

PROPOSTA DE RELATÓRIOS PARA A GESTÃO DE CUSTOS EM UMA PEQUENA INDÚSTRIA CALÇADISTA NA CIDADE DE SÃO PAULO

Terezinha Balestrin Cestare

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

bcestare@terra.com.br

Ivam Ricardo Peleias

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)

ivamrp@fecap.br

RESUMO

As micro e pequenas empresas (MPE's) surgem a partir da ação de pessoas que se lançam ao empreendimento na busca de realização profissional e pessoal, o que confere a essas organizações um forte componente pessoal em sua administração. Muitas vezes esses indivíduos não possuem conhecimentos teóricos e práticos de gestão, dentre os quais os de custos, úteis ao processo decisório eficaz. Assim, este estudo objetivou a criação de um conjunto de relatórios para a gestão de custos, a ser usado para otimizar os resultados de uma pequena empresa calçadista na cidade de São Paulo. A revisão da literatura revelou, em relação aos métodos de custeio, entraves no uso do custeio por absorção para fins gerenciais. Apontou o custeio variável como o mais apropriado para as pequenas empresas, por permitir a distinção entre custos fixos e variáveis, o melhor entendimento da natureza e do comportamento desses custos em função dos volumes de produção e vendas, e a apuração da margem de contribuição. A razão do embasamento do conjunto de relatórios no método de custeio variável é a sua simplicidade e possibilidade de assimilação por gestores de MPE's, como os da empresa objeto da pesquisa. O trabalho se caracterizou como uma pesquisa-ação, com a realização de análise documental e observação presencial na pequena empresa objeto da pesquisa, o que permitiu obter os elementos que subsidiaram a elaboração do conjunto de relatórios propostos neste trabalho.

Palavras-chave: Microempresa. Gestão de custos. Custeio variável.

Área Temática: Contabilidade de Custos

1 - Introdução

A alta porcentagem de micro e pequenas empresas (MPE's), em relação ao total das existentes, revela a importância dessas organizações no cenário brasileiro. Dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (2006), revelaram a existência de 5,1 milhões de empresas no Brasil em 2004. Dessas, 98% são MPE's. A mesma fonte revelou que, à época, os pequenos negócios formais e informais respondiam por 67,0% das ocupações do setor privado e por 20,0% do PIB.

Pesquisa em nível nacional do SEBRAE, realizada no primeiro trimestre de 2004, a partir de dados de amostras de empresas constituídas e registradas nas Juntas Comerciais Estaduais no período de 2000 a 2002, revelou elevada estimativa de mortalidade dessas organizações: 49,9% encerraram suas atividades com até dois anos de existência, 56,4% com até três anos e 59,9% com até quatro anos.

Outra pesquisa do SEBRAE, com empresas estabelecidas no Estado de São Paulo, realizada entre outubro e dezembro de 2004, revelou que cerca 56,0% dessas organizações fechavam antes de completarem o 4º e o 5º ano de atividade, 29,0% não chegava ao 1º. ano de atividade, 42,0% não atingiam o final do 2º. ano, e 53,0% encerravam suas atividades antes do fim do 3º. ano.

Dentre os fatores apontados na pesquisa realizada entre outubro e dezembro de 2004, como causadores do insucesso das MPE's, destaca-se a má gestão empresarial, inclusive pela ausência da gestão de custos, situação que compromete o prosseguimento dos negócios, e a continuidade dessas organizações. A apuração e o controle dos custos, necessários ao desenvolvimento de qualquer negócio, muitas vezes não são feitos nas MPE's, o que induz à tomada de decisões sobre preços de forma empírica, sem embasamento gerencial. Segundo Assef (2005, p.XV) “a correta formação de preços é questão fundamental para a sobrevivência e o crescimento auto-sustentado das empresas, independentemente de seus portes e de suas áreas de atuação”.

Kassai (1996) realizou pesquisa exploratória com empresas de pequeno porte. A autora constatou que, apesar dessas entidades exercerem papel relevante na economia, havia, à época de seu trabalho, poucas pesquisas sobre o setor, que contribuíssem para demonstrar a utilidade e a importância da Contabilidade para a gestão das empresas de menor porte.

Souza (2000, p.2) pesquisou o uso de relatórios gerenciais pelas MPE's comerciais de Curitiba, e constatou que 50,0% das organizações estudadas formavam seus preços com o acréscimo de uma porcentagem em seus produtos (uma espécie de *mark-up*), 26,0% estabeleciam preços tendo como *benchmarking* pesquisas no mercado, 13,0% por estimativas, 10,0% por indicação de seus fornecedores, e apenas 1,0% formavam seus preços considerando seus custos e volumes de operação.

