4 - Esquema do método de custeio variável.



Fonte: Adaptado de Dutra (2003).

Algumas vantagens do custeio variável consistem em evidenciar a rentabilidade de cada produto sem distorções, uma vez que este método não utiliza critérios de rateios dos custos fixos aos produtos, facilitando o cálculo. As desvantagens são: a não aceitação deste método pela legislação tributária para fins de avaliação de estoque; a análise de desempenho requer mais atenção, já que os critérios de rateio não são adotados no método variável; a estruturação de classificação dos gastos de natureza fixa e variável deve ser realizada de maneira rigorosa (WERNKE, 2005).

2.2.4 RKW

O método de custeio RKW baseia-se em ratear todos os custos de produção e despesas aos produtos.

Para Martins (2010, p. 220), o RKW “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”.

Este método de custeio aloca os custos e despesas aos diversos departamentos, em seguida realiza o rateio aos produtos. Com o RKW basta adicionar o lucro desejado, para se obter o preço final, uma vez que este método evidencia o gasto completo no processo empresarial (MARTINS, 2010).

2.2.5 UEP

O método Unidade de Esforço de Produção, conhecido como UEP considera apenas o custo de transformação para sua aplicação.

De acordo com Wernke (2005), o custo da matéria-prima consumida e o custo de transformação formam o custo unitário dos produtos. O valor da matéria-prima consumida é estabelecida pela ficha técnica, enquanto os custos de transformação englobam todos os gastos da área fabril para a produção de uma unidade.

Bornia (2002, p. 139), afirma que o método de custeio UEP,

trabalha apenas com os custos de transformação. Os custos de matéria-prima não são analisados pelo método, devendo ser tratados separadamente. Portanto, quando nos referirmos aos custos, estaremos falando sobre os custos de transformação, não incluindo os custos de MP. O método UEP baseia-se na unificação da produção para simplificar o processo de controle de gestão.

Toda força aplicada para tornar a matéria-prima em produto acabado está relacionada ao esforço de produção. Para o método UEP, as atividades envolvidas diretamente na produção do produto referem-se ao esforço de produção. Os esforços auxiliares somente são repassados aos produtos, após serem transmitidas às atividades produtivas.

De acordo com Bornia (2002), a fábrica é dividida em postos operativos, uma vez que envolve diretamente os produtos. Estes postos são compostos por operações de transformação, podendo conter uma ou mais operações produtivas. Bornia (2002, p. 144), também menciona cinco passos para a implantação do UEP: “[...] divisão da fábrica em postos operativos, determinação dos fotos índices, escolha do produto base, cálculo dos potenciais produtivos e determinação dos equivalentes dos produtos”.

Percebe-se que o método UEP é caracterizado por considerar os custos da matéria-prima e os esforços de transformação.

2.3 RELAÇÃO CUSTO/ VOLUME/ LUCRO

A relação de custo, volume e lucro, conhecida também como CVL, é um instrumento gerencial que analisa as variações incidentes sobre o custo e volume produzido e lucro obtido (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2005).

De acordo com Bornia (2002, p. 71), “um conjunto de procedimentos, denominados análise de custo-volume-lucro, determina a influência no lucro provocada por alterações nas quantidades vendidas e nos custos”.

Por meio da análise CVL é possível presumir o impacto, no lucro obtido ou no resultado esperado, nas alterações realizadas no volume vendido, nos preços de venda e nos custos e despesas (WERNKE, 2005).

A análise CVL é composta por três instrumentos importantes na geração de informações à gestão, são elas: Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança, que são apresentadas na sequência.

2.3.1 Margem de Contribuição

Margem de contribuição é a receita de vendas deduzida dos custos e despesas variáveis. Para Wernke (2005, p. 99), “a Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período”.

Conforme Megliorini (2007), o preço de venda de um produto após a dedução de seus custos e despesas variáveis, resulta na margem de contribuição, sendo assim, a empresa obtém lucro quando a margem de contribuição dos produtos vendidos é superior aos custos e despesas fixas.

Segundo Bornia (2002, p. 72),

a razão de contribuição é a margem de contribuição dividida pelas vendas, ou a margem de contribuição unitária dividida pelo preço de venda. Representa igualmente a parte de vendas que cobrirá os custos fixos e originará o lucro, porém em termos percentuais, isto é, representa a parcela com que cada unidade monetária obtida com a venda dos produtos contribui para cobrir os custos fixos ou para formar o lucro. Estes conceitos são de enorme ajuda para o planejamento de estratégias e para a tomada de decisões em geral.

O Quadro 3 apresenta a fórmula para o cálculo da margem de contribuição:

Quadro 3 - Fórmula da margem de contribuição.

MC= PV – (CV+DV)
Onde:
MC – Margem de Contribuição
PV – Preço de Venda
CV – Custos Variáveis
DV – Despesas Variáveis

Fonte: Adaptado Megliorini (2007).

A margem de contribuição possibilita saber o valor que sobra da receita de vendas deduzidos os gastos variáveis, para o pagamento dos gastos fixos e a obtenção do lucro.

2.3.2 Ponto de Equilíbrio

De acordo com Crepaldi (2004), quando as receitas totais são iguais aos custos e despesas totais, a empresa está no ponto de equilíbrio logo, não obtém lucro ou prejuízo. Para Bornia (2002), o ponto de equilíbrio, também conhecido como ponto de ruptura, é quando o lucro da empresa é nulo.

“O ponto de equilíbrio representa o nível de vendas em que a empresa opera sem lucro ou prejuízo. Ou seja, o número de unidades vendidas no ponto de equilíbrio é o suficiente para a empresa pagar seus custos fixos e variáveis, sem gerar lucro” (BRUNI E FAMA, 2004, p. 49). A finalidade do ponto de equilíbrio é apresentar a quantidade mínima a ser vendida para não se ter lucro ou prejuízo.

Existem três tipos de pontos de equilíbrio, que são: contábil (PEC), financeiro (PEF) e econômico (PEE).

O Quadro 4 demonstra as fórmulas para aplicar o cálculo do ponto de equilíbrio contábil, econômico e financeiro.

Quadro 4 - Fórmulas do ponto de equilíbrio.

P E C	$\frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas}}{\text{Margem de Contribuição}}$
P E E	$\frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas} + \text{Remuneração do Capital}}{\text{Margem de Contribuição}}$
P E F	$\frac{\text{Custos Fixos} + \text{Despesas Fixas} - \text{Previsões}}{\text{Margem de Contribuição}}$

Fonte: Bernardi (2004).

