

Análise de Custo/volume/lucro: Estudo de Caso Em Pequena Empresa de Facção

Evelise Oliveira

Rodney Wernke

Antonio Cezar Bornia

Resumo:

Discorre a respeito de estudo de caso em pequena empresa que presta serviços de facção (costura industrial terceirizada). Enfocou-se a aplicação da Análise de Custos/Volume/Lucro e as informações proporcionadas por tal ferramenta gerencial na lide administrativa da empresa.

Área temática: *A Mensuração de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas*

ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO: ESTUDO DE CASO EM PEQUENA EMPRESA DE FAÇÃO

Trabalho 8.002

Área Temática: A mensuração de Custos para Micro, Pequenas e Médias Empresas

Resumo: Discorre a respeito de estudo de caso em pequena empresa que presta serviços de facção (costura industrial terceirizada). Enfocou-se a aplicação da Análise de Custos/Volume/Lucro e as informações proporcionadas por tal ferramenta gerencial na lide administrativa da empresa.

Palavras-chave: Análise CVL, Estudo de Caso.

1 - CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Conforme Porter (1993, p. 48), os gestores contam basicamente com três tipos de estratégias para obter vantagem competitiva: menor custo, diferenciação e foco. Assim, dependendo do contexto em que está inserida, uma organização pode lançar mão dos custos como uma estratégia eficaz de competição.

Para tanto, a empresa que mantém um detalhado sistema de custos conta com maior segurança para determinação de preços de venda e elaboração de estratégias competitivas com ênfase em custos.

Entretanto é comum, especialmente em micro e pequenas empresas, a ausência da utilização de ferramentas gerenciais para análise de custos. Em função disso, tais empresas podem adotar estratégias de posicionamento que não condizem com sua realidade financeira.

Para o pertinente controle dos custos se pode contar com a Análise de Custo/Volume/Lucro. Para essa análise, conceitos como Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança compulsoriamente devem ser empregados.

Este artigo, então, relata a aplicação da análise de Custo/Volume/Lucro numa pequena empresa catarinense que atua no segmento de facção (costura industrial terceirizada). Evidencia informações gerenciais obtidas através desta ferramenta, oriundas de um estudo de caso realizado, mostrando que a gestão de custos pode ser um instrumento de apoio imprescindível à administração das empresas, independentemente do porte das mesmas.

Inicialmente são enfocados os principais conceitos relacionados e, em seguida, relata-se o estudo de caso realizado.

2 - ANÁLISE DE CUSTO/VOLUME/LUCRO

Para compreender as influências e reflexos da alteração no volume (de vendas, produção) e dos custos (fixos e variáveis) sobre o lucro é que se estuda a análise custo/volume/lucro e sua utilização no âmbito gerencial.

De acordo com Iudicibus (1986, p.164) os custos fixos e variáveis mantêm poderosa influência sobre os preços de venda. O posicionamento da empresa, no que se refere à estrutura de custos relacionada com o preço de mercado de seus produtos, a condiciona a resultados melhores ou piores, ou a maiores ou menores esforços para produzir certo lucro.

Para Martins (1998, p. 303), estruturas diferenciadas em termos de composição de custos e despesas fixas e variáveis provocam distintas condições de resistências à oscilações nos volumes e preços de venda. Assim, verifica-se que podem ocorrer casos onde o aumento das vendas conduz à diminuição dos lucros, atingindo até mesmo o prejuízo.

Segundo Crepaldi (1998, p. 145) a análise custo/volume/lucro é um instrumento utilizado para projetar o lucro que seria obtido em diversos níveis possíveis de produção e vendas, bem como para analisar o impacto sobre o lucro de modificações no preço de venda, nos custos ou em ambos.

Para analisar de forma eficaz esta relação, deve-se compreender outros conceitos que servem de base para este estudo, tais como: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, que são comentados a seguir.

2.1 - MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO

O conceito de Margem de Contribuição é comumente confundido com a apuração do lucro das empresas. Porém, a Margem de Contribuição não deve ser assim considerada, pelo fato de não incluir despesas operacionais fixas, dedução do imposto de renda, além de despesas financeiras.