Os fatos relatados oferecem a oportunidade para a realização deste trabalho, que consistiu em elaborar e propor um conjunto de relatórios para a gestão de custos de uma pequena empresa estabelecida desde 1972, na cidade de São Paulo, fabricante de calçados femininos. Até o momento de realização deste trabalho, a referida empresa não possuía controles formais de custos, e determinava seus preços de venda de forma empírica. A pesquisa, em sua totalidade, abrange o estudo da organização pesquisada, seguido do desenvolvimento, implantação e acompanhamento do uso dos relatórios para a gestão de custos. Neste artigo estão sendo apresentados os resultados obtidos até a elaboração e proposição dos referidos relatórios.

2 - Revisão da literatura

2.1 - Contexto do desenvolvimento das micro e pequenas empresas no Brasil

O fim da Segunda Guerra Mundial foi o marco inicial para grandes transformações ocorridas no mundo. A necessidade de recuperar a Europa fez com que as relações entre as nações, em especial as econômicas, se intensificassem sob vários aspectos. Surgiram grandes conglomerados empresariais, acumuladores de recursos tecnológicos e de capitais, que passaram a exercer grande influência no processo econômico global.

Emerge nesse contexto uma relação importante entre os grandes conglomerados e as pequenas e médias unidades produtivas, pela complementaridade que estas exercem no processo econômico, ao permitirem a execução e distribuição de bens e serviços com maior vantagem. Tal situação se deveu, dentre outros fatores, à existência de muitas empresas de pequeno porte que, por sua versatilidade e desconcentração espacial das atividades que realizavam, serviram como elemento de desenvolvimento em áreas periféricas não alcançadas pelos grandes conglomerados. Permitiram ainda uma maior e melhor distribuição de renda, como uma forma de atenuar desequilíbrios regionais (PINHEIRO, 1996).

Referido movimento social e econômico causou a necessidade de se criarem regras de proteção para essas unidades menores de produção, em relação aos grandes conglomerados. Tal necessidade se tornou mais visível diante da crise econômica enfrentada por muitos países, no final dos anos 1970, que gerou um nível crescente de desemprego e endividamento público, evidenciando a necessidade de se questionar o modelo de desenvolvimento vigente. A crise levou à necessidade de fortalecer as organizações de menor porte, que revelaram possuir grande capacidade de adaptação a mudanças, além de serem uma alternativa para a absorção de apreciável quantidade de mão-de-obra ociosa (KASSAI, 1996).

No Brasil esse fenômeno também se fez presente. Todavia, a atuação da pequena empresa se fazia quase que totalmente na informalidade, que só assim conseguia sobreviver. Foi entre o final dos anos 1970 e início dos anos 1980 que, em pleno regime militar, muito mais preocupado com as questões fiscais, o governo começou a tratar do atendimento às necessidades das MPE's. Nessa época foram promulgados o Decreto-lei nº. 1780/80, e a Lei nº 7.256/84, esta última na forma de Estatuto da microempresa.

A preocupação governamental com as MPE's consta do artigo 179 da Constituição Federal de 1988. A atual Carta Magna do País procurou fornecer as principais diretrizes para o tratamento legislativo dessas organizações. Pela leitura do referido artigo, depreende-se a intenção de acompanhar tendência mundialmente adotada, para proteger as MPE's. Algumas razões seriam sua importância no cenário nacional e capacidade de absorção de mão-de-obra, fatores relevantes para o desenvolvimento econômico e social, geração e distribuição de renda. Entretanto, é possível dizer que a pretendida proteção ainda não se fez plenamente presente, o que se pode afirmar pela constatação da quantidade de pequenos empreendimentos que atuam na informalidade.

A preocupação governamental levou à edição de outros normativos, dentre estes o Projeto da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, que deu origem à Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. O texto teve por base proposta apresentada pelo SEBRAE, incorporando o substitutivo que englobou diversos projetos que tramitavam na Câmara dos Deputados sobre o assunto. O projeto aprovado trouxe regras que procuravam garantir um melhor ambiente para a competitividade do segmento no país.

Um ponto fundamental do Projeto, convertido em Lei e abordado em seu art. 3º., foi a definição, em nível nacional, do que vem a ser MPE, unificando os vários critérios adotados. Estabeleceu que, para os efeitos da lei complementar, consideram-se microempresas ou empresas a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, cuja receita bruta anual

seja igual ou inferior a R\$ 240.000,00. No caso das empresas de pequeno porte, desde que a receita bruta seja igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00.

Outra questão importante foi a criação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o Simples Nacional, conforme o art. 12 da Lei Complementar 123/2006. Este sistema, em vigor a partir de 1º de julho de 2007, implicará o recolhimento mensal, de uma porcentagem da receita bruta, mediante documento único de arrecadação. Este recolhimento substituirá o pagamento dos impostos e contribuições já abrangidos pelo Simples atual, além do ICMS e do ISS. Relativamente ao Simples Nacional, Fabretti (2006, p.213) adverte que não se trata de “imposto único”, mas da unificação do pagamento de diversos impostos e contribuições em um único documento de arrecadação federal, denominado DARF-SIMPLES.