Segundo Bornia (2002), o ponto de equilíbrio contábil considera os custos fixos relacionados ao funcionamento da organização. O ponto de equilíbrio econômico além serem analisados os custos e despesas fixos, o custo de oportunidade de capital investido pela empresa também é levado em consideração. Já o ponto de equilíbrio financeiro os custos e despesas considerados são apenas os que geraram desembolso para empresa.

Nota-se a importância do cálculo do ponto de equilíbrio, uma vez que mostra a quantidade a ser vendida para gerar lucro à empresa (PEE) e a quantidade mínima para não obter prejuízo (PEC).

2.3.3 Margem de Segurança

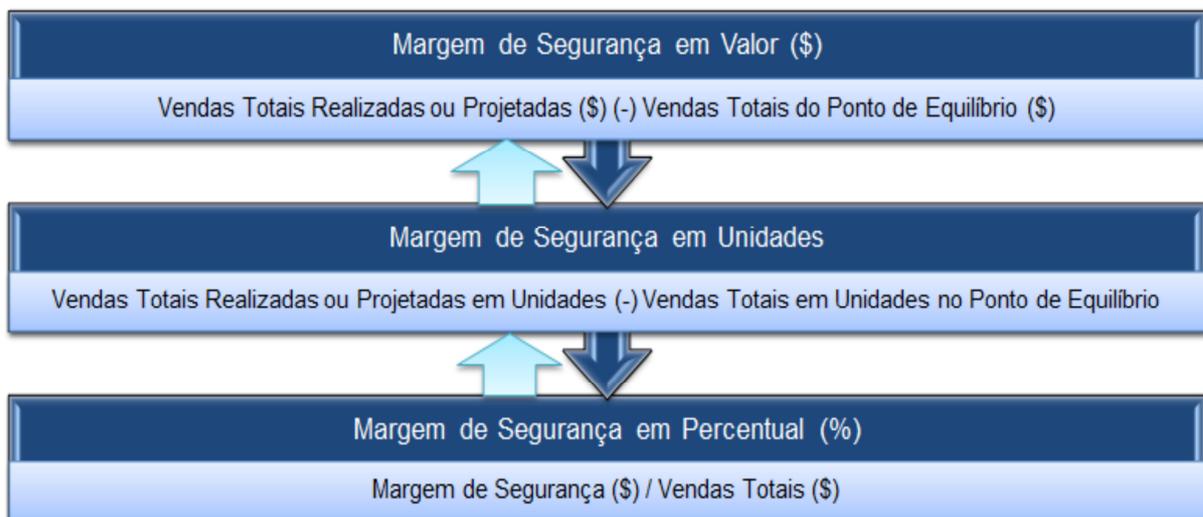
A margem de segurança reflete o quanto pode-se diminuir das vendas sem que gere prejuízo para a empresa. Para Wernke (2005), a margem de segurança é o volume de vendas superior as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Corresponde quantos das vendas podem reduzir sem que a empresa tenha prejuízo, podendo ser expressa em unidade, valor ou percentual.

Bornia (2002), afirma que margem de segurança “é o excedente das vendas da empresa sobre as vendas que representam o ponto de equilíbrio. Conseqüentemente, representa quanto as vendas podem cair sem que haja prejuízo para a empresa”.

É importante que a empresa tenha uma margem de segurança significativa, pois caso venha acontecer algum problema inesperado no mercado ou nas vendas, a empresa não correrá o risco de ter prejuízo, uma vez que suas vendas não estão no mesmo nível do ponto de equilíbrio (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

A Figura 5 apresenta as três fórmulas necessárias para o cálculo.

Figura 5 - Fórmulas de margem de segurança.



Fonte: Wernke (2005).

Nota-se que a margem de segurança pode ser calculada em valor, quantidade e percentual.

A Tabela 1 mostra exemplo de cálculo da margem de segurança.

Tabela 1 – Margem de segurança em valor monetário.

Mercadorias/Fatores	Vendas do Período \$	Ponto de Equilíbrio \$	Margem de Segurança \$
Vestido	6.580,00	3.490,19	3.089,81
Saia	5.391,43	2.859,74	2.531,69
Bermuda	8.171,43	4.334,32	3.837,11
Blusa	10.028,57	5.319,39	4.709,18
Conjunto	14.670,00	7.781,32	6.888,68
Totais	44.841,43	23.784,96	21.056,47

Fonte: Adaptado de Wernke (2011).

Por meio da Tabela 1 pode-se observar que o faturamento mensal da empresa foi de \$ 44.841,43. Bastava faturar \$ 23.784,96 para atingir seu ponto de equilíbrio, desta forma a margem de segurança foi de \$ 21.056,47. Com isso, as vendas podem cair até \$ 21.056,47 que a empresa não tem prejuízo (WERNKE, 2011).

Assim, quanto maior for a margem de segurança, menos risco a empresa corre de ter prejuízo e há maior geração de lucro.

2.4 CUSTO-PADRÃO

De acordo com Crepaldi (2004), no custo-padrão os custos são predeterminados antes da produção. Assim, considerando as características tecnológicas para o processo produtivo que a empresa possui, a quantidade e o valor da matéria-prima, é estabelecido uma meta para os custos dos produtos.

O custo-padrão tem como objetivo principal possibilitar controle à administração, proporcionando conhecimento da real situação da empresa a fim de comparar com a forma ideal de ser e também identificar e corrigir alguns desvios de custos.

Para Bornia (2002, p. 89),

o objetivo principal da metodologia do custo padrão é fornecer suporte para o controle dos custos da empresa. A ideia básica de custos para controle é fornecer um padrão de comportamento dos custos, ou seja, fixar quais deveriam ser os montantes para, ao final da apuração dos custos do período, proceder-se à comparação com os custos realmente incorridos. As diferenças existentes entre o padrão e o real são, evidenciadas e analisadas.

Este método baseia-se em estabelecer um custo-padrão, com o intuito de servir como parâmetro para a análise dos custos; definir o real custo incorrido; identificar os desvios ocorridos entre o custo-padrão e o custo-real; e analisar a variação com intuito de descobrir o que ocasionou estes desvios (BORNIA, 2002).

Diante do exposto, nota-se que o custo-padrão predetermina os custos utilizados no processo de fabricação de um bem ou serviço, e em seguida comparado com os custos incorridos de fato.

