

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS- UFGD**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LARISSA ALVES MARTINS

**GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**  
**INDUSTRIAS DO SETOR DE CONFECÇÕES NO MUNICÍPIO DE**  
**DOURADOS/MS**

DOURADOS/MS

2018

**LARISSA ALVES MARTINS**

**GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS  
INDUSTRIAS DO SETOR DE CONFECÇÕES DO MUNICÍPIO DE  
DOURADOS/MS**

Trabalho de Graduação II apresentado à  
Faculdade de Administração, Ciências Contábeis  
e Economia da Universidade Federal da Grande  
Dourados, como requisito parcial para a  
obtenção do título de Bacharel em Ciências  
Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopez

Banca Examinadora:  
Prof. Me. Glenda de Almeida Soprane  
Prof. Dr. Rosemar José Hall

**DOURADOS/MS**

**2018**

# **GESTÃO DE CUSTOS NAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO SETOR DE CONFECÇÕES DO MUNICÍPIO DE DOURADOS/MS**

LARISSA ALVES MARTINS

Esta monografia foi julgada adequada para aprovação na atividade acadêmica específica de Trabalho de Graduação II, que faz parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia – FACE da Universidade Federal da Grande Dourados – UFGD.

Apresentado à Banca Examinadora integrada pelos professores:

Prof. Dr. Antônio Carlos Vaz Lopez  
Presidente

Prof. Me. Glenda de Almeida Soprane  
Avaliador(a)

Prof. Dr. Rosemar José Hall  
Avaliador(a)

*Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser essencial em minha vida. Também dedico ao meu pai Luciano Martins da Silva, a minha mãe Edite Alves de Jesus, e ao meu namorado Darlan Paranhos Porto que de muitas formas me incentivaram e ajudaram a vencer as etapas deste desafio.*

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiro a Deus, por todas as bênçãos derramadas em minha vida; pela oportunidade de conquistar esse objetivo; e pelo sustento e conforto nos momentos de dificuldades. Através Dele, possuo força e determinação para continuar;

Aos meus pais, que me incentivaram a estudar, abrindo mão muitas vezes de seus recursos e tempo para me apoiar; pelo amor, carinho e conselhos que me fortaleceram nos momentos de dúvidas e incertezas, nunca me deixando desanimar;

Ao professor Antônio Carlos Vaz Lopez, meu orientador, pelos ensinamentos, disponibilidade, atenção, paciência, e principalmente, por acreditar na realização deste trabalho;

Aos professores da FACE, em especial aos professores Glenda de Almeida Soprane e Rosemar José Hall, por aceitarem participar da banca examinadora e pela indispensável contribuição na construção deste trabalho;

Ao meu namorado Darlan, e minha amiga Mayra, que em todo o tempo desta caminhada estiveram presentes me dando apoio, carinho e sempre me incentivando a não desistir;

Aos colegas e amigos que fiz no decorrer deste curso, com os quais compartilhei conhecimento nas realizações de trabalhos, estudos em grupo, que sempre se dispuseram a sanar minhas dúvidas. Em especial, a Ana Cláudia, Viviane, João Vinicius, Karoline, Daniele, Nataniele, Romilda e Renan, obrigada pela amizade e por ajudar a tornar a vida acadêmica muito mais divertida;

A todos os familiares, tios, tias e primos que torceram e acreditaram na conclusão deste curso, fico muito grata.

## RESUMO

O objetivo geral deste estudo é analisar a utilização das informações de custos no processo de controle e tomada de decisão nas micro e pequenas empresas (MPEs) do setor de confecções de Dourados/MS. As MPEs possuem extrema importância para a sustentação da economia brasileira, por ter um grande número de empresas e pela geração de emprego, porém há um grande índice de mortalidade dos mesmos. Uma das ferramentas importantes para a sobrevivência destes empreendimentos é uma eficaz gestão de custos. Para atingir o objetivo proposto neste estudo a metodologia aplicada, foi a pesquisa descritiva com natureza qualitativa, com a aplicação de um questionário e realização de entrevistas com gestores das indústrias de confecções. Na análise, foram identificados os métodos e recursos utilizados para controle de custos. Verificou-se que os participantes consideram importantes as informações de controle de custos para a tomada de decisão, no entanto durante análise foi possível identificar falhas na gestão de custos das empresas entrevistadas. É notório a existência de uma fragilidade no que tange aos métodos de custeio, talvez por não terem conhecimento sobre o assunto, ou por não possuírem um profissional adequado para a contabilização de seus custos. Deste modo poderiam aplicar uma gestão de custos mais eficiente, seja através de *software*, ou contratação de um profissional qualificado, possibilitando uma maior visão para tomada de decisões e melhorando a sua capacidade operacional.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas, Gestão de Custos, Controle de Custos.

## ABSTRACT

The main reason of this study is to analyse the use of expenses information during the process of control and decision making in micro and small enterprises (MSEs) from Dourados / MS clothing sector. The MSEs are extremely important for the Brazilian economic support, due to its big number of companies and then the employment generation, but there is an enormous mortality rate caused by it. One of the important tools for the enterprises survival is an effective expense management. To achieve this study purpose the applied methodology, was a descriptive kind of research with qualitative nature, through a survey and interviews with the clothing companies managers. In the analysis were found methods and resources used to control the expenses. It was verified that the members find the costs information control to decision making, important, however, during the analysis it was possible to identify flaws in the expenses management of the interviewed companies. It's patent the existence of fragility when it comes to costing methods, perhaps because there is no knowledge about it, or because there isn't an appropriate professional for the expenses accounting. Therefore, they could apply a better expenses management, be it through a software or even hiring a qualified professional, making possible a better view when making a decision and improving their operational capacity.

Keywords: Micro and Small Enterprises, Expenses Management, Costs Control

## LISTA DE FIGURA

Figura 1: Ponto de equilíbrio.....	24
------------------------------------	----

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - Estudos sobre gestão de custos nas MPEs .....	14
Quadro 2-Participação dos Pequenos Negócios na Economia Brasileira.....	16

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - PIB das MPE'S em relação aos setores.....	17
Tabela 2 - Critério para classificação de empresas no Brasil (BNDES) .....	17
Tabela 3 - Critério para classificação de empresas no Brasil (SEBRAE) .....	18
Tabela 4 - Critério para classificação de empresas no Brasil (RAIS/MTE).....	18
Tabela 5 - Identificação dos entrevistados .....	29
Tabela 6 - Informações gerais da empresa .....	29
Tabela 7 - Informações sobre os produtos .....	30
Tabela 8 - Métodos de custeio utilizados pelas empresas .....	31
Tabela 9 - Recursos utilizados para controle interno .....	31
Tabela 10 - Apuração de custos nas empresas .....	32
Tabela 11 - Utilização da margem de contribuição.....	33
Tabela 12 - utilização do custo do produto para a formação do seu preço de venda .....	33
Tabela 13 - Atributos de satisfação em relação a gestão de Custos .....	34

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	12
1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA .....	12
1.2 OBJETIVOS .....	13
<b>1.2.1 Objetivo Geral</b> .....	13
<b>1.2.2 Objetivos Específicos</b> .....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	13
2 REVISÃO DE LITERATURA .....	16
2.1 MICROS E PEQUENAS EMPRESAS .....	16
2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS .....	19
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	20
2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	21
2.4.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO .....	21
2.4.2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC) .....	22
2.4.3 CUSTEIO VARIÁVEL .....	23
2.5 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES .....	23
2.7 GESTÕES DE CUSTOS NAS MPES .....	24
3. METODOLOGIA .....	26
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA .....	26
<b>3.1.1 Classificação quanto aos objetivos</b> .....	26
<b>3.1.2 Classificação quanto a abordagem</b> .....	26
<b>3.1.3 Classificação quanto aos procedimentos</b> .....	27
3.2 DEFINIÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA E UNIDADE DE ANÁLISE .....	27
3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS .....	28
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS .....	28
4.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS .....	29
4.2 GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS .....	30
4.3 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO .....	32
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	35
REFERÊNCIAS .....	36
APENDICE A .....	39

## 1 INTRODUÇÃO

As Micro e Pequenas Empresas (MPE) possuem uma importância crescente no país, representando uma parcela bastante significativa na economia nacional. De acordo com o SEBRAE (2014), essas empresas representam 98% dos 4,1 milhões de estabelecimentos na indústria, comércio e serviços; e respondem por 27% do Produto Interno Bruto do Brasil (PIB).