Relativamente aos controles e registros contábeis, as MPE's poderão adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme disposto no art. 27 da referida Lei Complementar. As orientações sobre a implementação e uso deste processo contábil simplificado constam de trabalho elaborado em conjunto pelo CFC e pelo SEBRAE (2002).

2.2 - A Contabilidade e a pequena empresa

O perfil dos dirigentes e a gestão

Já foi dito que a as MPE's surgem a partir da ação de pessoas que se lançam ao empreendimento na busca de realização profissional e pessoal, o que confere a essas organizações um forte componente pessoal em sua administração. Estas empresas são administradas, em sua maioria, pelos empreendedores / proprietários e seus familiares, os quais, muitas vezes, não possuem formação e conhecimentos em gestão. Este fato se constitui, para Pinheiro (1996, p.31), no primeiro obstáculo ao processo de criação e desenvolvimento da pequena empresa, pois pode inibir suas estruturas e limitar suas ações.

Ferreira Neto (2002) estudou o uso de informações contábeis no processo decisório em pequenas empresas. Este autor localizou trabalho publicado em 1982, no Caderno de Temática Contábil do Boletim IOB, que apontou os principais problemas dessas organizações, à época de sua publicação. A leitura do trabalho de Ferreira Neto (2002, p. 81) revelou que, decorridos mais de vinte anos, algumas situações vividas pelas pequenas e médias empresas permaneciam atuais, e mereceram ser reproduzidas:

- 1) normalmente a Contabilidade é realizada para atender às exigências fiscais e não como um instrumento útil para assessorar o pequeno empresário em suas decisões;
- 2) nem sempre a Contabilidade reflete a realidade econômico-financeira da empresa;
- 3) normalmente, o pequeno empresário conhece bem a parte industrial (produção) de sua empresa, confessando-se pouco entendido em administração financeira. Dificilmente possui assessores para auxiliá-lo na administração, e tem muita dificuldade em interpretar os balancetes e outros relatórios contábeis, apresentados pelos escritórios de Contabilidade;
- 4) normalmente não há política de estoques; desconhece-se a verdadeira situação financeira da empresa; não se sabe qual é o seu capital de giro próprio; o seu grau de endividamento, os principais fatores que contribuem para a queda da rentabilidade, o seu nível de imobilização, a composição de suas dívidas (curto ou longo prazo), as fontes de financiamento menos onerosas, as melhores alternativas de investimentos etc.
- 5) há críticas, por parte dos empresários, em relação aos juros altos, encargos sociais elevados, carga tributária, política econômica do governo, etc.
- 6) não há disposição em remunerar melhor os escritórios de Contabilidade, pois os benefícios decorrentes destes escritórios à empresa são considerados como pequenos;

7) os escritórios de Contabilidade são vistos, na maioria das vezes, como um “mal necessário”.

Aos problemas de 1982 já relatados, somam-se a necessidade das informações de custos serem compreensíveis e facilmente obteníveis, a preocupação com a gestão de custos, e o uso dos métodos de custeio para apoio ao processo decisório. É o que será tratado a seguir.

Sobre a fácil obtenção e compreensibilidade das informações de custos

Para Kassai (1996, p. 172), as informações contábeis para a gestão das pequenas empresas devem ser simples, e de entendimento intuitivo, dispensando o prévio conhecimento dos princípios e convenções contábeis. Devem também ser fáceis de se obter, levantadas de forma fácil, sem necessidade de sistemas de acumulações complexos.

Segundo Callado & Callado (1998, p. 469), um sistema de contabilidade de custos adotado por uma determinada empresa precisa ser compatível com sua estrutura organizacional, seus procedimentos operacionais e seu tipo de informação sobre custos que a administração desejar.

Relativamente ao uso alternativo dos métodos de custeio variável e por absorção, um grande entrave ao uso método de custeio por absorção para fins decisórios é a dificuldade de alocação dos custos fixos. Martins (2003, p. 197-198) sintetizou as limitações no uso do custeio por absorção para fins gerenciais, enumerando-as em três grandes problemas que podem ser assim resumidos:

- os custos fixos existem independentemente da produção ou não de determinada unidade;
- são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, nem sempre justos;
- o valor do custo fixo por unidade depende do volume de produção, e o custo de um produto pode variar em função não de seu volume, mas da quantidade dos outros bens fabricados.