2.5 MÉTODOS DE FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

A formação do preço de venda tem um papel fundamental nas atividades empresariais, uma vez que o preço tem ligação direta com o cliente e com o objetivo final da empresa, que é gerar lucro.

Para Megliorini (2007), alguns fatores devem ser levados em consideração na formação do preço de venda. Sendo eles: formação com base na economia, formação com base no mercado em que a empresa está inserida e formação com base nos custos. Portanto, a entidade deve se atentar ao método de precificação que melhor se enquadre em seu perfil.

Na sequência será demonstrado os principais métodos de formação de preço de venda.

2.5.1 Baseado nos Custos

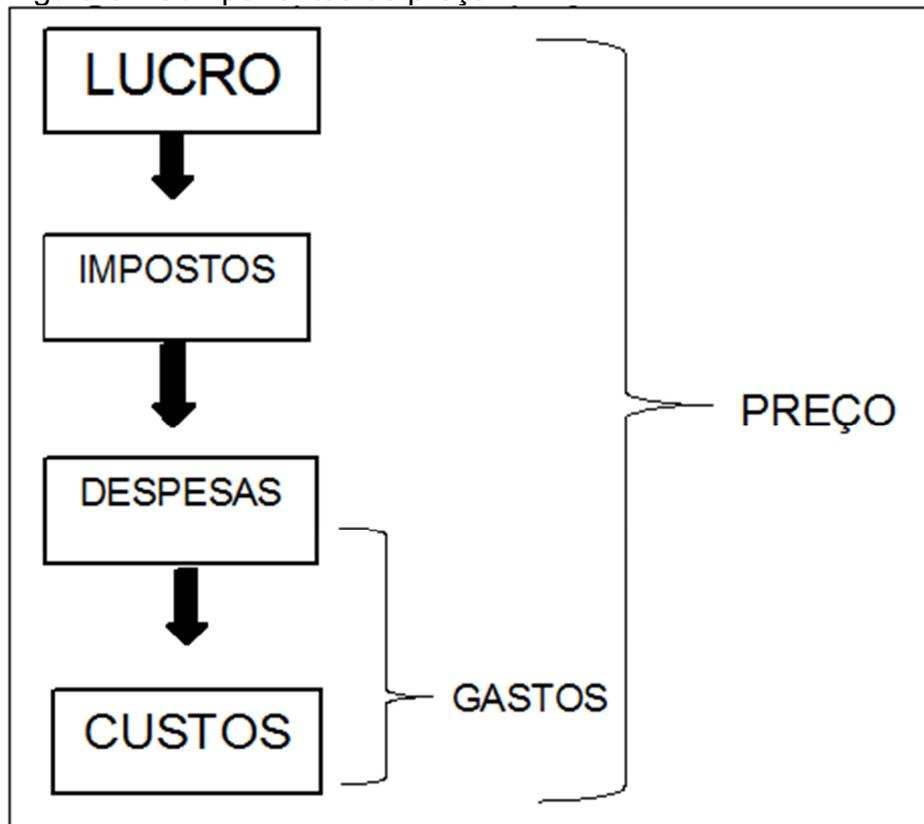
Para elaborar o preço de venda baseado nos custos, é necessário a organização considerar os gastos incorridos no processo de produção. O preço de venda de um produto ou serviço representa o custo total mais a margem de lucro desejada (BOMFIM; PASSARELLI, 2006).

Conforme Megliorini (2007), o preço estabelecido deve cobrir todos os gastos incorridos na produção e proporcionar margem de lucro desejada, a fim de recompensar o investimento realizado. Neste método, o cliente aceita o preço estabelecido pela empresa, sendo que o preço da concorrência e do mercado não são levados em consideração.

A gestão de custos é indispensável neste processo de precificação, uma vez que os custos e despesas devem ser identificados, a fim de fornecer informações aos gestores na tomada de decisões em relação à formação do preço de venda. Outros gastos também devem ser levados em consideração tais como, fretes, despesas administrativas e comerciais.

Segundo Bruni (2012), devem ser analisados quatro componentes básicos para a formação do preço de venda, conforme expostos na Figura 6:

Figura 6 - Componentes do preço.



Fonte: Bruni (2012, p.249).

A Figura 6 ilustra os principais componentes que devem ser considerados no processo de precificação, o preço do produto deve ser superior aos custos e despesas totais, a fim de gerar lucro à organização.

2.5.2 Baseado no Mercado

Por meio das informações do mercado, é possível formar o preço de venda, observando as exigências e atual situação do mercado em que a organização está inserida. De acordo com Padoveze (2009, p. 422), “a teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e da procura”.

Com a precificação baseada no mercado, muitas vezes o preço do produto fica abaixo do valor desejado, sendo assim, cabe a organização adotar iniciativas com o objetivo de aumentar sua rentabilidade. Wernke (2011), destaca as seguintes possibilidades: a mercadoria deve ter um diferencial para se destacar dos concorrentes; aumentar o volume de vendas; adotar medidas de redução de gastos

com a comercialização e cessar as vendas com margem negativa ou os produtos que não geram vendas adicionais.

Sendo assim, é de suma importância a organização identificar sua margem de lucratividade e adotar estratégias necessárias para o aumento de sua rentabilidade.

2.5.3 Baseado na Concorrência

Este método baseia-se nos preços estabelecidos pela concorrência, isto é, o critério utilizado para a formação do preço do produto tem como base o preço praticado por seus concorrentes. Para Lunkes (2007, p. 134), “qualquer método de determinação de preços deve ser comparado com os preços das empresas concorrentes que porventura atuam no mercado”.

Megliorini (2007), evidencia que os preços praticados pela concorrência são válidos quando se trata de produtos semelhantes, sem grande diferenciação.

Segundo Wernke (2011), o acirramento da concorrência está influenciando cada vez mais a determinação do preço de venda, e os fatores internos estão perdendo sua importância.

Nota-se que a formação do preço de venda tem como critério os preços praticados pela concorrência, desde que sejam produtos similares.

2.5.4 Método Misto

O método misto leva em consideração os três critérios mencionados anteriormente: custos, mercado e concorrência. Para Bomfim e Passarelli (2006), este método é o mais eficaz para a formação de preço.

Lunkes (2007, p. 134), enfatiza que o método misto deve levar em consideração os seguintes critérios, “custos envolvidos; decisões da concorrência e características do mercado”.