Souza (1995) salienta a importância das pequenas empresas visto que elas mantêm o patamar de atividade econômica em certas regiões; apresentam potencial de assimilação, adaptação, introdução e, algumas vezes geração de novas tecnologias de produto e processo.

Segundo estudos do SEBRAE (2012) 40% das MPE's, possuem um alto índice de mortalidade nos primeiros anos de vida, provocados por vários fatores entre eles destaca-se a falta de instrumentos relacionados à gestão do negócio, ou seja, pelo despreparo dos gestores.

Ao abrir seu próprio negócio, grande parte dos empresários passa a desempenhar um papel gerencial e tentam manter um sistema de controle financeiro com informações mínimas para a avaliação e funcionamento da empresa. Nessas circunstâncias a contabilidade tem um papel importante na administração de uma empresa (YOSHITAKE, et al., pg 21, 2014).

A contabilidade das MPE's não precisa necessariamente ser tão complexa, contudo para melhor gestão das empresas, é necessário que o gestor tenha conhecimento de fatos contábeis, bem como a mensuração, registro e apropriação dos custos (CALLADO; CALLADO; HOLANDA 2005).

### 1.1 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA

Mesmo gerando benefícios econômicos, as micro e pequenas empresas sofrem com um grande nível de mortalidade. Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2012), a cada 100 empresas, 48 encerram suas atividades após três anos de funcionamento.

Um estudo do SEBRAE mostra que entre as principais razões para a mortalidade das micro e pequenas empresas, está na falta de planejamento e o descontrole na gestão (SEBRAE, 2013). Sua sobrevivência depende de diversos fatores, entre eles uma eficiente gestão de custos (BARRETO; ANTONOVZ, 2016).

Diante do exposto faz-se a seguinte indagação: Quais os sistemas de custos utilizados no processo de controle e tomada de decisões, das indústrias do setor de confecções no município de Dourados/MS?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo tem como objetivo geral, analisar a utilização das informações de custos no processo de controle e tomada de decisão nas indústrias do setor de confecções de Dourados/MS.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Verificar a existência de um método de custos nas indústrias de confecções no Município de Dourados.

Compreender o processo da gestão de custos nas indústrias de confecções do Município de Dourados.

Analisar as práticas de controle de custos utilizados nas empresas industriais de confecções do Município de Dourados.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

O crescimento, das micro e pequenas empresas, é de grande importância para o desenvolvimento do país, já que são responsáveis pela geração da maioria dos novos empregos no Brasil. Entretanto, algumas enfrentam dificuldades em sua gestão. Diante disso, percebe-se a necessidade da existência de um maior controle nos processos de gestão.

A justificativa para a realização deste estudo está firmada, na abordagem indicada por Martins (2008, p. 22): “o conhecimento do custo é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável; ou, se não é rentável, se é possível reduzi-los [os custos]”.

São apresentadas na literatura, diferentes ferramentas que podem ser aplicadas na gestão de custos, até mesmo em micro e pequenas empresas. Vários pesquisadores no Brasil têm pesquisado a temática em gestão de custos nas MPEs. O Quadro 1 apresenta alguns trabalhos objetivos e resultados encontrados nesses estudos.

<b>Fonte</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Principais resultados</b>
<b>Barreto e Antonovz (2016)</b>	Identificar por meio de uma pesquisa bibliográfica se a má gestão de custos pode influenciar na mortalidade de novas empresas.	A deficiência na gestão empresarial incluindo a má gestão de custos verificou-se como o terceiro motivo indicado pelos empresários de empresas que fecharam após dois anos de existência.
<b>Machado e Souza (2006)</b>	Identificar quais práticas de contabilidade gerencial está sendo adotadas pelas pequenas empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS.	Concluiu que as empresas não reconhecem a importância e a utilidade da gestão de custos e do preço de venda.
<b>Silva, Luz e Luz (2015)</b>	Identificar e analisar a relevância de Custos e Gestão Estratégica de Custos para as Micro e Pequenas Empresas de comércio da região sul de São Paulo, no ramo de Serviços.	Verificou-se que gestão de custos ainda é uma novidade para os empresários. Muitos os confundem com despesas.
<b>Gonçalves e Leal (2015)</b>	Identificar e analisar a utilidade da gestão de custos para o processo decisório nas micro e pequenas empresas do Programa Empreender de Uberlândia, MG.	Há uma ausência de profissionais qualificados, bem como a falta de controles internos que possam auxiliar na gestão de custos.
<b>Callado, Callado e Holanda (2005)</b>	Apresentar os fatores determinantes à gestão de custos nas micro e pequenas empresas de João Pessoa.	Conclui-se que o tempo de experiência em cargos de gerência não se apresentou estatisticamente dependente da decisão de se calcular os custos de produção.

Quadro 1 - Estudos sobre gestão de custos nas MPES

Fonte: Organizado pela autora (2017)

Gonçalves e Leal (2015), em seu estudo, confirma que a gestão de custos oferece aos gestores subsídios para orientar a tomada de decisão. Contudo, o mesmo autor constatou que há ausência de profissionais qualificados para o uso de informações gerenciais, que possam auxiliar na gestão de custos.

A gestão de custos é uma das ferramentas fundamentais para a sobrevivência das MPES. Para Barreto e Antonovz (2016, p.5) “a gestão de custos é parte integrante da contabilidade gerencial, e se tornou atividade imprescindível à gestão empresarial das MPES”.

Conforme Faria, Azevedo e Oliveira (2012, p.103), “muitos gestores desconhecem ferramentas da contabilidade que podem auxiliar na tomada de decisões”. Barreto e Antonovz (2016) identificaram a má gestão de custos como terceiro motivo para as empresas encerrarem seus trabalhos após dois anos de existência.

Sendo assim, denota a importância da gestão de custos para um crescimento saudável das micro e pequenas empresas. Nessa perspectiva, o trabalho busca identificar se as micro e pequenas empresas do setor de confecções do município de Dourados utilizam a contabilidade de custos como ferramenta auxiliar no processo decisório.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 MICROS E PEQUENAS EMPRESAS

No Brasil as micro e pequenas empresas, são consideradas segundo Koteski, (2004 p.16) “um dos principais pilares de sustentação da economia brasileira, quer pela sua enorme capacidade geradora de empregos, quer pelo infindável número de estabelecimentos desconcentrados geograficamente”.