A gestão eficaz requer informações de custos. Para Garrison, apud Padoveze (2006, p.173) um sistema de custo “é uma ferramenta gerencial, que existe para fornecer ao administrador dados de custos necessários para dirigir os assuntos de uma organização”. Ao distinguir os custos em fixos e variáveis, e demonstrar que estes se relacionam aos volumes de produção e vendas, o custeio variável se revela mais adequado às pequenas empresas. Nas palavras de Assef (2005, p. 41) “por esse critério, é possível apurar a margem de contribuição, que indica de maneira imediata a contribuição direta de cada produto/serviço aos resultados finais da empresa”. Cogan (1999, p. 40) apontou que o custeio direto, ao permitir a apuração da margem de contribuição e da análise custo-volume-lucro, representou um avanço em relação às dificuldades provocadas pelos rateios da contabilidade tradicional de custos.

A Gestão de custos e os métodos de custeio

As empresas devem atender necessidades internas, relativas à sua gestão, e demandas externas, nestas incluídas as determinações governamentais, relativas ao cálculo e pagamento de tributos, o que permite dizer que a gestão de custos deve contribuir para atender referidas necessidades. Para Martins (2003, p. 21):

“a preocupação primeira dos Contadores, Auditores e Fiscais (sic ...) foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre administrador e ativos e pessoas administradas, passou a Contabilidade de Custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho dessa nova missão, a gerencial.”

A gestão de custos pode contribuir para a gestão eficaz de qualquer entidade, pois colabora para que os gestores tomem decisões relativas aos preços dos produtos ou serviços, considerando custos variáveis, custos fixos e volumes de operação. Permite ainda analisar a rentabilidade das atividades e produtos; avaliar estoques; determinar a estrutura de custos dos produtos e compará-la com a concorrência; o que contribui para o emprego dos recursos onde produzam melhores resultados. Estes elementos ajudam a melhorar a qualidade das decisões a serem tomadas pelos gestores nas empresas, o que aumenta sua competitividade (CALLADO, ALMEIDA E CALLADO, 2005, p. 1).

O conhecimento e o uso dos métodos de custeio permitem identificar, apurar e controlar os custos que deverão ser apropriados aos produtos, e aqueles que devem ser considerados como fixos, relativos à estrutura produtiva. Para Padoveze (2000, p. 44) “método de custeio é o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à mensuração do custo dos produtos. Portanto, método de custeio é método de mensuração. Em outras palavras, é como deve ser feito o custeio dos produtos”. Gantzel & Allora, citados por Pereira (1999, p. 5), afirmaram que não há um método de custeio ideal, mas métodos adequados a uma realidade, num determinado momento. A literatura de custos indica a existência de dois métodos de custeio: por absorção e variável.

Wernke, citado por Melo & Severiano Filho (2005, p. 3), informou que o custeio por absorção é o método mais tradicional de custeio, que consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos, sejam fixos ou variáveis, de forma direta e indireta. No caso dos custos fixos, a apropriação ocorre por meio de critérios de rateio.

Martins (2003, p.37) abordou o custeio por absorção nos seguintes termos:

“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.

Não é um princípio contábil propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria Contabilidade de Custos. Outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela Contabilidade Financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucros Fiscais. “

O Autor (2003, p. 38) lembrou que, em seus exames visando à emissão do parecer, a Auditoria Externa considera o custeio por absorção como básico, para avaliação de estoques, apuração do resultado e elaboração das demonstrações contábeis. O custeio por absorção deve ser usado para fins de cálculo e pagamento dos tributos federais (IRPJ / CSSL), por expressa determinação da legislação fiscal brasileira. É o que se verifica pela leitura dos artigos 290 ao 292 do Decreto nº 3000/99, atual Regulamento do Imposto de Renda (BASSANI CAMPOS ET AL, 2001, p. 720-726).

Outros autores apontaram justificativas para o uso do custeio por absorção, catalogadas e citadas por Melo e Severiano (2005, p. 4): atende à legislação fiscal, e deve ser usado por empresas que pretendem ter seu sistema de custos integrado e coordenado com a contabilidade; permite a apuração dos custos por centro de custos; ao absorver todos os custos da produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

Como desvantagem de seu uso, a literatura (MARTINS, 2003, LEONE, 2000) apontou, para o custeio por absorção, o uso de critérios subjetivos para o rateio dos custos fixos aos produtos, que muitas vezes distorcem os resultados, penalizando alguns produtos e beneficiando outros. A mesma literatura indica que uma forma de evitar o problema do rateio e alocação dos custos fixos aos produtos é o uso do custeio variável.

Clemente & Souza (2004, p.64) informaram que o custeio direto ou variável surgiu após a grande crise mundial dos anos 1930, o que pode ser verificado pela leitura do trabalho de Jonathan N. Harris, intitulado *What did We Earn Last Month ?*, publicado no NACA BULLETIN de janeiro de 1936. Para Clemente e Souza (2004), dentre outras conseqüências, a referida crise evidenciou que as empresas não mais poderiam podiam contar com demanda certa para sua produção, em função do crescimento dos custos indiretos e despesas. Para Guerreiro, citado por Passos (2001, p.7), o custeio direto ou variável é uma “sistemática de apropriação de custos que atribui aos produtos somente os custos variáveis, considerando os custos fixos como despesas”.