Sendo assim, o processo de precificação será mais adequado se analisado os seguintes critérios: custos envolvidos, preços da concorrência, características do mercado e as exigências dos clientes.

2.6 MARK-UP

Esta técnica utiliza-se o custo do bem ou serviço para a formação de preço de venda. Segundo Wernke (2005) a taxa de marcação, também conhecida como *Mark-up*, é um percentual aplicado sobre os custos de fabricação dos produtos para a formação do preço de venda.

Bernardi (2007) afirma que *mark-up* é um método básico, que tem como base a estrutura de custos e despesas e do lucro almejado pela entidade, aplicando-se um índice para formar o preço. Desse modo, o preço deverá cobrir todos os custos de fabricação do produto, despesas, impostos e resultar na margem de lucro desejada.

Diante do exposto, constata-se que o percentual do *mark-up* é estabelecido pela entidade e o valor da receita deve ser superior aos gastos efetuados.

Existem duas formas de calcular o *Mark-up*, umas delas é pelo *Mark-up* divisor e outra pelo *Mark-up* multiplicador, ambas chegarão ao mesmo resultado (WERNKE,2005). O Quadro 5 mostra os cinco passos para formação do preço de venda com base no *Mark-up*.

Quadro 5 - Passos para o cálculo do Mark-up.

CÁLCULO MARK-UP		
Mark-up Divisor		Mark-up Multiplicador
1º Passo	Listar todos os percentuais incidentes sobre vendas. Tributos sobre vendas 17%, comissões sobre vendas 3% e lucro desejado 5%	Listar todos os percentuais incidentes sobre vendas. Tributos sobre vendas 17%, comissões sobre vendas 3% e lucro desejado 5%
2º Passo	Somar todos os os percentuais incidentes sobre vendas. $17\% + 3\% + 5\% = 25\%$	Somar todos os os percentuais incidentes sobre vendas. $17\% + 3\% + 5\% = 25\%$
3º Passo	Dividir a soma dos percentuais sobre o preço de venda (%PV) por "100" (para achar a forma unitária). $25/100 = 0,250000$	Partindo de "100%", subtrair a soma dos percentuais incidentes sobre o preço de venda. $100\% - 25\% = 75\%$
4º Passo	Subtrair de "1" o quociente da divisão do resultado anterior. $1 - 0,250000 = 0,750000$	O Mark-up multiplicador é obtido dividindo "100" pelo resultado do passo anterior. $100/75 = 1,33333$
5º Passo	Dividir o custo unitário total pelo Mark-up divisor, apurando o preço de venda orientativo. Se o custo unitário for de R\$ 500 o PV seria R\$ 666,67 ($R\$ 500/0,750000$)	O preço de venda orientativo é calculado multiplicando o custo unitário pelo Mark-up multiplicador. Se o custo unitário for de R\$ 500, o PV seria R\$ 666,76 ($500*1,33333$)

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 153)

Pode-se perceber que no cálculo divisor o custo é dividido pelo *Mark-up* para obter o preço de venda; e no cálculo multiplicador o custo é multiplicado. Independente do cálculo utilizado, ambos os indicadores chegarão ao mesmo preço.

3 METODOLOGIA

Neste capítulo, inicialmente descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, abordam-se os critérios utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Quanto à análise de dados, a abordagem utilizada foi qualitativa. Segundo Beuren (2014, p. 92), na abordagem qualitativa “concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Em relação aos objetivos, a pesquisa se enquadra na tipologia descritiva, pois busca apresentar a configuração de gestão de custos nas indústrias do vestuário no município de Sombrio-SC.

Andrade (2007, p. 114), afirma que “nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados, sem que o pesquisador interfira neles” caracterizando-se como estudo descritivo.

No que se refere aos procedimentos, o estudo foi realizado por meio de pesquisa de levantamento, com a realização de entrevista.

Beuren (2006, p. 131) conceitua entrevista como uma,

técnica de obtenção de informações em que o investigador apresenta-se pessoalmente à população selecionada e formula perguntas, com o objetivo de obter dados necessários para responder à questão estudada. Funciona como uma forma de diálogo em que um dos elementos busca coletar dados e o outro é a fonte pesquisada.

Sendo assim, o estudo é qualitativo, enquadra-se na tipologia descritiva e realizado por meio de pesquisa de levantamento.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para atingir os objetivos propostos do estudo, realizou-se entrevistas presenciais nas empresas no mês de novembro/2016.

Foram entrevistadas três empresas pelo critério de acessibilidade, sendo que neste estudo estas entidades foram denominadas de confecção A, confecção B e confecção C, para manter sigilo das informações.

Os entrevistados na empresa B foram o proprietário e o funcionário do setor de custos, nas empresas A e C foram funcionários do setor financeiro que também auxiliam os proprietários nos processos de gestão de custos.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

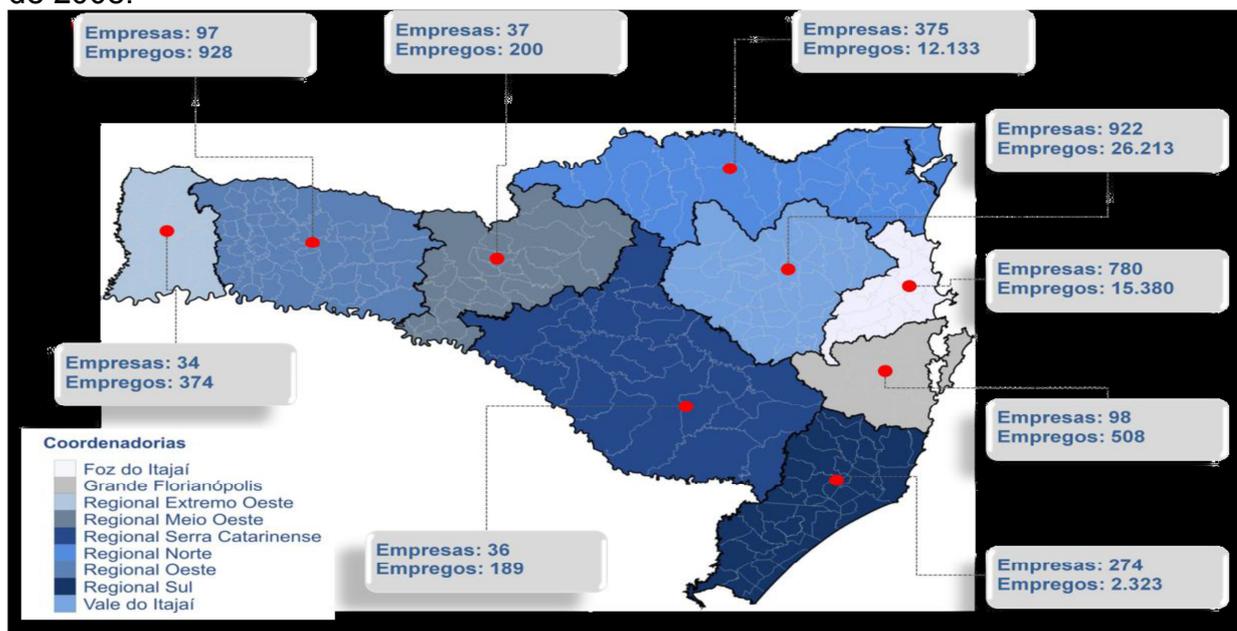
Neste capítulo apresentam-se os resultados obtidos por meio da realização de entrevistas aplicadas nas organizações objetos de estudo. Inicialmente são apresentadas a caracterização das empresas e a estrutura contábil e de custos; seguido pelo perfil do profissional responsável por essa área; a sistemática de apropriação dos custos; e por fim o uso das informações de custos para a tomada de decisão.