Cogan (1999, p. 25) expressa a margem de contribuição como sendo a diferença (positiva) entre o preço de venda e as despesas variáveis referentes às unidades vendidas.

Confirmando tal conceito, Crepaldi (1998, p.121) afirma que a margem de contribuição unitária é o preço de venda menos os custos e despesas variáveis do produto e representa a parcela do preço de venda que resta para cobertura dos custos e gerar lucro, por produto vendido.

Leone (1997, p.345) menciona que no planejamento do lucro, a gerência precisa conhecer o preço de venda unitário do produto, o custo unitário variável para fabricá-lo e vendê-lo e a diferença entre o preço e o custo unitário variável. Isto é, a gerência precisa conhecer a margem de contribuição de cada unidade de produto.

Para calcular a Margem de Contribuição, Wernke (2001, p.42-43) menciona que pode ser usado o formulário apresentado no quadro 1. Para o cálculo da margem de contribuição através da utilização do formulário proposto, tal autor cita que basta seguir estas etapas:

- a. no item (1) anotar o preço de venda à vista da mercadoria, ou seja, o preço de tabela que vem sendo praticado pela empresa;
- b. para o item (2) coletar os dados das notas fiscais de compras ou documentos anexos (conhecimento de fretes etc.) anotando os itens disponíveis;
- c. para determinar o valor do item (3) verificar com o contador quais os tributos que incidem sobre o faturamento (ou receitas de vendas). Normalmente são IPI (indústria), ICMS, PIS e COFINS. Caso for micro-empresa pode ser somente o Simples. O ideal é perguntar ao contador. Com as alíquotas (percentuais) dos

tributos e dos demais itens coletadas calcular o valor (\$) multiplicando-as pelo preço de venda (item 1);

Quadro 1 – Formulário para cálculo da Margem de Contribuição

MERCADORIA/PRODUTO:
LINHA OU GRUPO:
REFERÊNCIA/TIPO/TAMANHO:
FORNECEDOR:
(1) PREÇO DE VENDA UNITÁRIO (de mercado ou de tabela)
(2) CUSTO UNITÁRIO DE COMPRA ¹
(+) Custo unitário na fatura
(-) Descontos na fatura
(+) Fretes/seguros/outros
(-) Impostos recuperáveis (ICMS-comércio e ICMS-IPI-indústria)
(+) Impostos não recuperáveis (IPI-comércio)
(+/-) Outros
(3) DESPESAS VARIÁVEIS DE VENDA (Percentuais incidentes sobre o preço de venda)
(-)ICMS
(-)COFINS
(-)IPI
(-)CSL/IRPJ
(-)PIS
(-) SIMPLES
(-)Comissões s/Vendas
(-)Outros percentuais sobre preço de venda
(4) MÃO-DE-OBRA DIRETA (por unidade produzida)
(5 = 1 – 2 – 3 - 4) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO UNITÁRIA (\$)
(6) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO PERCENTUAL [(5) / (1)] x 100)

Fonte: Wernke (2001, p. 42-43)

- d. no item (4), no caso industrial, se for possível determinar um valor de mão-de-obra por unidade fabricada ou comprada, registrar tal valor;
- e. o valor a constar no item (5) obtém-se ao subtrair do valor registrado no item (1) “Preço de Venda”, dos valores dos itens (2) “Custo Unitário de Compra”, (3) “Despesas Variáveis de Venda” e (4) “Mão-de-obra direta por unidade”, apurando a Margem de Contribuição em \$;
- f. para o item (6) calcular quantos por cento representa a margem de contribuição em \$ (5) do preço de venda (1).

O conhecimento da Margem de Contribuição faculta a obtenção do cálculo do Ponto de Equilíbrio, evidenciado na próxima seção.