Leone (2000, p. 390-391) lembrou que o custeamento variável pode ser aplicado a qualquer sistema de determinação de custos, já que envolve também os conceitos de custo direto, o que para muitos autores (MARTINS, 2003; FIPECAFI, 2003), pode ser denominado como custeio direto. Segundo Leone (2000, p. 391), o objetivo principal do custeio variável é a determinação da contribuição marginal, que é a diferença entre a receita originada do produto ou atividade e os seus custos diretos ou variáveis.

Para Clemente & Souza (2004, p. 65) o custeio variável não tem como foco o processo produtivo como o custeio por absorção. Seu foco seria o ganho da empresa, entendido como a diferença entre a receita total e o custo total apurados em certo período. Assim, no custeio variável desaparece a necessidade de rateio dos custos fixos comuns e das despesas fixas. Esses elementos fixos seriam cobertos pela margem de contribuição dos produtos ou serviços.

Gestão dos Custos e Formação de Preços na Microempresa:

O conhecimento e o gerenciamento dos custos das MPE's é essencial, especialmente em cenários competitivos, nos quais muitas vezes os preços são determinados pelo mercado. Em tais situações, é necessária a gestão eficaz dos custos, o que requer seu conhecimento, planejamento e controle. A gestão de custos, feita para atender as demandas internas e externas, permite conhecer e determinar custos variáveis e fixos, e contribui para a tomada de decisões sobre como melhor alocar os recursos disponíveis, para otimizar os resultados.

A gestão de custos exerce papel relevante na decisão de preços. Bruni e Famá (2004, p. 349) enfatizaram que as decisões empresariais associadas à gestão financeira devem sempre preocupar-se com custos incorridos e preços praticados, pois uma empresa somente conseguirá prosperar se praticar preços superiores aos custos incorridos. Assef (2005, p.33) apontou como uma dificuldade nesse tipo de decisão a identificação de quais custos devam ser levados à formação dos preços de venda, recomendando, para isso a análise da empresa para separação dos custos em fixos e variáveis.

Zimmerer & Scarborough (1994), apud Motta (2000, p.104) asseveraram que o custeio direto deve ser usado pelas pequenas empresas para apurar os custos dos produtos produzidos, e assim determinar um preço razoável para o produto, compatível com o mercado. Asseveraram também que o custeio por absorção pouco contribui na determinação de preços e na análise do impacto de mudanças de preços, e concluem que a técnica mais adequada em tal situação é o custeio variável, ou direto. Colocaram como uma meta da decisão sobre preços a descoberta da combinação do preço e volume de vendas que cubram os custos variáveis de produção e que contribuam para cobrir os custos fixos e ainda gerar lucro, denominada por alguns autores de análises custo-volume-lucro (BRUNI, FAMÁ, 2004; COGAN, 1999).

Assef (2005, p. 40) propugnou que a apropriação dos custos para formação de preços com o uso do custeio direto é essencialmente gerencial, pois, por esse critério é possível a apuração da margem de contribuição, por meio da qual podem ser identificados os produtos mais ou menos lucrativos.

3 – Metodologia da pesquisa

Os procedimentos metodológicos adotados seguem a tipologia proposta por Vergara (2000). Quanto aos fins, a pesquisa é exploratória e aplicada, pois buscou resolver problemas concretos mais imediatos, e teve finalidade prática. Quanto aos meios, é uma pesquisa-ação, com análise documental (MARTINS, 2006), bibliográfica (APPOLINÁRIO, 2004) e pesquisa de campo (VERGARA, 2000). A pesquisa-ação justifica-se na medida em que identifica problemas relevantes dentro da situação investigada, define um programa de ação para a resolução e acompanha os resultados obtidos (THIOLLENT, 1999, p. 100). Para Vergara (2000, p.49) a pesquisa-ação “é um tipo particular de pesquisa participante que supõe intervenção participativa na realidade social. Quanto aos fins é, portanto, intervencionista”.

O objetivo da pesquisa-ação, conforme Telles (2001, p. 86) “é a disponibilização de alternativas ou propostas de encaminhamentos e / ou soluções a problemas específicos, dentro de um grupo, uma organização ou um programa.” Para Thiollent (1994, p.15) “na pesquisa-ação os pesquisadores desempenham um papel ativo no equacionamento dos problemas encontrados, no acompanhamento e na avaliação das ações desencadeadas em função dos problemas”. Nas palavras de Martins (2006, p. 47) a pesquisa-ação se justifica nas organizações como “uma proposta de pesquisa mais aberta com características de diagnóstico e consultoria para clarear uma situação complexa e encaminhar possíveis ações, especialmente em situações insatisfatórias ou de crise.”