4.1 A INDÚSTRIA DE VESTUÁRIO

Segundo a Associação de Indústria Têxtil e de Confecção – ABIT (2007), a indústria no ramo do vestuário reflete de forma positiva na economia do Brasil, pois este setor atua com mais de 30 mil empresas, seu PIB representa 17,5% da Indústria de Transformação, em média 3,5% do PIB total brasileiro. Sendo assim, um dos setores que mais empregam no país, com 1,7 milhões de funcionários no final de 2008.

A Figura 7 apresenta o número de empresas e empregos do setor têxtil nas coordenadorias regionais do Estado de Santa Catarina:

Figura 7 - Localização das empresas e empregos do setor têxtil catarinense no ano de 2008.



Fonte: SEBRAE/SC (2008).

Pode-se observar que a maior concentração de empresas desse setor está localizada nas regiões do Vale do Itajaí, Foz do Itajaí e Norte, conseqüentemente geram maior quantidade de empregos. Conforme as informações do SEBRAE/SC (2008), estas três coordenadorias regionais somaram 79,3% das empresas e 68,8% dos empregos do setor têxtil vestuarista do estado de Santa Catarina. Alguns fatores que favoreceram este ramo foram a tecnologia, proporcionando uma ampla variedade de máquinas, a mão de obra qualificada e o alto consumo.

De acordo com informações do SEBRAE (2010), “o setor têxtil vestuarista catarinense é grande gerador de empregos e tem como característica o predomínio de empresas de micro e pequeno porte, ao lado de grandes empresas líderes”. Conseqüentemente, este setor vem se tornando extremamente competitivo.

Do mesmo modo, no extremo sul catarinense as indústrias do vestuário representam um forte segmento econômico. Com o surgimento e desenvolvimento das confecções no município de Sombrio, em 2004 houve a construção do *Shopping Litoral Sul*, que conta com o comércio atacadista de diferentes marcas, proporcionando empregos para Sombrio e região (SOMBRIO, 2009). O ramo da confecção conta com a terceirização da mão-de-obra, que é realizada por famílias ou união de vizinhos e até mesmo pequenas facções montadas por empresários. Isto oportuniza para as indústrias a contenção de gastos com maquinário e produção própria em grande escala, o que tem fortalecido o crescimento econômico das famílias de todas as classes.

Conseqüentemente, o turismo de compras está se firmando como potencial turístico regional, muitas são as agências de transportes de lojistas que tem como trajeto semanal a vinda para a região e também os lojistas que vem por meios particulares com famílias aos *shoppings* a passeio e a compras.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E ESTRUTURA CONTÁBIL E DE CUSTOS

As três indústrias de confecções pesquisadas localizam-se no município de Sombrio- SC e possuem comércios atacadistas em *shoppings* nos estados de Santa Catarina, Paraná e São Paulo.

Para fins desse estudo, essas empresas foram denominadas de A, B e C.

A empresa A possui loja no centro comercial atacadista Litoral Sul, em Sombrio-SC, e também no *Shopping Pérola* em Maringá-PR. A confecção B possui 8 filiais comerciais localizadas nos estados de SC, PR e SP; entre estas lojas em duas ocorrem vendas a varejo, uma em Sombrio-SC e a outra no *Shopping Iguatemi*-SP. As lojas de atacado estão localizadas no centro comercial atacadista Litoral Sul em Sombrio-SC; *Shopping All*, em Brusque-SC; *Shoppings Pérola e Avenida*, ambas em Maringá-PR; e *Shoppings Mega Polo e Cedral* localizados em SP. A empresa C possui lojas no centro comercial atacadista Litoral Sul e *Shopping Prime*, localizados em Sombrio-SC.

Durante as entrevistas foi verificado que as três empresas tem a confecção de vestuário feminino como principal atividade. Esses resultados vão ao encontro das informações disponibilizadas pela ACIS (2016), nas quais verificou-se que no município de Sombrio 80% das confecções são de vestuário feminino.

Em relação à natureza jurídica constatou-se que as empresas A, B e C são constituídas como sociedades empresárias limitadas de pequeno porte, pois possuem, respectivamente, 24, 67 e 55 funcionários, distribuídos nos setores de compra, custos, financeiro/fiscal, *marketing*, criação, modelagem, corte, costura, almoxarifado, recepção e limpeza.

No Quadro 6, são expostos esses dados.

Quadro 6 – N° de funcionários das entidades.

Empresa	N° de funcionários
A	24
B	67
C	55

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

As confecções A, B e C atuam há 5, 21 e 16 anos, respectivamente. Todas as entidades terceirizam a confecção das peças, por meio de facções de Sombrio e região, sendo que nas empresas são confeccionadas apenas as peças piloto. Os responsáveis pelas empresas acreditam que terceirizar a mão de obra de produção traz muitos benefícios como, otimização de tempo e redução de gastos com funcionários e edificações.