Segundo o SEBRAE (2016), no Brasil os pequenos negócios têm participação de 98,5%, na economia do país, sendo 50% das MPE's que também contribuem com 27% do PIB do país. Possuem cerca de 17 milhões de empregados com carteira assinada, com remuneração média de R\$1.485,00, é o que mostra o Quadro 2:

<b>PARTICIPAÇÃO DOS PEQUENOS NEGÓCIOS NO (A):</b>	<b>ANO</b>	<b>PARTICIPAÇÃO %</b>	<b>FONTE</b>
PIB Brasileiro	2011	27	SEBRAE/FGV
Número de empresas exportadoras	2014	59,4	FUNCEX
Valor das exportações	2014	0,82	FUNCEX
Massa de salários das empresas	2013	41,4	RAIS
Total de empregos com carteira	2013	52,1	RAIS
Total de empresas privadas	2015	98,5	SEBRAE
<b>OUTROS DADOS SOBRE OS PEQUENOS NEGÓCIOS</b>	<b>ANO</b>	<b>TOTAL</b>	<b>FONTE</b>
Quantidades de produtos rurais	2015	4,7 milhões	PNAD CONTÍNUA
Potenciais empresários com negócio	2015	11,6 milhões	PNAD CONTÍNUA
Empregados com carteira assinada	2013	17,0 milhões	RAIS
Remuneração média real nas MPE	2013	R\$ 1.485,00	RAIS
Massa de salários real de empregados nas MPE	2013	R\$ 24,4 bilhões	RAIS
Número de empresas exportadoras	2013	10,9 mil	FUNCEX
Valor total das exportações (US\$ bi FOB)	2014	US\$ 2 bilhões	FUNCEX
Valor médio exportado (US\$ bi FOB)	2014	US\$ 179,4 mil	FUNCEX

Quadro 2 - Participação dos Pequenos Negócios na Economia Brasileira

Fonte: SEBRAE (2016)

As MPE's contribuem com 53,4% do PIB no setor de comércio, são as principais geradoras de riqueza brasileira deste setor seguida pelo setor de serviço e setor de indústria, conforme mostra a Tabela 1.

**Tabela 1 - PIB das MPE'S em relação aos setores**

<b>Setores</b>	<b>PIB (%)</b>
<b>Comércio</b>	53,4
<b>Indústria</b>	22,5
<b>Serviços</b>	36,3

Fonte: SEBRAE (2014)

No Brasil, as micro e pequenas empresas, precisam de certos critérios para determinação de seu porte. A Relação Anual de Informações Sociais (RAIS), e o SEBRAE utilizam os números de empregados como definição das MPE's, já o Estatuto da microempresa, o Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES) e o SIMPLES, baseiam-se na receita bruta das empresas para sua classificação.

O BNDES adota uma classificação que é aplicável a todos os setores, baseado na receita bruta anual das empresas, conforme Tabela 2:

**Tabela 2 - Critério para classificação de empresas no Brasil (BNDES)**

<b>Classificação</b>	<b>Receita operacional bruta anual</b>
<b>Microempresa</b>	Menor ou igual a R\$2,4 milhões
<b>Pequena empresa</b>	Maior que R\$2,4 milhões e menor ou igual a R\$16 milhões
<b>Média empresa</b>	Maior que R\$16 milhões e menor ou igual a R\$90 milhões
<b>Média- grande empresa</b>	Maior que R\$90 milhões e menor ou igual a R\$300 milhões
<b>Grande empresa</b>	Maior que R\$300 milhões

Fonte: BNDES (2012)

Segundo a Lei Complementar nº123 de 2006, em seu art.3º, incisos I e II, as micro e pequenas empresas tem como conceito:

A sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I- no caso da microempresa a empresa, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II- no caso da empresa de pequeno porte a empresa, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) (BRASIL, 2006).

O SEBRAE, além de utilizar a receita bruta anual como forma de classificação das micro e pequenas empresas, também utiliza o número de funcionários como um dos critérios de classificação, conforme Tabelas 3:

**Tabela 3 - Critério para classificação de empresas no Brasil (SEBRAE)**

<b>Classificação</b>	<b>Número de vínculos empregatício</b>
Microempresa	
Indústria	0-19
Comércio e Serviços	0-9
Pequena empresa	
Indústria	20-99
Comércio e Serviços	10-49
Média empresa	
Indústria	100-499
Comércio e Serviços	50-99
Grande empresa	
Indústria	Mais de 500
Comércio e Serviços	Mais de 100

Fonte: SEBRAE (2012).

O mesmo método é adotado pela RAIS, que também classifica microempresa como sendo as que possuem de 0 a 19 funcionários, e pequena empresa entre 20 a 99 funcionários, é o que mostra a Tabela 4:

**Tabela 4 - Critério para classificação de empresas no Brasil (RAIS/MTE)**

<b>Classificação</b>	<b>Número de vínculos empregatícios</b>
Microempresa	0-19
Pequena empresa	20-99
Média empresa	100-499
Grande empresa	Mais de 500

Fonte: Ministério do Trabalho e Emprego (MTE, 2012).

O critério de avaliação das MPEs por número de vínculos empregatícios não leva em conta o uso intensivo de tecnologia da informação, as diferenças entre atividades, e a forte presença de mão de obra qualificada, podendo ocorrer em algumas atividades à utilização de mão de obra reduzida, como é o caso do comércio atacadista, dos serviços técnico-profissionais e das atividades de informática prestados as empresas (IBGE, 2012).

Existem algumas características das micro e pequenas empresas, tais como: altas taxas de natalidade e de mortalidade; baixa intensidade de capital; e forte presença de proprietários, sócios e membros da família como funcionários do negócio (IBGE, 2012). Além destas características, foi evidenciado que as MPEs possuem vínculo entre proprietários, registros contábeis inadequados, contratação de mão de obra pouco ou não qualificada, pouco investimento em tecnologias, e relação de subordinação com as empresas de grande porte (IBGE, 2012).

Por sua importância na economia, entidades governamentais que apoiam as MPE's, tornaram-nas alvo de observação de estudos e pesquisas, que por sua vez, os deixaram

preocupados quanto aos fatores que determinam a mortalidade das mesmas (FARIA; AZEVEDO, OLIVEIRA 2012).

## 2.2 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

De acordo com Martins (2010) a contabilidade de custos, a princípio surgiu para avaliar os estoques das indústrias, e não para ser usada como instrumento administrativo. Por essa não utilização da contabilidade de custos no campo gerencial, deixou-a de evoluir por algum tempo (MARTINS, 2010).

Segundo Bornia (2002), a contabilidade de custos surgiu na Revolução Industrial, com o aparecimento das indústrias, tendo por objetivo determinar os custos dos produtos produzidos. Anterior a esse período, só existia empresas comerciais, e os produtos eram produzidos por artesãos, com isso, a contabilidade de custos servia basicamente para avaliação de patrimônio e apuração do resultado de período.

Com o passar do tempo a contabilidade de custos passou a ser considerada como uma das mais importantes ferramentas de controle e decisões gerenciais. Uma das funções da contabilidade de Custos é fornecer opções e dados para a tomada de decisão (MARTINS, 2010).

Devido ao crescimento das empresas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma excelente ferramenta para o auxílio gerencial. Nesse momento, a contabilidade de custos passa a ter duas funções relevantes a gerencia: auxiliando o controle, e as tomadas de decisões (BORNIA, 2002).

No que se refere ao controle, os custos podem indicar onde ocorrem problemas, por meio de comparações com padrões e orçamento (BORNIA, 2003). Já para Martins (2006, pg.20), tem-se como definição de controle:

No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Para Martins, (2010), o papel da decisão gerencial é de suma importância para as empresas, pois, com o aumento da competitividade na maioria dos mercados, as empresas já não podem estabelecer seus preços de acordo com os custos incorridos apenas, e sim, também, tendo em base os preços utilizados no mercado em que atuam.

Dentro da contabilidade, nota-se a importância da contabilidade de custos, que segundo Leone (1997, p.34):

É o ramo da função financeira que acumula, organiza, analisa e interpreta os custos dos produtos, dos inventários, dos serviços, dos componentes de organização, dos planos operacionais e das atividades de distribuição para determinar o lucro, para controlar as operações e para auxiliar a administração no processo de tomada de decisão.

Ao passar dos anos a contabilidade de custos foi fundamental para a permanência e o crescimento das empresas, podendo auxiliar no planejamento financeiro, nas compras e vendas, e também no processo de tomada de decisões. Como ressalta Bornia (2002, p.36), “assim, de mero apêndice da contabilidade financeira, a contabilidade de custos passou a desempenhar importante papel como sistema de informações gerenciais, obtendo lugar de destaque nas empresas”.