4. Apresentação e discussão dos resultados

4.1 - Identificação e caracterização da empresa

A empresa objeto do estudo é familiar, fundada em 1972 na cidade de São Paulo, por iniciativa de um empreendedor que, juntamente com os filhos, decidiu criar sua marca, produzindo calçados femininos à mão, sob encomenda. Após a morte do empreendedor, em 1981, seus três filhos assumiram a gestão da organização. Atualmente, dois filhos atuam na empresa. A decisão de realização do trabalho ocorreu a partir do contato inicial com esses dois proprietários, para os quais foram explicados os objetivos perseguidos. Após ouvirem os pesquisadores e esclarecerem algumas dúvidas sobre o que e como o trabalho seria desenvolvido, os proprietários concordaram com a realização do trabalho e o oferecimento dos elementos existentes na empresa, necessários à sua consecução.

Contrariamente às estatísticas de sobrevivência das pequenas empresas sem um processo de gestão adequado, a organização em tela se mantém no mercado devido à qualidade de seus produtos, em função da confiabilidade na marca, e de seu público alvo, exigente e de maior poder aquisitivo. Obteve, em 2006, um faturamento de cerca de R\$ 400.000,00, enquadrando-se como microempresa pelo Estatuto da Microempresa. Como sua receita bruta anual nesse ano superou R\$ 240.000,00, enquadrou-se perante o regime tributário do SIMPLES, do qual é optante, como empresa de pequeno porte.

Produziu, em 2006, em torno de oitenta pares de calçados / mês. O processo de produção é totalmente manual, envolvendo inúmeras operações, organizadas em cinco etapas: 1ª: corte do couro ou tecido; 2ª: pesponto (costura); 3ª: colocação de palmilha, apontamento e montagem; 4ª: preparação, colocação de sola e salto; 5ª: pranchamento, limpeza, retoque, acabamento e fixação do salto.

O tempo de realização em cada uma das cinco etapas varia de acordo com o modelo do calçado a ser produzido e o material usado. O sistema de produção é por encomenda, há grande variedade de modelos e tipos de calçados, envolvendo menor ou maior complexidade na fabricação. Possui sete empregados na produção, além de uma vendedora.

Um dos proprietários atua como gerente e modelista. A outra proprietária, sua irmã, supervisiona o atendimento à clientela. Somados o pessoal de produção e de vendas, eram dez pessoas ocupadas na empresa. A parte administrativa é efetuada pelo proprietário, que cuida da compra de matéria-prima, pagamento de fornecedores e pessoal. As principais matérias-primas usadas são: couro ou tecido, sola, saltos, cola e pregos pequenos (tachas). A Vendedora cuida do atendimento à clientela e da anotação das encomendas. A segunda pessoa da família atuante no negócio supervisiona esse atendimento e controla o caixa.

4.2. Proposta de controle dos custos com o uso do custeio direto ou variável

À época de realização do estudo, a empresa não possuía quaisquer controles de custos, e suas decisões sobre preços de produtos ocorriam sem embasamento nos referidos controles. A proposição, nesta etapa da pesquisa, foi elaborar, para posterior implantação, um conjunto de relatórios, denominado de “modelo de gestão de custos”, baseado no custeio variável que, conforme a revisão da literatura, se revelou como o mais apropriado a uma pequena empresa. O quanto descrito permitiu caracterizar o trabalho como uma pesquisa-ação. O primeiro passo foi identificar a natureza dos gastos da empresa e separá-los em fixos e variáveis, em função de seu comportamento em relação aos volumes de vendas e de produção. Aqui é oportuno transcrever a seguinte observação de Padoveze (2000, p. 45):

“Sabemos que nem todos os custos diretos são variáveis e nem todos os custos indiretos são fixos ou completamente fixos. Porém, dentro de um volume de atividade normal da empresa, os custos classificados como diretos e indiretos e o comportamento dos custos em relação ao volume, como custos fixos e variáveis permitem a identidade de aproximação que sugerimos.

Os custos diretos ou variáveis têm uma identificação clara e podem ser mensurados diretamente a uma unidade de produto, serviço ou atividade, enquanto os custos indiretos ou fixos não têm essa mesma possibilidade...”

A produção de calçados tem etapas distintas, identificáveis e mensuráveis em relação ao tempo usado na elaboração, e a identificação de quem executou o trabalho. Assim, os custos com a remuneração e encargos sociais do pessoal ligado à produção foram classificados como variáveis. Assef (2005, p.39) justifica que o “que determinará se um custo é fixo ou variável no seu negócio é a natureza de suas atividades e processos produtivos”. O resultado foi o quadro 1, que permitiu identificar os custos em função de seu comportamento.