As três indústrias fabricam todos itens da linha de peças do vestuário feminino, sendo: vestido, saia, bermuda, calça, macacão, blusa, camisa e conjuntos. A empresa A fábrica linha *Plus Size*; e a confecção C iniciou a linha *fitness* em setembro/2016. Estas peças fabricadas são vendidas em filiais comerciais de atacado localizadas em *shoppings*.

Em relação ao setor contábil verificou-se nas três empresas que esse serviço é terceirizado com o objetivo de reduzir gastos. Contudo, as entidades tem setor de custos em suas estruturas organizacionais. Possuem entre 1 e 3 pessoas envolvidas com o processo, que tem as funções de acompanhar os custos e despesas incorridos para o processo de fabricação e funcionamento da empresa.

A caracterização do perfil do profissional responsável pelos custos aponta que as pessoas envolvidas com essa área nas organizações é predominantemente do gênero feminino; exceto na empresa B que o proprietário também está vinculado neste setor. Em relação ao grau de escolaridade, todos possuem formação superior, o funcionário da empresa A em ciências contábeis; o proprietário da empresa B tem formação em administração e a funcionária responsável pela identificação dos custos utilizados na peça tem formação em moda e estilo; e na empresa C a formação também é em ciências contábeis e possui especialização na área de Contabilidade. Verifica-se que a formação contábil é que está mais presente neste setor e de muita importância para a gestão de custos. Os cargos ocupados no setor de custos são gerente financeiro na empresa A, proprietário e auxiliar financeiro na empresa B e analista de custos na empresa C, possuindo tempo de atuação na empresa de 21, 7, 5 e 2 anos, respectivamente conforme o Quadro 7.

Quadro 7 – Perfil do profissional de custos.

Empresa	A	B	C
Gênero	Feminino	Feminino e Masculino	Feminino
Ensino Superior	Ciências Contábeis	Moda e Estilo/Administração	Ciências Contábeis
Cargos Ocupados	Gerente Financeiro	Aux. Financeiro e Proprietário	Analista de Custos
Tempo de atuação	5 anos	7 e 21 anos	2 anos

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

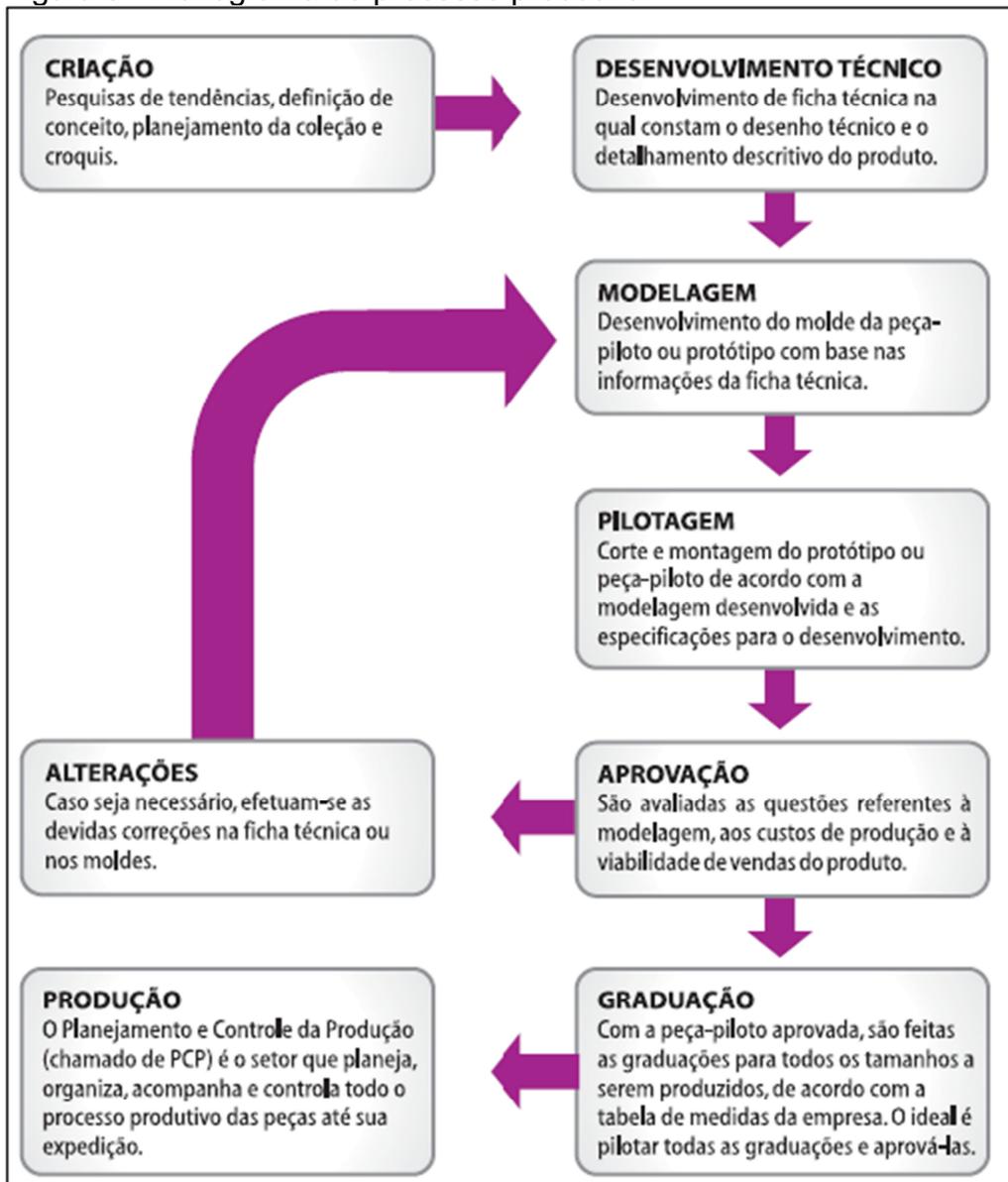
4.3 SISTEMÁTICA DE APROPRIAÇÃO

Por se tratar de confecções de vestuário feminino essas indústrias não possuem processo de produção contínuo, uma vez que os modelos das peças estão sempre mudando.

São desenvolvidas duas coleções por ano nas três entidades, iniciando em março a coleção de inverno e alto inverno; e em agosto a coleção de verão e alto verão.

A Figura 8 demonstra o processo produtivo das confecções.

Figura 8 - Fluxograma do processo produtivo.



Fonte: SEBRAE/SC (2010).

As empresas A, B, C possuem estes setores e realizam o processo produtivo da mesma forma que consta no fluxograma.