O uso da contabilidade de custos exige conhecimento de certos termos, como: gastos, desembolsos, investimento, custos e despesas. Os mesmos são de suma importância para compreensão e apuração dos custos.

### 2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Existem várias classificações de custos na literatura, sendo a facilidade de alocação uma das mais utilizadas, tal classificação é dividida em custos diretos e indiretos. Para Martins (2006), entendem-se como custos diretos, aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos. Já Bornia (2003, p.43), define custos diretos como “aqueles facilmente relacionados com as unidades de alocação de custos (produtos, processos, setores, clientes etc)”.

Conforme Martins (2006) são classificados como custos indiretos aqueles que não são facilmente atribuídos ao produto. Martins (2006) também diz, referindo-se aos custos indiretos, que não oferecem medida objetiva, tendo que ser feita uma alocação de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.

Além de diretos e indiretos, os custos podem ser analisados em função do volume de produção como custos fixos e variáveis. É o que afirma Bornia (2002 p.42), quando diz que “a classificação dos custos considerando sua relação com o volume de produção divide-os em custos fixos e variáveis”.

Entende-se por custos fixos conforme Bornia (2002 p.42) “aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção”. Um exemplo desse tipo de custo é o aluguel de fábrica, que tem um valor fixado por mês independentemente de aumentos ou diminuições do volume produzido (MARTINS, 2006).

Costa (2010, p.15) conceitua os custos variáveis como:

aqueles que variam na mesma proporção do aumento ou diminuição da produção. Se em determinado mês a empresa produzir mais, os custos variáveis aumentarão na mesma proporção. Se, por outro lado, a produção diminuir igualmente diminuirão os custos variáveis, também na mesma proporção. Nos custos variáveis estão classificados os custos de materiais diretos e mão-de-obra direta.

Além das classificações, existem métodos utilizados para alocar os custos de produção aos serviços, produtos, e etc. são os chamados métodos de custeio.

## 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

O custeio tem como objetivo conceder valores de custos aos serviços e às mercadorias, de maneira que alcance a necessidade da empresa (Soares et. al. 2012).

Assim, vários métodos de custeio são utilizados pelas empresas de acordo com suas necessidades e objetivos, dentre eles, existem três tipos de custeios mais utilizados, são eles: custeio por absorção, custeio variável e ABC (*Activity Basead Costing*) ou custeio baseado em atividades. (COSTA, 2010)

### 2.4.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO

É o único método de custeio legalmente aceito no Brasil, pois em seu cálculo considera todos os componentes ligados a produção sendo eles fixos ou variáveis (COSTA, 2010).

Para Martins (2006, p.37), o custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Leone (1997, p. 238) conceitua como sendo “[...] aquele em que cada unidade ou serviço produzido é responsável por absorver parte dos custos diretos e indiretos, incorridos na fabricação destes produtos/serviços”.

O custeio por absorção caracteriza-se pela totalidade dos custos que são apropriados aos produtos finais. Esse custeio resulta na apropriação de todos os custos de fabricação, administração e vendas dos bens e serviços produzidos (BORNIA, 2002).

De acordo com Martins (2009, p.38), o custeio por absorção é “[...] válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucros Fiscais”.

Dentre as vantagens do custeio por absorção, Costa (2010, p.35) ressalta que tal custeio “traz melhores informações à gerência, para o estabelecimento dos preços de venda visando a recuperação de todos os custos incorridos pela empresa”.

Já uma das desvantagens deste método segundo Martins (2006) é que mesmo sendo obrigatório para avaliação de estoques, pode apresentar falhas como instrumento gerencial, por realizar rateios arbitrários. É o que também afirma Leone (1997), que além dos critérios de rateio ser arbitrários, não evidencia a capacidade ociosa da entidade, apresentando poucas informações para fins gerenciais.

#### 2.4.2 CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES (ABC)

O custeio baseado em atividades (ABC) tem como ideia básica entender o comportamento dos custos das várias atividades da empresa. Para Bornia (2002, p.121) “podemos dizer que, do ponto de vista do método, o ABC pretende tornar o cálculo dos custos dos produtos mais acurado”.

Martins (2006), enfatiza que o método ABC busca reduzir as distorções relativas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos, podendo ser aplicado também aos custos diretos.

Para superar as deficiências dos sistemas tradicionais, o ABC foi criado com duas fases, à primeira sendo a alocação dos custos nas várias atividades da empresa, para depois serem transferidos aos produtos que representem as relações entre as atividades e os custos. (BORNIA, 2002).

Segundo Megliorini (2009, p. 154) uma das principais vantagens do custeio ABC é:

Depois de identificadas as atividades, os gestores podem focar aquelas que geram valor para o cliente e eliminar as que apenas aumentam o custo de produtos, serviços ou outros objetos de custeio sem lhes agregar valor, possibilitando, dessa forma, reduzir custos.

Enquanto como desvantagens o mesmo autor, afirma que “pelo fato de não segregarem os custos fixos e apropriá-los aos objetos de custeio, o custeio ABC acaba se assemelhando ao custeio por absorção...” (MEGLIORINI 2009, p. 154).

### 2.4.3 CUSTEIO VARIÁVEL

Bornia, (2002, p.55) relata que “no custeio variável apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custo do período”. O mesmo autor mostra que o custeio variável está relacionado ao uso dos custos para dar auxílio a decisões de curto prazo (BORNIA, 2002).

Esse critério permite que entrem na composição do custo, as atividades que estiverem relações exclusivas com a empresa. Somente os custos variáveis serão alocados ao custo do produto, sendo os custos fixos considerados como despesas do período (COSTA, 2009).

Do ponto de vista empresarial, o custeio variável tem condições de apresentar informações vitais e mais rentáveis a empresa. No entanto, de acordo com Martins (2006), o custeio variável não é reconhecido pelos contadores, pelos auditores e nem pelo fisco. Pelo fato de ferir alguns princípios contábeis, principalmente o regime de competência e a confrontação.

Porém isso não impede que a empresa utilize esse método para tomada de decisões, é o que diz Martins (2006, p.203):

Mas essa não aceitação do Custeio Variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que formalize completamente na contabilidade durante o período todo. Basta no final, fazer um lançamento de ajuste para eu fique tudo amoldado aos critérios exigidos. Nem a Auditoria Externa nem a legislação fiscal impedem a adoção de critérios durante o período diferentes dos adotados nas demonstrações contábeis de final de período.

### 2.5 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÕES

Conforme Bórnica (2002), os custos variáveis são os que auxiliam nas tomadas de decisões, pressupondo que a empresa já esteja comprometida com os custos fixos. São custos para tomada de decisão a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança, a alavancagem operacional e o lucro.

Segundo Martins (2006, p.179) “[...] a margem de contribuição é a diferença entre o preço de venda e o custo variável de cada produto [...]. É a diferença entre a receita e o custo variável que cada unidade traz para a empresa”.

Já o ponto de equilíbrio, é utilizado para dar auxílio ao gestor no gerenciamento de custos. Ocorre quando o mesmo consegue igualar suas receitas com seus custos. Para Bornia

(2002, p.75), “o ponto de equilíbrio, ou ponto de ruptura, é o nível de vendas em que o lucro é nulo”.