2.2 - PONTO DE EQUILÍBRIO

Uma importante informação para as empresas advém do cálculo do Ponto de Equilíbrio, sendo este o ponto onde as receitas se igualam às despesas, conforme aduz Leone (1996, p. 421). Este ponto apresenta outras denominações, sendo que as mais

¹ No caso industrial, somar todas matérias-primas utilizadas na fabricação do produto.

comuns são Ponto de Ruptura ou *Break-Even Point* (Dutra, 1995, p. 269), Ponto de Nivelamento, Ponto Crítico ou Ponto de Quebra (Padoveze, 1997, p. 170).

Em Tracy (2000, p. 117), consta que

O Ponto de Equilíbrio é o volume de vendas que, multiplicado pela Margem de Contribuição Unitária resulta em margem total igual ao total das despesas fixas. O Ponto de Equilíbrio indica aos gerentes o volume de vendas a ser atingido apenas para cobrir as despesas fixas do período. Neste ponto, a empresa apresenta lucro tributável igual a zero, e assim não há imposto de renda devido no exercício.

Conforme Santos (1990, p. 151), é essencial conhecer o volume mínimo de vendas que a organização necessita realizar para não operar em prejuízo, ou seja, conhecer o Ponto de Equilíbrio. Este cálculo auxilia de forma eficaz a administração dos recursos econômicos e financeiros da empresa.

Cogan (1999, p. 36), enfatiza que o estudo do ponto de equilíbrio objetiva estabelecer um parâmetro que permita observar, em unidades físicas e/ou monetárias, o ponto onde há equilíbrio entre a totalidade dos custos e das receitas. Abaixo deste nível, a empresa opera com prejuízo; acima, é capaz de gerar lucro e, quando neste nível de operação, têm-se a igualdade entre as receitas e a soma dos custos e despesas.

Viceconti e Neves (1998, p. 155) registram a existência de três tipos de Ponto de Equilíbrio:

- a) Ponto de Equilíbrio Contábil - PEC: é o ponto onde há equilíbrio entre a receita total e a soma dos custos e despesas relativos aos produtos vendidos;
- b) Ponto de Equilíbrio Econômico - PEE: caracteriza-se pela igualdade da receita total com a soma dos custos e despesas somados, ainda, à remuneração mínima sobre o capital investido pela empresa. Permite, por exemplo, comparar a rentabilidade gerada pela empresa, com a remuneração que se poderia obter caso o capital tivesse sido aplicado no mercado financeiro;
- c) Ponto de Equilíbrio Financeiro - PEF: é a quantidade que iguala a receita total somada aos custos e despesas que representam desembolso financeiro para a empresa, (ou seja, excetuando-se os encargos de depreciação).

Como ambos os tipos de Ponto de Equilíbrio possuem fórmulas específicas de cálculo amplamente difundidas na literatura que versa sobre o assunto, por questão de espaço omitem-se neste tais equações.

Convém ressaltar, entretanto, que talvez a principal aplicação da ferramenta Ponto de Equilíbrio seja o seu aspecto de planejamento de cenários, através das simulações que o mesmo possibilita. Por exemplo: conhecendo-se ou estimando-se a capacidade instalada da empresa e considerando-se o mix de produtos fabricados, é possível confrontar esse dado com a quantidade necessária para atingimento do Ponto de Equilíbrio. Com isso, o administrador tem condições de planejar mais adequadamente suas atividades e até verificar se há necessidade de ampliação (ou ociosidade) na capacidade produtiva instalada.

Por outro lado, é necessário ressaltar que o comportamento dos custos (quer sejam Custos Fixos ou Custos Variáveis) pode apresentar alterações quando considerados os diversos níveis de ocupação da capacidade instalada. Neste sentido, o gestor deve procurar conhecer, de forma mais atenta, as possíveis modificações nos custos com a formulação de hipóteses sobre o “mix” de produção e venda previsto para determinado período.

Após calculado o Ponto de Equilíbrio é possível conhecer se a empresa está operando com Margem de Segurança ou não. Este conceito é abordado na seção seguinte.