O método de custeio utilizado pelas empresas para fins gerenciais é o variável, visto que este método não é aceito pela legislação, a contabilidade utiliza o método de custeio por absorção. As confecções A e B apropriam os custos em planilhas eletrônicas (Excel), e a confecção C utiliza um *software* especializado em custos. Em relação ao conhecimento dos custos envolvidos no processo de fabricação dos produtos, duas empresas tem total conhecimento, porém outra empresa conhece aproximadamente, conforme demonstra o Quadro 8.

Quadro 8 – Sistemática de apropriação dos custos.

Empresa	A	B	C
Apropriação dos custos	Planilhas (Excel)	Planilhas (Excel)	Software de custos
Custos envolvidos no processo de fabricação	Aproximadamente	Completamente	Completamente

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que os entrevistados das confecções B e C, que atuam há mais tempo no mercado, informaram que conhecem completamente os custos envolvidos no processo de fabricação dos produtos, enquanto na indústria A conhece aproximadamente. Da mesma maneira, a confecção C que afirmou ter um setor específico de custos usa software especializado em custos.

O Quadro 9 apresenta os custos mais relevantes em termos financeiros, na fabricação dos produtos apontados pelas empresas investigadas.

Quadro 9 - Custos mais relevantes.

Custos	A	B	C
Matéria-prima	X	X	X
Materiais secundários			
Mão de obra			
Mão de obra terceirizada	X		
Custo indireto		X	X
Desenvolvimento			
Desconhece			
Outros			

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De uma relação de 8 itens, a saber: matéria-prima; materiais secundários; mão de obra; mão de obra terceirizada; custo indireto; desenvolvimento; desconhece; e outros, os entrevistados precisavam selecionar 2 custos mais significativos. Assim, foram elencados: o custo da matéria-prima como o mais relevante, logo após os custos indiretos de fabricação e mão de obra terceirizada.

Em relação ao planejamento da quantidade a ser fabricada as empresas baseiam-se na quantidade média de vendas de acordo com cada loja (é realizado um *mix* de produtos e verificado que tipo de produtos cada indústria vende mais quantidade, se é vestido, saia, blusa, entre outros, e após isso estabelecido a quantidade a ser fabricada) e de acordo com a capacidade produtiva. Em relação ao planejamento da quantidade necessária de matéria-prima e demais materiais a serem comprados para atender a quantidade, as empresas baseiam-se pelo controle de estoque realizado pelo almoxarifado e pelo planejamento da quantidade de peças a ser produzidas.

As empresas pesquisadas realizam um controle de gastos mensal, exceto a confecção B que controla semanalmente por meio de planilhas eletrônicas.

Infere-se com isso, que efetivamente existe gestão de custos nesses estabelecimentos.

4.4 INFORMAÇÕES PARA A TOMADA DE DECISÃO

Um dos objetivos específicos do estudo é evidenciar a utilização das informações sobre custos no processo de tomada de decisão. As três empresas questionadas responderam que utilizam as informações de custos no processo de tomada de decisão.

Em relação à formação do preço de venda dos produtos, as empresas A e B responderam que se baseiam nos custos e a confecção C além de levar em consideração os custos, se norteia também nos concorrentes e mercado, logo, enquadra-se no método misto. Percebe-se que a empresa C adota o procedimento correto, pois conforme Schnorrenberger et al. (2012, p.20),

a estratégia de preços mais adequada é aquela que envolve um conjunto de aspectos: os custos apurados por um método que seja adequado àquela organização; a análise dos concorrentes, a partir de produtos semelhantes e substitutos; e os aspectos mercadológicos, como a fatia de mercado, os segmentos de clientes alvo, e a percepção de valor que os clientes têm do bem ou serviço que a empresa fornece.

As empresas A, B e C possuem conhecimento dos custos envolvidos no processo de fabricação também tem conhecimento de quantos os custos representam do faturamento. Para essas entidades o controle e planejamento dos custos é o indicador mais analisado na gestão de custos, uma vez que o controle e planejamento dos gastos influencia significativamente nas vendas e consequentemente nos resultados.

As áreas que utilizam as informações de custos são o setor de administração/financeiro e setor de compras. As confecções utilizam as informações de custos, tais como ponto de equilíbrio e margem de segurança, para o processo de formação de preço de venda, orçamento com fornecedores e otimização do processo produtivo.

Esses resultados evidenciam que as indústrias entendem que possuem setor de custos estruturados. Contudo, não usam eficazmente essa estrutura, uma vez que os responsáveis por este setor não possuem conhecimento aprofundado do processo de gestão de custos e os proprietários das confecções não dão a devida atenção e importância para este instrumento de gestão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Percebe-se que um dos fatores relevantes para que as organizações sejam administradas de forma a gerar lucro e se manter atuantes no mercado é possuir controle de seus gastos e ter preço de venda rentável. Para as organizações permanecerem competitivas no mercado, requer o uso de instrumentos gerenciais, tais como, a gestão de custos.

Por meio desta ferramenta de gestão é possível apurar os dados relacionados ao processo produtivo com precisão e em tempo hábil, a fim de fornecer informações úteis e relevantes no processo de tomada de decisão. Contudo, as empresas pesquisadas não utilizam a gestão de custos de forma eficaz, comprometendo a atual situação das empresas.

Em relação ao primeiro objetivo constatou-se que as confecções indicam que possuem setor específico de custos, sendo a contabilidade terceirizada. Contudo, o registro dos custos e o processo de formação de preço de venda são realizados na mesma estrutura do setor financeiro e também pelo proprietário.

No segundo objetivo, observou-se que o responsável por essa área nas organizações é do gênero feminino; exceto na empresa B que o proprietário também está envolvido neste setor. Em relação ao grau de escolaridade, todos possuem formação superior, sendo a maioria em ciências contábeis.

No terceiro objetivo específico verificou-se, que as três empresas pesquisadas utilizam as informações de custos na tomada de decisão. As principais decisões tomadas com base nas informações da gestão de custos são: formação do preço de venda, orçamento com fornecedores e otimização do processo produtivo. Os indicadores mais relevantes para as organizações são o controle e planejamento de custos, margem de segurança e ponto de equilíbrio. O estudo aponta que a formação do preço de venda tem como base as informações dos custos no processo produtivo, o mercado e a concorrência. Os custos mais relevantes elencados pelas indústrias são a matéria-prima, mão de obra terceirizada e os custos indiretos de fabricação.