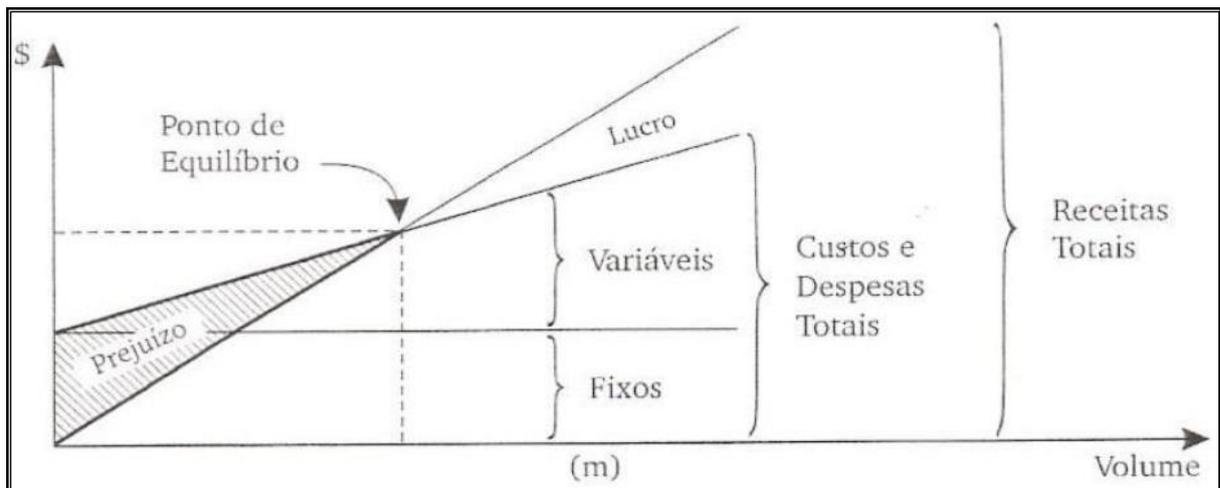


Figura 1: Ponto de equilíbrio.  
Fonte: Martins (2006, p.258).

A Figura 1 mostra o ponto onde as retas se cruzam, onde seus valores são iguais. Neste ponto os custos e despesas e as receitas possuem o mesmo valor, não gerando nem lucro e nem prejuízo. Até esse ponto, a empresa está tendo maiores custos e despesas do que receitas, encontrando-se, na faixa do prejuízo, a partir deste ponto a empresa entra na faixa de lucro (MARTINS, 2006).

Sobre a margem de segurança, “é o excedente das vendas da empresa sobre as vendas que representam o ponto de equilíbrio” (BORNIA, 2002, p.80). Ou seja, representa o quanto as vendas podem diminuir sem que haja prejuízo para a empresa.

A alavancagem operacional é utilizada nas empresas “para calcular o impacto que as alterações ocorridas na produção podem acarretar no lucro operacional, tendo como base a produção normal da empresa” (SOARES et. al, 2012, p.45).

Por fim temos o lucro, que no Brasil possui subdivisões, sendo elas: lucro bruto e operacional. Assim, o lucro bruto, segundo Leone (2004, p.187), “representa o total das vendas líquidas debitando os custos. Quanto ao lucro operacional”, Megliorini (2007) disserta que este representa o lucro bruto menos as despesas operacionais.

## 2.7 GESTÕES DE CUSTOS NAS MPES

Uma boa análise de custos é de suma importância para a decisão, e como consequência o crescimento e sobrevivência de uma empresa, sendo ela MPE ou não. Martins (2010, p.15) afirma que:

No que tange à Decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

Uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2007) constatou que uma das principais causas da mortalidade precoce das MPEs, está na má gestão das empresas, e na carga tributária elevada. Com isso, observa-se que as formas como os proprietários conduzem os negócios, estão ligadas à mortalidade das micro e pequenas empresas no Brasil (FARIA; AZEVEDO, OLIVEIRA 2012).

Para os empresários, uma forma de obter sucesso é utilizando os seguintes fatores: Capacidade empreendedora, habilidade gerencial e logística operacional (SEBRAE, 2007). Com isso se vê a importância de uma boa gestão, Lima e Imoniana (2008, p. 30) afirmam que, “instrumentos de controle gerencial podem ser cruciais para diminuir a alta taxa de falência nas MPEs, tais como: controle de caixa, controle de contas a pagar e receber, estoques, custos, formação de preços, entre outros”.

Existem MPEs que utilizam a contabilidade somente para atender as necessidades fiscais. Callado, Callado e Holanda (2005) constataram que há um número reduzido que utilizam a contabilidade como instrumento gerencial.

A falta de busca por conhecimento é um dos motivos que acomete a mortalidade das MPEs. Confirma Machado e Souza (2006) em seu trabalho, que as empresas não estão buscando profissionalização para seus gestores, de modo a não obterem práticas gerenciais recomendadas pela literatura.

A sobrevivência das micro e pequenas empresas dependem de vários fatores, como foi visto anteriormente a gestão de custos é uma delas. A deficiência na formação gerencial dos gestores, o desconhecimento da importância da gestão de custos nas MPEs, reduz sua longevidade e gera frustrações nos gestores pelo fechamento de suas empresas (BARRETO E ANTONOVZ, 2016).

### **3. METODOLOGIA**

#### **3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA**

Gil (2010, p.29), “entende-se o planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, que envolve os fundamentos metodológicos, a definição dos objetivos, o ambiente da pesquisa e a determinação das técnicas de coleta e análise de dados”.

Segundo Ferrari (1982) “a pesquisa tem por finalidade tentar conhecer e explicar os fenômenos que ocorrem no mundo existencial, isto é, a forma como se processam a sua estrutura e função, as mudanças que se operam, e até que ponto podem ser controlados e orientados”.

Nesse sentido, o presente capítulo procura descrever a metodologia aplicada neste trabalho, tendo em vista responder à questão da pesquisa e os objetivos propostos em relação à gestão de custos nas micro e pequenas empresas do setor de confecções de Dourados/MS.

##### **3.1.1 Classificação quanto aos objetivos**

Em relação aos objetivos, Gil (2010) classifica a pesquisa em: explicativas, exploratórias e descritivas.

Esse trabalho classifica-se como pesquisa descritiva. Já que segundo Gil (2010), a pesquisa descritiva, é aquela que procura descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Já para Cervo, Bervian e Da Silva (2007, p.61), “a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

##### **3.1.2 Classificação quanto a abordagem**

Em relação à abordagem de pesquisa conforme Gil (2010) se classificam em qualitativo e quantitativo, tais métodos são de suma importância para trabalhos científicos. O método qualitativo difere do quantitativo por sua forma de coleta e análise de dados.

Segundo Almeida (2011), a pesquisa qualitativa fundamenta-se no conhecimento, dando maior importância aos significados atribuídos pelas pessoas, coisas e a vida, não sendo necessário o uso de ferramentas estatísticas.

O presente trabalho é caracterizado como sendo qualitativa, que segundo Martins e Lintz (2012, p.25) “no método quantitativo, os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas, enquanto que no qualitativo as amostras são reduzidas, os dados são analisados em seu conteúdo psicossocial”.

### **3.1.3 Classificação quanto aos procedimentos**

Os procedimentos podem ser utilizados como critério de diferenciação de uma pesquisa, sendo classificados em: pesquisa documental, experimental, estudo de campo, estudo de caso e o levantamento (ALMEIDA, 2011).

A classificação quanto aos procedimentos desse trabalho consiste em uma pesquisa de levantamento, que segundo Gil (2010) observa fatos ocorridos na realidade, diretamente no local da ocorrência dos fenômenos bases da pesquisa, através de formulários e entrevistas.

### **3.2 DEFINIÇÃO DA POPULAÇÃO E AMOSTRA E UNIDADE DE ANÁLISE.**

Para a realização deste estudo, foram analisadas as micros e pequenas empresas do setor de confecções, cujas matrizes estão estabelecidas na Cidade de Dourados/MS. As mesmas foram selecionadas através do Sindicato do Vestuário Industrial da Região Sul do Estado (Sinvesul), em que possui amostra de 29 empresas de confecções no município de Dourados e região. Dentre as quais, para a realização do trabalho foram selecionadas apenas as empresas que confeccionam camisetas, uniformes escolares, uniformes esportivos e profissionais, totalizando 13 empresas.