Tabela dos custos fixos e variáveis	
Custos fixos	Custos variáveis
Mão-obra-Indireta	Mão-de-obra direta
Pró-Labore	Materiais-Diretos:
Encargos Sociais	Couro
Aluguel	Tecido
Energia Elétrica	Pelica-Forro
Água	Sola
Telefone	Salto
Seguros	Cola
Honorários Contábeis	Pregos
Despesas Bancárias	Linha
Despesas com correio	Cadarço
Despesas com Combustível	Embalagem
	Tributos Diretos: Simples e ICMS
	Comissões sobre Vendas

Quadro 1 – identificação e separação dos custos fixos e variáveis

A separação dos custos subsidiou a elaboração do conjunto de relatórios a seguir apresentado, que em uma etapa posterior da pesquisa, pretende-se sejam usados para a gestão de custos da empresa objeto do estudo.

1º. relatório: apuração dos custos variáveis de por par de calçado

Este relatório permite identificar e custear todos os gastos variáveis relacionados ao produto, por modelo de calçado a ser produzido e vendido, e a apuração do custo variável para cada par a ser produzido.

Para Bruni e Fama (2004, p.208), “o custeio variável trata especificamente da análise de gastos variáveis – diretos ou indiretos, custos ou despesas – e sua comparação com as receitas”. Assim, foram consideradas no cálculo do custo unitário as comissões e os tributos diretos, por serem diretamente aplicáveis aos calçados, a partir de seus preços de venda.

Relatório para apuração do custo variável de produção					
Modelo de calçado:					
Componentes do custo variável	Consumo		Preço – R\$		Custo - R\$
	Qtde	Unidade	Valor	Unidade	
1. Materiais diretos					
Couro					
Tecido					
Couro para Forro					
Cadarço					
Linha					
Cola Benzina					
Palmilha montagem					
Contraforte					
Tachas					
Cola forte					
Salto					
Embalagem (caixa)					
Outros:					
2. Mão-de-obra direta: etapas					
Corte					
Pespointo (costura)					
Apontamento/montagem					
Preparação					
Pranchamento/acabamento					
3. Despesas de Vendas:					
SIMPLES					
ICMS (SIMPLES PAULISTA)					
Comissões					
Total – Custo variável do calçado					

Figura 1 – apuração do custo variável por par produzido

2º. relatório: apuração dos custos variáveis mensais de produção

O segundo relatório permite acumular os custos variáveis de cada modelo fabricado, apurando-se a produção mensal, o que totalizará o custo variável total mensal, bem como a quantidade de calçados produzida. Este relatório, apresentado na figura 2, é um totalizador mensal dos custos variáveis, apurados para cada par produzido, por intermédio da figura 1.

Relatório dos custos variáveis mensais		
Modelo	Mês: _____ ano: _____	
	Qtde.	Custos variáveis – R\$

Considerações Finais

A realização desta pesquisa procurou contribuir para a gestão da empresa pesquisada, com o desenvolvimento, para posterior implantação, de um conjunto de relatórios, aqui denominado de modelo de gestão de custos, que ofereça condições para a gestão de custos da referida entidade. O primeiro momento da pesquisa considerou o conhecimento da realidade da organização, de seu processo de produção e vendas, a definição e identificação dos custos fixos e variáveis, e a elaboração dos relatórios apresentados.

A revisão da literatura permitiu evidenciar que a tomada de decisão sobre preços sem o uso das informações de custos pode contribuir para que a empresa passe a ter, em algum momento de sua existência, lucros decrescentes, prejuízos ou mesmo o encerramento de suas atividades, e que, em função do desconhecimento deste fator, essas situações adversas podem ser atribuídas a outros fatores internos e externos. Significa que desconhecer custos variáveis de produção e vendas, custos fixos e margens de contribuição, contribui para que seja ignorada a potencialidade lucrativa de cada produto oferecido ao mercado.

Ainda que a entidade pesquisada não se enquadre no quanto constatado nos trabalhos localizados e analisados, sobre a sobrevivência das pequenas e médias empresas, o estudo de sua realidade evidenciou que a ausência de uma gestão profissional, com informações de custos, tem tornado sua luta pela sobrevivência mais difícil. Um desafio que se apresenta na continuidade da pesquisa é verificar, após a implantação, treinamento e uso dos relatórios, o quanto o modelo de gestão de custos proposto poderá contribuir para o sucesso de sua gestão.

O uso da pesquisa-ação teve como grande objetivo fornecer aos sujeitos envolvidos os motivos, as vantagens e a necessidade da adoção de meios planejados para a gestão de custos. Pretende-se, com a continuidade da pesquisa, que a organização pesquisada não padeça dos males apontados nos trabalhos analisados durante a revisão da literatura, que atingem grande parte das MPE's no Brasil.