2.3 – MARGEM DE SEGURANÇA

O confronto entre a demanda atual e a ponto de equilíbrio calculado proporciona a informação gerencial conhecida como Margem de Segurança.

Wernke (2001 p. 62) qualifica a Margem de Segurança como excedente das vendas da empresa sobre o ponto de equilíbrio. Deste modo indica o quanto as vendas podem decrescer sem que haja prejuízo para a empresa. Esta informação pode ser obtida das seguintes formas:

- a) Margem de Segurança em R\$ = Venda Efetiva em R\$ - Venda em R\$ no Ponto de Equilíbrio;
- b) Margem de Segurança em Unidades = Vendas (Unidades) – Vendas (Unidades) no Ponto de Equilíbrio;
- c) Margem de Segurança em Percentual = Margem de Segurança R\$ / Vendas Totais R\$.

As próximas seções relatam o estudo de caso realizado e as conclusões pertinentes ao mesmo.

3 – ESTUDO DE CASO

A pesquisa foi realizada no primeiro trimestre de 2002 na empresa “Sool Facção - Indústria e Comércio de Confecções Ltda.” sediada em Tubarão (SC), cuja atividade principal é a prestação de serviços de facção (terceirização de costura industrial para empresas de confecção). Fundada em julho de 1999, conta com cinquenta e dois empregados diretos, entre produção e administração.

Nas seções seguintes evidenciam-se as constatações verificadas no período de estudo, os procedimentos realizados e os resultados alcançados.

3.1 – A REALIDADE ENCONTRADA

Após um período de observação e análise da realidade vivenciada pela empresa em lume, puderam ser detectados alguns pontos que merecem destaque.

Verificou-se que as decisões ligadas a custos não são baseadas em cálculos tecnicamente realizados, sendo fundamentadas em meras estimativas. Porém, duas informações precisas e confiáveis puderam ser encontradas: (i) o custo unitário de matéria-prima por produto e (ii) a identificação do tempo de produção de cada peça. Além desses, outros dados como custos de mão-de-obra, tributos, despesas de água, energia elétrica, telefone e outros puderam ser obtidos diretamente das respectivas fontes (folha de pagamento, guia de recolhimentos de impostos, fatura de contas e outros documentos que a empresa mantém arquivados).

O que facilita a administração dos custos da empresa é o fato de que são produzidos basicamente cinco produtos, sendo os demais variações destes. Ainda assim, o gestor desta empresa reconhece a importância de se obter informações mais precisas. Há uma necessidade de se utilizar uma estrutura de identificação de custos que

possibilite a formação de preços de venda orientativos (ou de referência) e verificação da rentabilidade dos produtos, no sentido de assegurar a confiabilidade da tomada de decisões.

Por outro lado, com relação aos aspectos falhos mais diretamente relacionados ao tema enfocado (gestão de custos), puderam ser constatadas as seguintes deficiências:

- 1) ausência de cálculos de custos de forma técnica: os custos dos serviços prestados não vêm sendo calculados de forma adequada e precisa, apenas de forma estimada. É notório que tal fator é de vital importância para um melhor desempenho da empresa, que necessita conhecer detalhadamente a sua estrutura de custos;
- 2) não utilização da análise de custo/volume/lucro: em virtude do item anterior fica prejudicado o emprego da ferramenta gerencial “Análise C/V/L” e a utilização das simulações de cenários que a mesma proporciona;
- 3) inexistência de relatórios gerenciais confiáveis na área de custos: os poucos dados confiáveis na área de custos impossibilitam a elaboração de relatórios gerenciais que possam determinar a rentabilidade dos produtos, que possam informar os produtos a serem incentivados ou que informem a lucratividade da empresa no período, dentre outros pontos.

A seção vindoura estabelece propostas de ações corretivas aos pontos mencionados.

3.2 - ESTABELECIMENTO DE AÇÕES PARA CORREÇÃO DOS PONTOS FRACOS

Para sanar os pontos fracos relacionados com a área de custos, elencados na seção anterior, foi proposto à empresa a elaboração e adoção de planilhas de custos. Tais procedimentos são comentados nos próximos tópicos.