Conclui-se que a gestão de custos nas organizações pesquisadas está estruturada, porém não é usada de forma eficaz, por não ser dada a devida atenção e importância para este instrumento gerencial de grande valia para as organizações. Mesmo com profissionais atuando no setor de custos, há carência de profissionais

especializados em custos, podendo assim dar mais ênfase neste instrumento de gestão e contribuindo com o crescimento e permanência da empresa no mercado. Constatou-se também que a empresa C está mais adequada para a gestão de custos, uma vez que possui um setor específico, software especializado e adota o método misto como formação de preço de venda.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Manual de formação de preços: políticas, estratégias e fundamentos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

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

BONFIM, Eunir de Amorim; PASSARELLI, João. **Custos e Formação de Preços**. 5 ed. São Paulo: Thomson, 2006.

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

BRUNI, Adriano Leal. **A administração de custos, preços e lucros: com aplicações na HP12C e EXCEL**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações da calculadora HP 12C e Excel**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

_____. **Contabilidade de custos: o uso da contabilidade de custos como instrumento gerencial de planejamento e controle**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Custos: Análise e Gestão**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DIAS, Lidiane Nazaré da Silva; CARVALHO, Fernanda de Medeiros; COGAN, Samuel. **Formação do Preço de Venda: Teoria Versus Prática em Lojas do Setor de Vestuário**. Belo Horizonte. 2006.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preços: conceitos, modelos e instrumentos: abordagem do Capital de giro e da margem de competitividade**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. Ed. São Paulo: atlas, 2003, p.394.

_____. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações da calculadora HP 12C e Excel**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

GOULARTI FILHO, Alcides. **Formação Econômica de Santa Catarina**. Florianópolis: Futura, 2002.

GRESSLER, Lori Alice. **Introdução à pesquisa: projetos e relatórios**. 2 ed. rev. Atual. São Paulo: Loyola, 2004. 295 p. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=XHnajiTNILIC&pg=PA53&dq=pesquisa+descritiva&hl=ptBR&sa=X&ei=d0WDU6GOLMTMsQSin4DgDw&ved=0CDAQAEwAA#v=onepage&q=pesquisa%20descritiva&f=false>>. Acesso em 13 abril 2016.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: um enfoque na tomada de decisão**. Florianópolis: Visual Books, 2007.

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

Marketing Futuro, Indústria do Vestuário no Brasil – Cenário, Inflação, Concorrência Externa, disponível em: < <http://marketingfuturo.com/industria-do-vestuario-no-brasil/> > Acesso em: 13 abril 2016.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: Análise e Gestão**. 1 ed. São Paulo: Pearson, 2002.

MOURA, Ana Clara Mourão. **Geoprocessamento na gestão e planejamento urbano**. 2 ed. Belo Horizonte: Ed. do autor, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Contabilidade de Custos para não Contadores**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Portal Contábil SC, Setor Têxtil e Vestuário de SC cresce acima da média nacional, disponível em: < <http://www.portalcontabilsc.com.br/v2/?call=conteudo&id=12436> > . Acesso em: 16 março 2016.

SÁ, A. Lopes de. **Ética profissional**. 9 ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Joel J. . **Análise de Custos: remodelado com ênfase para custo marginal, relatórios e estudos de caso**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SCHNORRENBARGER, Darci; CANEVER, Felipe Pereira; LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene. **Formação dos Preços: um Estudo em Empresas Industriais de Santa Catarina**. Rio de Janeiro, 2012.

SEBRAE. **Santa Catarina em números: têxtil e confecções**. 2010. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/scemnumero/arquivo/texti-e-confeccao.pdf>>. Acesso em: 13 abril 2016.

SOMBRIO, 2016, **Histórico de Sombrio**. Disponível em: http://www.sombrio.sc.gov.br/cms/pagina/ver/codMapaltem/68835#.WAOel_krLIU Acesso em 16/10/2016.

SOUZA, Bruno C. BORINELLI, Márcio L. **Controladoria**. Curitiba: Lesde, 2012.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos: aplicações operacionais e estratégicas, exercícios resolvidos e propostos com utilização do EXCEL**. São Paulo: Atlas, 2007.

WERNKE, Rodney. **Gestão de Custos: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Análise de Custos e Preços de Venda: (ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. **Gestão de Custos no Comércio Varejista**. Juruá, 2012.

APÊNDICE(S)

Apêndice A – Pesquisa aplicada nas empresas com perguntas abertas.

1. CARACTERIZAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E ESTRUTURA CONTÁBIL E DE CUSTOS
1.1 Ramo de atuação.
1.2 Número de funcionários.
1.3 Tempo de atuação no mercado.
1.4 Possui filiais comerciais (lojas).
1.5 Setor contábil da organização.
1.6 Setor específico de custos na estrutura organizacional.
1.7 Quantidade de pessoas envolvidas no processo de custos.
1.8 Gênero do responsável pelas informações sobre custos na organização.
1.9 Grau de escolaridade/Formação superior/Especialização.
1.10 Cargo que ocupa.
1.11 Tempo de atuação na empresa.
2. SISTEMÁTICA DE APROPRIAÇÃO DOS CUSTOS NAS ORGANIZAÇÕES
2.1 Métodos de acumulação de custos utilizados.
2.2 Software(s) utilizado(s) para apropriação dos custos.
2.3 Conhecimento dos custos envolvidos no processo de fabricação dos produtos.
2.4 Elencar os dois custos mais relevantes, em termos financeiros, na fabricação dos produtos:
() Matéria-prima
() Materiais secundários
() Mão de obra
() Mão de obra terceirizada
() Custo indireto
() Desenvolvimento
() Desconhece
() Outros
2.5 Como é realizado o planejamento da quantidade a ser fabricada.
2.6 Como é realizado o planejamento da quantidade necessária de matéria-prima e demais materiais a ser comprados para atender a quantidade fabricada.
2.7 Por que a mão de obra é terceirizada.
3. UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES SOBRE CUSTOS PARA GESTÃO ORGANIZACIONAL
3.1 Como é o formado o preço de venda dos produtos.
3.2 Quantos os custos representam das vendas.
3.3 Utilização das informações de custos para o processo de tomada de decisão.
3.4 Os principais indicadores analisados na gestão de custos.
3.5 Áreas que utilizam as informações de custos.
3.6 Decisões tomadas com base nas informações de custos.