Referências

- APPOLINARIO, F. **Dicionário de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2004.
- ASSEF, R. **Guia prático de formação de preços**. 3.ed.rev. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- BASSANI CAMPOS, F. et al. **Regulamento do imposto de renda: decreto nº 3000/99 – atualizado até 25/07/2001**. São Paulo: Resenha Editora, 2001.
- BRASIL. Decreto-Lei. n 1780 de 14 de abril de 1980. **Concede isenção do imposto sobre a renda às empresas de pequeno porte e dispensa obrigações acessórias**. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>. Acesso em 19.01.2007
- _____. Lei n 7256 de 27 de novembro de 1984. **Estabelece normas integrantes do estatuto da microempresa, relativa ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial**. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>. Acesso em 19.01.2007
- _____. **Constituição Federal de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <http://www6.senado.gov.br/sicon/ExecutaPesquisaLegislacao.action>. Acesso em 19.01.2007
- _____. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Quadro_Lcp.htm. Acesso em 19.12.2006.
- BRUNI, A. L., FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

- CALLADO, A. A. C., CALLADO, A. L. C. **Custos na tomada de decisões em empresas rurais**. Anais do V Congresso da Associação Brasileira de Custos. Fortaleza: 1998. Disponível em: www.abc.org.br. Acesso em 02.10.2006.
- CALLADO, A. A. C., ALMEIDA, M. A., CALLADO, A. L. C. **Gestão de custos em micros, pequenas e médias empresas: um perfil dos artigos publicados no Congresso Brasileiro de Custos**. Anais do XII Congresso Brasileiro de Custos..Florianópolis: 2005. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=479 Acesso em 02.10.2006.
- CLEMENTE, A., SOUZA, A. **Considerações de custo e valor da informação**. Revista Eletrônica de Biblioteconomia e Ciência da Informação. Florianópolis, n.esp. 2. sem. 2004, Disponível em: <http://www.encontros-bibli.ufsc.br/especial.html>
- COGAN, S. **Custos e preços: formação e análise**. São Paulo. Pioneira: 1999.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE / SEBRAE. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas** / Daniel Salgueiro da Silva.[et al.]; coordenação de Pedro Coelho Neto. — 5. ed. — Brasília: CFC : SEBRAE, 2002. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/ManuMicro.pdf>. Acesso em 19 de janeiro de 2007.
- FABRETTI, L. C. **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Atlas, 2006.
- FERREIRA NETO, B. J. **Informações contábeis e o processo decisório em pequenas empresas**. 2002.140 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo.
- FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 6ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos, um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004
- KAPLAN, R. S., NORTON, D. P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. Trad. Luiz Euclides T. Frazão Filho. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- KASSAI, S. **As empresas de pequeno porte e a contabilidade**. 1996.259 f. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo.
- LEONE, G. S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9ª ed., São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, G.A. **Estudo de Caso: uma estratégia de pesquisa**.São Paulo: Atlas,2006
- MATTAR, J. **Metodologia científica na era da informática**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva: 2005
- MELO, J. F. M., SEVERIANO FILHO, C. **Desmistificando as limitações do uso do custeio por absorção**. IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis. 2005. disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=403. acesso em 26.10.2006.
- MOTTA, F. G. **Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicase em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos – SP**. 2000. 205 f. Dissertação de Mestrado. Engenharia de Produção da Escola de Engenharia de São Carlos. Universidade de São Paulo.
- PADOVEZE, C. L. **O Paradoxo da utilização do método de custeio: custeio variável por absorção**. Revista CRC-SP,ano 4, n. 12, p.42-58,jun.2000.

_____ **Curso Básico Gerencial de Custos.** 2ªed., São Paulo: Pioneira, 2006.

PASSOS, I. C. **Método de custeio por absorção: uma análise de suas origens e fins gerenciais.** 1º Seminário USP de Contabilidade. São Paulo, 2001. disponível em: www.congressoeac.locaweb.com.br.

PEREIRA, F. I. **Modelagem de gerenciamento de custos e preços na micro e pequena empresa comercial: um estudo nas lojas do mini shopping de Boa Vista – RR.** VI Congresso Brasileiro de Custos. São Paulo, 1999. Disponível em: http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=1531

PINHEIRO, M. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte.** 1996. 269 f. Tese de Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FEA, Universidade de São Paulo.

SEBRAE- Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Estudos e pesquisas.** Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br> Acesso em 16.06.2006

SOUZA, L. C. **Uma contribuição da controladoria para auxiliar a gestão de empresas de pequeno porte do ramo de comércio.** 2000. 140f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo

TELLES, R. **Considerações sobre tipificação da investigação científica e pesquisa qualitativa.** Revista Álvares Penteado. São Paulo. V. 3 n. 6, jun. 2001

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-ação.** São Paulo: Cortez, 1996.

_____ **Notas para o debate sobre pesquisa-ação. Repensando a Pesquisa Participante.** Carlos Rodrigues Brandão (org.) São Paulo: Ed. Brasiliense, 1999

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.