Convém salientar, entretanto, que o estudo relatado a seguir baseou-se nos cinco principais tipos de produtos sobre os quais a empresa realiza seus serviços, tendo em vista que os demais itens são variações destes produtos que fundamentaram a pesquisa.

3.2.1 – Cálculo da Margem de Contribuição dos Serviços Prestados

Após obtidos os dados necessários calculou-se a margem de contribuição de cada um dos cinco produtos-base, conforme exemplificado no quadro 2. Tal procedimento utilizou o modelo de formulário mencionado na seção 2.1 deste, onde foram considerados os seguintes fatores:

- a) Preço de venda (unitário) de mercado: o preço que a empresa comercializa cada peça costurada;
- b) Custo (unitário) com matéria-prima empregada: o valor despendido com a linha utilizada para costurar as peças;
- c) Tributos incidentes sobre o preço de venda: basicamente incidem sobre o preço de venda dos serviços prestados o ICMS e o Simples, conforme informado pelo contador da empresa;
- d) Mão-de-obra direta por unidade: considerou-se o valor que cada unidade fabricada consome relacionada com salários e encargos sociais. Tal valor foi baseado na folha

de pagamentos e encargos incidentes, conforme dados obtidos junto à contabilidade da empresa.

Com tais dados obteve-se a margem de contribuição em valor (R\$) e a margem de contribuição em percentual (%) de cada produto. Ainda, calculou-se a margem de contribuição total considerando-se uma estimativa de venda, conforme expresso no quadro 2.

Quadro 2 – Cálculo da Margem de Contribuição

Produto	Calça	Calça	Calça	Jaqueta	Jaqueta	Totais
Referência	Trad. Básica	Cargo	Zipper/perna	Tradic.	Nylon	
Preço Venda R\$	2,50	4,80	6,20	5,50	10,00	
Matéria-Prima R\$	0,30	0,35	0,40	0,50	0,50	
Tributos s/Vendas R\$	0,18125	0,3480	0,44950	0,39875	0,725	
Mão-de-obra R\$	1,56224	3,12448	3,90560	3,59357	6,24895	
M.C. Unit. R\$	0,45651	0,97752	1,44490	1,00768	2,52605	
M. Unit. (%)	18,26%	20,37%	23,30%	18,32%	25,26%	
Volume Venda	1900	2150	500	1800	1990	8.340
M. C. Total R\$	867,37	2.102,17	722,45	1.813,82	5.026,84	10.532,65
M. C. Total (%)	22,78%	25,78%	6,00%	21,58%	23,86%	100%

Em seguida passou-se à determinação dos custos indiretos da produção, comentados no tópico vindouro.

3.2.2 – Cálculo dos Custos Fixos Médios/Mês

O quadro 3 mostra os gastos mensais fixos da empresa, com exceção dos relacionados ao processo produtivo já englobados no cálculo da margem de contribuição (vide item anterior).

Quadro 3 – Custos Fixos Mensais

Custos Fixos (Média mensal 1º trimestre)	
Descrição	Valor (R\$)
Água	101,03
Energia Elétrica	450,14
Telefone	136,02
Combustíveis	150,00
Gás	25,00
Manutenção Máquinas	550,00
Transporte Funcionários	655,00
Depreciação Máquinas	680,00
Honorários diversos	250,00
Seguros	72,67
Alvará Funcionamento	34,36
Pró-labore Administração	3.000,00
Material Limpeza/Expediente	55,71
TOTAL	6.104,22

Os dados foram obtidos em diversas fontes e principalmente nos controles internos da empresa. Tal valor foi considerado no cálculo do Ponto de Equilíbrio, conforme enfocado na próxima seção.

3.2.3 – Cálculo do Ponto de Equilíbrio

No quadro 4 está representado o ponto de equilíbrio da empresa, calculado com base nos dados coletados junto aos controles internos da empresa e nas planilhas elaboradas durante a pesquisa (expressas nos quadros anteriores).