As empresas foram contatadas no período de 26/12/ 2017 a 11/01/2017, das quais, 5 das 13 empresas contatadas não aceitaram participar da pesquisa, ou por não terem acesso as informações solicitadas, ou por motivos particulares. Assim, apenas 8 empresas fazem parte do presente estudo.

### 3.3 TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

A técnica abordada na pesquisa foi através de entrevista estruturada, que segundo Marconi e Lakatos (2010), “a entrevista é um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto”.

Na entrevista foi aplicado um questionário, que conforme Gil (2010, p.102) “por questionário entende-se um conjunto de questões que são respondidas por escrito pelo pesquisado”.

O questionário utilizado para a pesquisa foi adaptado dos autores Colletti, Abbas e Faia (2013), foi dividido em duas partes, a parte I contendo 6 questões relacionadas a empresa, e a parte II com 11 questões relacionadas a gestão de custos.

As questões utilizadas variaram em questões de múltipla escolha e questões com grau de relevância.

### 3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DE DADOS

Na visão de Gil (2010), a análise dos dados tem por objetivo organizar e simplificar os dados de forma que forneça respostas do problema em questão.

Para análises dos dados, foram empregadas as análises estatísticas, após a tabulação dos dados. Foram feitas análises através da descrição dos dados, e para a avaliação dos resultados obtidos com o questionário, utilizou-se de médias e percentual como instrumentos para melhor interpretação dos resultados.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

### 4.1 PERFIL DAS EMPRESAS PESQUISADAS

A pesquisa foi desenvolvida em oito empresas do ramo de confecções no município de Dourados – MS. A Tabela 5 apresenta a identificação dos entrevistados.

**Tabela 5 - Identificação dos entrevistados**

ENTREVISTADO	CARGO/FUNÇÃO	FORMAÇÃO	SEXO
EMPRESA 1	Gerente	Ensino Superior	M
EMPRESA 2	Sócio/Proprietário	Ensino Médio	F
EMPRESA 3	Sócio/Proprietário	Ensino Médio	F
EMPRESA 4	Sócio/Proprietário	Ensino Superior	F
EMPRESA 5	Gerente	Ensino Médio	M
EMPRESA 6	Administradora	Pós Graduação	F
EMPRESA 7	Gerente	Ensino Médio	F
EMPRESA 8	Sócio/Proprietário	Pós Graduação	M

Fonte: Pesquisa de campo, 2018.

Com relação ao grau de escolaridade dos gestores, verificou-se que quatro apresentam ensino superior completo, sendo dois desses com pós-graduação. O restante dos entrevistados, possui ensino médio completo. Os gestores participantes das entrevistas são proprietários, sócios, administradores e /ou gerentes, nos quais três são homens, e cinco são mulheres.

A Tabela 6 apresenta as informações gerais das empresas envolvidas na pesquisa.

**Tabela 6 - Informações gerais da empresa**

EMPRESA	NÚMERO DE FUNCIONÁRIOS	PORTE DA EMPRESA
EMPRESA 1	5	Microempresa
EMPRESA 2	3	Microempresa
EMPRESA 3	4	Microempresa
EMPRESA 4	12	Microempresa
EMPRESA 5	5	Microempresa
EMPRESA 6	4	Microempresa
EMPRESA 7	4	Microempresa
EMPRESA 8	8	Microempresa

Fonte: Pesquisa de campo, 2018.

Quanto ao porte das empresas, conforme classificação do SEBRAE (s.d.), considera-se como microempresas, as indústrias que possuem de 0 a 19 funcionários, e pequenas empresas as que possuem entre 20 a 99 funcionários. Diante do que foi demonstrado na Tabela 2, todas as empresas desta pesquisa se enquadram como microempresas, pois possuem número de funcionários inferior a 19.

A Tabela 7 apresenta as informações, referente aos produtos que são fabricados nas empresas.

**Tabela 7 - Informações sobre os produtos**

EMPRESA	TIPOS DE PRODUTOS	VENDA EM OUTRAS CIDADES
EMPRESA 1	Uniformes esportivos e escolares	Sim
EMPRESA 2	Camisetas	Não
EMPRESA 3	Uniformes esportivos e escolares	Não
EMPRESA 4	Uniformes esportivos e escolares	Sim
EMPRESA 5	Uniformes esportivos, escolares e profissionais	Sim
EMPRESA 6	Uniformes esportivos e escolares	Sim
EMPRESA 7	Camisetas	Não
EMPRESA 8	Uniformes esportivos, escolares e profissionais	Sim

Fonte: Pesquisa de Campo (2018)

Quanto aos produtos fabricados pelas empresas pesquisadas, cinco fabricam uniformes esportivos e escolares, duas destas também fabricam uniformes profissionais, duas produzem camisetas, e uma produz somente uniformes profissionais.

As vendas e produções das empresas pesquisadas, são feitas através de encomendas. Nas quais cinco vendem seus produtos para outras cidades dentro do estado, há de se comentar que quatro das mesmas possuem semelhança quanto aos produtos, produzindo uniformes escolares e esportivos.

#### 4.2 GESTÃO DE CUSTOS NAS EMPRESAS

As empresas foram indagadas quanto a utilização de uma unidade organizacional responsável exclusivamente pela contabilidade e gestão de custos. Nenhuma das empresas possuem uma estrutura que permite contratar uma unidade organizacional, que se responsabilize pela contabilidade e gestão de custos dentro da empresa, isso deve-se ao tamanho de seu porte. Resultados estes, condizentes com o estudo de Gonçalves e Leal (2015), no qual verificou a inexistência de profissionais qualificados para o uso de informações que possam auxiliar na gestão de custos.

Quanto ao método para calcular o custo, observou-se que todas as empresas pesquisadas utilizam algum método de custeio, é o que expõe a Tabela 8.

**Tabela 8 - Métodos de custeio utilizados pelas empresas**

Métodos de Custeio	Quantidade empresas
Custeio por absorção	2
Custeio Variável	2
Custeio ABC	0
Não soube identificar	4

Fonte: Pesquisa de campo 2018.

Entre as microempresas entrevistadas, todas afirmaram utilizar de métodos de custeio para fins de gestão dos custos. O método de custeio por absorção é utilizado por duas empresas, também com duas empresas se encontra o custeio variável. Há de se destacar as quatro empresas restantes, que não souberam identificar qual o método de custos utilizado pela empresa. Conforme indagado na pesquisa, apenas uma empresa já utilizou outro método de custos antes do atual método utilizado.

Verificou-se que três, das quatro empresas que não souberam identificar o método de custo utilizado, são as que os gestores não possuem nenhum tipo de graduação. Corroborando com Barreto e Antonovz (2016, p. 11), que em seu estudo verificou que a deficiência na formação gerencial dos gestores, o desconhecimento da importância da gestão de custos nas MPEs, reduz sua longevidade e gera frustrações nos gestores pelo fechamento de suas empresas.

A Tabela 9 trata em relação aos recursos utilizados para controle interno que auxiliam na gestão.

**Tabela 9 - Recursos utilizados para controle interno**

EMPRESA	Recursos utilizados para Controle interno
EMPRESA 1	Planilhas, anotações
EMPRESA 2	Planilhas, anotações
EMPRESA 3	Planilhas, <i>software</i>
EMPRESA 4	Planilhas, <i>software</i>
EMPRESA 5	<i>Software</i>
EMPRESA 6	<i>Software</i>
EMPRESA 7	Planilhas, anotações
EMPRESA 8	<i>Software</i>

Fonte: Pesquisa de campo, 2018

Para fins de controle interno de custos, todas as empresas pesquisadas utilizam de algum método para registro dos custos de seus produtos. Nas quais três empresas utilizam planilhas e anotações para controle, três utilizam somente de *software*, e as duas restantes utilizam as planilhas e os softwares. É importante destacar, que as quatro empresas que souberam identificar o método de custeio, utilizam algum *software* como ferramenta de controle.