Inicialmente foi calculado o ponto de equilíbrio em unidades e posteriormente o ponto de equilíbrio em valor. Tal informação proporciona um indicativo do volume a ser faturado mensalmente para que a empresa possa equilibrar as receitas aos custos e despesas do período.

No caso do ponto de equilíbrio em unidades, este foi calculado pela fórmula do ponto de equilíbrio mix, proposta por Santos (1990). O cálculo considerou, então:

PE Mix Unidades: Custos Fixos / (Margem de Contrib. Total / Venda Unid. total)

PE Mix Unidades: R\$ 6.104,22 / (R\$ 10.532,65 / 8.340 unid)

PE Mix Unidades: 4.833,46

Em seguida, para atribuir a quantidade que cabia a cada produto, foi utilizado o percentual do volume total vendido respectivo, conforme demonstrado no quadro 4.

Para determinar o ponto de equilíbrio mix em valor, multiplicou-se a quantidade de cada produto no ponto de equilíbrio mix em unidades pelo respectivo preço de venda. O somatório de todos os produtos proporciona o faturamento mínimo (em R\$) que a empresa deve ter para alcançar o equilíbrio operacional.

Quadro 4 – Ponto de Equilíbrio

Produto	Calça	Calça	Calça	Jaqueta	Jaqueta	Totais
Referência	Trad. Básica	Cargo	Zipper/perna	Tradic.	Nylon	
M.C. Unit. R\$	0,45651	0,97752	1,44490	1,00768	2,52605	
Volume Venda	1900	2150	500	1800	1990	8.340
Percentual do Volume	22,78%	25,78%	6,00%	21,58%	23,86%	100,00%
M. C. Total R\$	867,37	2.102,17	722,45	1.813,82	5.026,84	10.532,65
Custos Fixos R\$						6.104,22
P. E. Unidades	1.101,15	1.246,04	289,78	1.043,19	1.153,31	4.833,46
Percentual do Volume	22,78%	25,78%	6,00%	21,58%	23,86%	100,00%
Preço Venda R\$	2,50	4,80	6,20	5,50	10,00	
P. E. R\$	2.752,87	5.980,98	1.796,61	5.737,56	11.533,08	27.801,11

Posteriormente à obtenção do Ponto de Equilíbrio, calculou-se a Margem de Segurança operacional, enfocada na próxima seção.

3.2.4 – Cálculo da Margem de Segurança

Após o cálculo do ponto de equilíbrio foi possível calcular a margem de segurança (tanto em unidades, quanto em reais), conforme expresso no quadro 5. Tal

procedimento informa o quanto a empresa está superando o ponto de equilíbrio ou o quanto (em unidades e em R\$) pode o faturamento diminuir até chegar ao ponto de equilíbrio.

Quadro 5 – Margem de Segurança

Produto	Calça	Calça	Calça	Jaqueta	Jaqueta	Totais
Referência	Trad. Básica	Cargo	Zipper/perna	Tradic.	Nylon	
Vendas Previstas	1900	2150	500	1800	1990	8.340
P. E. Unidades	1.101,15	1.246,04	289,78	1.043,19	1.153,31	4.833,46
M. S. Unidades	798,85	903,96	210,22	756,81	836,69	3.506,54
Preço Venda R\$	2,50	4,80	6,20	5,50	10,00	
M. S. R\$	1.997,13	4.339,02	1.303,39	4.162,44	8.366,92	20.168,89

3.2.5 – Elaboração de Relatórios Gerenciais

Os procedimentos de cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança ofertam informações que podem ser transformadas em relatórios gerenciais ou analisados diretamente em tais planilhas.

Para efeito de ilustração apresenta-se no quadro 6 uma destas possibilidades de informes gerenciais extraíveis de tais cálculos.

Quadro 6 – Relatório de rentabilidade dos serviços prestados

Produto	Calça	Calça	Calça	Jaqueta	Jaqueta	Totais
Referência	Trad.Básica	Cargo	Zipper/perna	Tradic.	Nylon	
MC unit. R\$	0,45651	0,97775	1,44490	1,00768	2,52605	
MC unit. %	18,26%	20,37%	23,30%	18,32%	25,26%	
Estimativa Venda	1.900	2.150	500	1.800	1.990	8.340 (unidades)
MC total R\$	867,37	2.102,17	722,45	1.813,82	5.026,84	10.532,65
% do total	8,24%	19,96%	6,86%	17,22%	47,72%	100,00%

Dentre as informações gerenciais obtidas de tal relatório podem ser citadas:

- a rentabilidade unitária de cada produto em valor (R\$);
- a rentabilidade unitária de cada produto em percentual (%);
- a rentabilidade total de cada produto em valor (R\$);
- a rentabilidade total de cada produto em percentual do total (%);
- quais produtos merecem ser priorizados;
- se há uniformidade de rentabilidade entre os produtos ou se há necessidade de alterações nos preços praticados, etc.

Além disso, supondo que estes cinco produtos sejam toda a produção de determinado período da empresa, basta deduzir da margem de contribuição total o valor dos custos indiretos mensais para se apurar o resultado do período. Tal cálculo está evidenciado no quadro 7.

Quadro 7 – Demonstração do Resultado do Período

Produto	Calça	Calça	Calça	Jaqueta	Jaqueta	Totais
Referência	Trad.Básica	Cargo	Zipper/perna	Tradic.	Nylon	
MC total R\$	867,37	2.102,17	722,45	1.813,82	5.026,84	10.532,65
Custos indiretos do período						6.104,22
Resultado do período						4.428,43

O próximo tópico versa sobre a implementação e monitoramento das melhorias propostas.

3.3 - IMPLANTAÇÃO E MONITORAÇÃO DAS AÇÕES DE MELHORIA PROPOSTAS

A implementação das planilhas de custos sugeridas foi facilmente conseguida pela empresa, que já está usando as mesmas em suas atividades gerenciais. Como já dispunha de recursos de informática (hardware) e planilha eletrônica (Excel), bastou um pequeno treinamento para operacionalizar as planilhas e instruções para a adequada interpretação das informações obtidas.

Quanto à monitoração das ações propostas neste estudo, resume-se à atualização dos dados das planilhas à medida que sejam necessários. Tal procedimento pode ser executado pelo gestor da empresa ou algum funcionário da área administrativa, sem maiores problemas.

4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado mostrou que é possível empregar ferramentas de análise de custos como auxílio à administração, mesmo em empresas de pequeno porte. O aporte de informações propiciado pelas planilhas elaboradas compensa o tempo despendido na coleta de dados e elaboração dos relatórios gerenciais, pois estes contribuem de forma significativa com o processo de tomada de decisão, facilitando-o.

A sua utilização continuada, com as atualizações e aprimoramentos que se fizerem necessários com o tempo, somente acrescentará maior flexibilidade decisória ao gerente da empresa pesquisada. Com a vantagem adicional de não requerer investimentos adicionais em softwares ou consultorias especializadas, desde que mantido o nível atual de operações.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- COGAN, S. Custos e Preços. São Paulo: Pioneira, 1999.
- CREPALDI, S. A. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 1998.
- DUTRA, R. G. Custos: uma abordagem prática. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- IUDÍCIBUS, S. Contabilidade Gerencial. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1986.
- LEONE, G. S. G. Curso de Contabilidade de Custos. São Paulo: Atlas, 1996.
- LEONE, G. S. G. Custos: planejamento, implementação e controle. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, E. Contabilidade de custos. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- PADOVEZE, C. L. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- PORTER, M. E. A Vantagem Competitiva das Nações. Tradução de Waltensir Dutra. São Paulo: Campus, 1993.
- SANTOS, J. J. Análise de Custos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.
- TRACY, J. A. Finanças: idéias inovadoras e dicas que realmente funcionam. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, S. Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo. 5ª ed. São Paulo: Frase, 1998.

WERNKE, R. Gestão de Custos: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2001.