As empresas foram indagadas em relação a forma como são apurados os custos, como está exposto na Tabela 10.

**Tabela 10 - Apuração de custos nas empresas**

APURAÇÃO DE CUSTOS	QUANTIDADE DE EMPRESAS		
	SIM	NÃO	TOTAL
Considera a separação entre custos diretos, indiretos, fixos e variáveis	6	2	8
Apura os custos por departamento	5	3	8
O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa	6	2	8

Fonte: Pesquisa de campo (2018).

No que diz respeito a separação de custos, verificou-se que seis empresas separam seus custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis. As duas restantes disseram não separar os custos, no entanto observou-se que uma destas afirmou utilizar o método de custeio variável, mostrando assim que a empresa ou/ entrevistado não está utilizando o método de custeio variável de forma correta, pois não é possível utilizar o método variável sem antes separar os custos.

Quanto a apuração de custos por departamento, apenas três empresas não apuraram os custos por departamento. No que diz respeito ao controle de custos, seis disseram que está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa, as outras duas disseram não estar atreladas.

#### 4.3 CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO

Todas as empresas disseram conhecer a margem de contribuição de seus produtos. A Tabela 11 mostra quanto a sua utilização.

Tabela 11 - Utilização da margem de contribuição

Utilização da margem de contribuição	QUANTIDADE DE EMPRESAS		
	SIM	NÃO	TOTAL
Escolha do melhor mix de produtos	5	3	8
Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente amortizar gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito	3	5	8
Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção	6	2	8

Fonte: Pesquisa de Campo 2018

Quando questionadas em relação a margem de contribuição, cinco empresas a consideram como sendo importante para escolha do melhor *mix* de produtos. Três empresas entrevistadas utilizam a margem de contribuição para verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente amortizar gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito. Por fim, seis empresas disseram utilizar a margem de contribuição, para a escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção.

No entanto, ao analisar as empresas que utilizam a margem de contribuição para escolha de produtos que serão incentivados e cortados, observou-se que dentre elas estão as empresas que não separam seus custos em diretos, indiretos, fixos e variáveis. O que nos permite a indagação se estão calculando seus custos corretamente, pois não há como incentivar, ou cortar a produção se não há uma separação de custos.

Quanto a formação do preço de venda, foi indagado aos entrevistados a utilização do custo do produto para a formação do seu preço de venda, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - utilização do custo do produto para a formação do seu preço de venda

ATRIBUTOS	MÉDIA DE CONCORDANCIA
Ao formar o preço de venda a empresa considera a margem de contribuição unitária desejada	3,5
Ao formar o preço de venda são considerados os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar	1,62
Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado	3,37
Ao formar o preço de venda é considerado o grau de concorrência do mercado	3,25
Ao formar o preço de venda são considerados os preços de produtos substitutos	3
Ao formar o preço de venda são consideradas as características do produto, como qualidade e design	4,37

Fonte: Pesquisa de Campo (2018).

Em se tratando da utilização do custo do produto para formação do preço de venda, destacou-se as características do produto, e sua qualidade como sendo de mais importância na formação do preço de venda de acordo com o grau de concordância. Conforme a pesquisa, considerar os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar não interferem na formação do preço de venda.

A pesquisa ainda procurou investigar, qual o grau de satisfação das empresas em relação a gestão de custos como auxílio para tomadas de decisão, Conforme Tabela 13.

**Tabela 13 - Atributos de satisfação em relação a gestão de Custos**

ATRIBUTOS DE SATISFAÇÃO	Média de Satisfação
Estão sendo obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio.	3,5
A empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda	3
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.	3,25
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para controle.	3,12
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para avaliação dos estoques.	3

Fonte: Pesquisa de campo (2018)

Observou-se que grande parte das empresas desta pesquisa estão satisfeitas em relação aos resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio, também estão satisfeitas com o método empregado na formação do seu preço de venda, e nas informações geradas para estoques.

Quanto a utilização dos custos para tomada de decisão, 65% das empresas consideram importantes as informações de custos geradas, e 62,4% está satisfeita com as informações de custos para controle. Tais resultados são condizentes com os achados dos estudos de Gonçalves e Leal (2015), no qual os mesmos, evidenciaram que a gestão de custos oferece aos gestores subsídios para orientar a tomada de decisão.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar a utilização das informações da gestão de custos no processo de controle e tomada de decisão das micro e pequenas empresas. Para a realização do trabalho, os participantes da pesquisa foram gestores de microempresas do setor de confecções de Dourados, MS.

Os resultados obtidos não deixam dúvidas que para os gestores a gestão de custos é importante para auxílio na tomada de decisão. Tendo como satisfeitas, em relação aos resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio 70% das empresas entrevistadas, e 62% das empresas se mostraram satisfeitas com as informações de custos geradas para controle.

No entanto, em se tratando do processo de gestão de custos, é notório a existência de uma fragilidade no que tange aos métodos de custeio, pois 50% das empresas disseram não saber identificar os métodos utilizados. Talvez por não terem conhecimento sobre o assunto, ou por não possuir um profissional adequado para a contabilização de seus custos, já que por serem microempresas, não possuem uma estrutura que suporta uma gestão de custos mais eficiente.

Em relação à apuração de seus custos, denota-se que os resultados não atendem às suas necessidades gerenciais, o desconhecimento da mesma pode chegar a provocar discordâncias na formação de seus custos. Apesar de afirmarem que a gestão de custos é uma ferramenta importante para gestão, é possível perceber através dos resultados, que as empresas não estão aproveitando desta ferramenta de forma adequada.

Todas empresas utilizam de ferramentas de controle, no entanto não utilizam da forma correta. A maioria por possuir *software*, deveria então procurar explorá-los mais, usá-los de maneira mais eficientes, a fim de um melhor controle de seus custos.

No decorrer do trabalho, o tamanho da amostra mostrou ser o maior limitador do estudo, devido as empresas que se opuseram a participar da pesquisa. Seria interessante a aplicação do questionário em uma quantidade superior de respondentes, de modo a enriquecer o trabalho.

Sugere-se, que sejam desenvolvidas pesquisas semelhantes em micro e pequenas empresas de seguimentos diferentes. Afim de identificar se há semelhanças na gestão de custos, e buscar colaborar com os gestores, de tal modo que possa evitar a ineficiente gestão de custos nas micro e pequenas empresas.

## REFERÊNCIAS

BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO (BNDES). Porte de empresas. Disponível em:

[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/Navegacao\\_Suplementar/Perfil/porte.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Navegacao_Suplementar/Perfil/porte.html). Acesso em 30. jun. 2012.

BARRETO, A. F.; ANTONOVZA, T. **A má gestão de custos influência na mortalidade das empresas no Brasil?**. Anais do V SINGEP, São Paulo, 2016.

**BÓRNIA, A. C.** Análise gerencial de custos em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CALLADO, A.; CALLADO, L.; HOLANDA, A. **Gestão de custos nas empresas de pequeno porte da indústria de pré-moldados**. Rev. Cent. Ciênc. Admin., Fortaleza, v. 11, n. 2, p. 219-228, dez. 2005

CERVO, A.; BERVIAN, P.; Da SILVA, R. (2007). Metodologia científica. (6. ed.) São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007,

COLLETTI, Patrícia ; ABBAS, Katia; SILVA FAIA, Valter. **Proposta de um questionário para identificação da percepção dos gestores das empresas de confecções em relação às práticas gerenciais da contabilidade custos**. In: 25ª semana do contador em Maringá, 19804113., 2013, Maringá

COSTA, Erlane Mendes Esmeraldo (2010) - **Custeio variável como ferramenta de análise gerencial nas empresas do segmento educacional. Faculdade Lourenço Filho (FLF) - Fortaleza - CE**. Disponível em < <http://www.flf.edu.br/revista-flf/monografias-contabeis/monografia-erlane-costa-mendes.pdf> > - Acesso em 20 de Jul de 2017;

DE SOUZA ALMEIDA, Mário. **Elaboração de projeto, TCC, dissertação e tese: uma abordagem simples, prática e objetiva** . Editora Atlas SA, 2011.

DE ANDRADE MARTINS, Gilberto; LINTZ, Alexandre. **Guia Para Elaboração de Monografias E Trabalhos de Conclusão de Curso** . Editora Atlas SA, 2012.

FARIA, Juliano Almeida e., AZEVEDO, Tania Cristina., OLIVEIRA, Murilo Silva. **A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio á gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA**. Revista da Micro e Pequena Empresa. Campo Limpo Paulista. v.6, n.2, p.89-106, 2012 (Mai-Ago.).

FERRARI, Alfonso Trujillo. **Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982;

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

Gonçalves, A. F. F.; LEAL, E. A; **Utilização da gestão de custos em micro e pequenas empresas: um estudo com empresas do programa empreendedor**. I Congresso de contabilidade, Uberlândia/MG, 2015

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **As micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil**. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em:

<<http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/microempresa/microempresa2001.pdf>>. Acesso em: 5 jul. 2017.

KOTESKI, M. A. As micro e pequenas empresas no contexto econômico brasileiro. **Revista FAE BUSINESS**, Blumenau, n. 8, p. 16-18, maio 2004.

LIMA, A. N.; IMONIANA, J. O. Um estudo sobre a importância do uso das ferramentas de controle gerencial nas micro, pequenas e médias empresas industriais no município de São Caetano do Sul. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v. 2, n. 3, p. 28-48, 2008.

LEONE, G. S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Débora Gomes; SOUZA, Marcos Antônio de. Análise das relações entre a gestão de custos e a gestão do preço de venda: um estudo das práticas adotadas por empresas industriais conserveiras estabelecidas no RS. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 2, n. 1, p. 42-46, 2006. Disponível em: <<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/viewArticle/109>>. Acesso em: 08 ago. 2017.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 2 ed. São Paulo: Pearson Education Brasil, 2009.

MINISTÉRIO DO TRABALHO E EMPREGO (MTE). **Relação Anual de Informações Sociais. RAIS**. Brasília: Base de Dados Estatísticos, 2010. CD ROM.

SEBRAE. Pesquisa: **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas**. Brasília: Ed.SEBRAE, 1999

SEBRAE. **Microempresa**. Disponível em:< <http://www.sebrae.com.br>> . Acesso em: 12 jun .2017

SEBRAE. **Micro e Pequenas Empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>> Acesso em: 15 de jun 2017.

SEBRAE. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa**. 2013. Disponível em: < [https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/MPE\\_conceito\\_empregados.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/MPE_conceito_empregados.pdf)>. Acesso em: 15 de jun. 2017.

SEBRAE. Anuário do Trabalho na Micro e Pequena empresa. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/anuario/2013/anuarioSebrae2013.pdf>>. Acesso em: 06 jul. 2017.

SEBRAE. Boletim de Estudos e Pesquisas. As atividades econômicas que predominam entre os pequenos negócios. Disponível em: <[http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/bep\\_agosto2016.pdf](http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/bep_agosto2016.pdf)> Acesso em: 06 ago. 2017.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. São Paulo: Cortez, 2007.

SOARES, Keila Graciela Ribeiro et al. Um Estudo de Caso sobre a Gestão de Custos em uma Micro Empresa de Descartáveis Diversos. Simpósio excelência em gestão e tecnologia Rio de Janeiro, 2012.

SOUZA, M. C. A. F. **Pequenas e médias empresas na reestruturação industrial**. Brasília, DF: SEBRAE, 1995.

YOSHITAKE, M. et al. **O papel do contador como consultor nas micro e pequenas empresas**, Universidade Cidade de São Paulo – UNICID, São Paulo. 2014

**APENDICE A - Questionário aplicado para analisar a gestão de custos nas empresas de confecções no município de Dourados – MS**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA GRANDE DOURADOS-UFGD**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ECONOMIA**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**Prezado (a)**

Sou aluna do curso de Ciências Contábeis da UFGD e como parte das atividades de conclusão de curso, estou desenvolvendo meu TCC sobre a Gestão de custos, sob orientação do Professor Dr. Antônio Carlos Vaz Lopes, que tem por finalidade, analisar como as indústrias de confecções no Município de Dourados-MS, utilizam as informações de contabilidade de custos no processo de controle e tomada de decisões. Neste sentido, solicito sua colaboração respondendo este questionário, me comprometo em tratar os dados coletados com sigilo.

Atenciosamente,

Larissa Alves Martins.

**Parte I – Questões relacionadas a empresa**

Nome da empresa: \_\_\_\_\_

Nome do entrevistado: \_\_\_\_\_ Sexo: \_\_\_\_\_

Cargo/função: \_\_\_\_\_

Grau de escolaridade:

( ) Ensino Fundamental ( ) Ensino Médio ( ) Ensino Superior ( ) Pós Graduação

A empresa vende para outras cidades ou estados? \_\_\_\_\_

Qual(is) é(são) o(s) tipo(s) de peça(s) do vestuário que a empresa produz? Podendo ser assinalado mais de uma questão:

( ) Moda feminina.

( ) Moda masculina.

( ) Moda íntima.

( ) Outro(s). Qual(is)? \_\_\_\_\_

**Parte II - GESTÃO DE CUSTOS NA EMPRESA**

1). Há uma unidade organizacional responsável exclusivamente pela contabilidade e gestão de custos? ( ) **sim** ( ) **não**

Se sim, qual unidade?

2). Na empresa é utilizado algum método para calcular o custo? ( ) **Sim** ( ) **Não**.

3). Se sim, qual(is) é (são) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente:

( ) Custeio por absorção

( ) Custeio variável

( ) Custeio ABC

( ) Outro(s). Especifique:

4). Existe na empresa algum tipo de controle interno que auxilie a gestão de custos como:

( ) Planilhas

( ) Anotações

( ) Software

( ) Outro (s). Especifique

5). Na empresa já existiu outro método para cálculo dos custos? ( ) **sim** ( ) **não**

6). A apuração de custos considera a separação entre custos diretos, indiretos, fixos e variáveis?

7). A empresa apura os custos dos seus departamentos? ( ) **sim** ( ) **não**

8). O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa? ( ) **sim** ( ) **não**

9). A empresa possui conhecimento da margem de contribuição de seus produtos?

( ) **Sim** ( ) **Não**. Se sim, a margem de contribuição é utilizada para:

( ) Escolha do melhor mix de produtos?

- ( ) Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito?
- ( ) Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção?

10) Avalie se concorda ou discorda das frases abaixo. Depois marque um “X” no grau de sua concordância ou discordância. A escala varia de **discordo totalmente** (1), até **concordo totalmente** (5).

A empresa utiliza-se do custo do produto para a formação do seu preço de venda:

Ao formar o preço de venda a empresa considera a margem de contribuição unitária desejada?	1	2	3	4	5
Ao formar o preço de venda são considerados os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar?	1	2	3	4	5
Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado?	1	2	3	4	5
Ao formar o preço de venda é considerado o grau de concorrência do mercado?	1	2	3	4	5
Ao formar o preço de venda são considerados os preços de produtos substitutos?	1	2	3	4	5
Ao formar o preço de venda são consideradas as características do produto, como qualidade e design?	1	2	3	4	5

11) Avalie de acordo com o grau de satisfação. Depois marque um “X” no número em que melhor se enquadra. A escala varia de **totalmente insatisfeito** (1), **insatisfeito** (2), **regular** (3), **satisfeito** (4) e **totalmente satisfeito** (5).

Sobre o grau de satisfação					
	Totalmente Insatisfeito		Totalmente Satisfeito		
Estão sendo obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para controle.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para avaliação dos estoques.	1	2	3	4	5