

# **Aplicação do método de custeio por absorção em uma empresa informal do setor têxtil e sua perspectiva para formalização**

**Marielce de Cássia Ribeiro Tosta** (UFES) - marielce.tosta@ufes.br

**CAROLINA JUNQUEIRA PIMENTEL** (UFES) - carolinajunqueiravp@gmail.com

## **Resumo:**

*Os custos dos produtos de uma pequena empresa de confecção são fundamentais para definir sua permanência no mercado. Uma das maneiras mais comuns de se buscar a redução dos custos é manter o empreendimento na informalidade. A fim de verificar esta relação este trabalho, por meio de um estudo de caso, buscou identificar os custos de produção de uma confecção informal e compará-lo com uma simulação de formalidade da mesma. Para isto foi proposto à formação de preço para quatro produtos: Camiseta, Camisa Manga Curta, Camisa Manga  $\frac{3}{4}$  e Camisa Manga Longa. Foi utilizado o custeio de absorção por este atender à legislação fiscal e absorver todos os custos de produção o que permite a apuração do custo total de cada produto. Com o objetivo de verificar a lucratividade da empresa de maneira formal foi proposto um Demonstrativo de Resultado de Exercício para o ano de 2013. Foi possível concluir que apesar dos custos aumentarem, a formalização da empresa é viável. Além disso, outros benefícios estariam associados a esta decisão tais como a possibilidade de aumento de vendas por meio de notas fiscais uma vez que este mercado possui grande concorrência.*

**Palavras-chave:** *Setor de confecções. Mercado informal. Sistemas de custeio por absorção*

**Área temática:** *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

## **Aplicação do método de custeio por absorção em uma empresa informal do setor têxtil e sua perspectiva para formalização**

### **Resumo**

Os custos dos produtos de uma pequena empresa de confecção são fundamentais para definir sua permanência no mercado. Uma das maneiras mais comuns de se buscar a redução dos custos é manter o empreendimento na informalidade. A fim de verificar esta relação este trabalho, por meio de um estudo de caso, buscou identificar os custos de produção de uma confecção informal e compará-lo com uma simulação de formalidade da mesma. Para isto foi proposto à formação de preço para quatro produtos: Camiseta, Camisa Manga Curta, Camisa Manga  $\frac{3}{4}$  e Camisa Manga Longa. Foi utilizado o custeio de absorção por este atender à legislação fiscal e absorver todos os custos de produção o que permite a apuração do custo total de cada produto. Com o objetivo de verificar a lucratividade da empresa de maneira formal foi proposto um Demonstrativo de Resultado de Exercício para o ano de 2013. Foi possível concluir que apesar dos custos aumentarem, a formalização da empresa é viável. Além disso, outros benefícios estariam associados a esta decisão tais como a possibilidade de aumento de vendas por meio de notas fiscais uma vez que este mercado possui grande concorrência.

Palavras-chave: Setor de confecções. Mercado informal. Sistemas de custeio por absorção.

Área Temática: 4.Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

### **1 Introdução**

Em um mercado extremamente competitivo, onde as empresas buscam a todo instante garantir sua sobrevivência, a Contabilidade de Custos assumiu um papel importante, principalmente pelo fato de gerar informações confiáveis para um eficiente planejamento e uma boa tomada de decisão.

A contabilidade contribui de maneira significativa para o sucesso de um empreendimento bem como pela gestão de suas informações. Segundo Horngren, Datar e Foster (2004, p.2-3) a Contabilidade de Custos, “mede e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas ao custo de aquisição ou à utilização de recursos em uma organização”.

Viceconti e Neves (1998, p.6) afirmam que “a Contabilidade de Custos, nos seus primórdios, teve como principal função a avaliação de estoques em empresas industriais...”. E, como as operações foram ficando complexas, a Contabilidade foi evoluindo e ganhando novas funções, necessitando, portanto atender um nível mais gerencial.

Dentre as suas funções Siqueira *et al* (2005) ressaltam que os sistemas de custos constituem-se em fontes gerenciais que auxiliam os gestores a tomarem decisões com mais precisão e qualidade, em busca da obtenção de lucros e sobrevivência organizacional. Esmeraldo (2010) resalta ainda que a contabilidade produzisse informações para os diversos níveis gerenciais, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e de controle das operações e de tomada de decisões.

Desta forma, a contabilidade de custos é um sistema de informações que guarda em si a base fundamental para o desempenho administrativo e operacional, por estar diretamente relacionada com as funções de planejamento, orçamento e controle. Por meio destas análises fazem-se levantamentos relativos aos custos de mão de obra, matéria prima e custos indiretos. Além disso, são determinadas todas as despesas administrativas, comerciais e financeiras de uma empresa.

Apesar da relevância destas informações alguns setores da economia brasileira ainda não possuem o hábito de realizar tais análises. Santos (2002) afirma que não há este controle para auxiliar a tomada de decisões no setor de confecções e que a formação dos preços de venda dos produtos é feita forma amadora pelos proprietários. Filho e Khuth (2005) afirmam que as empresas de confecções têm dificuldades de se manterem competitivas no mercado por este motivo. Lee (2004) complementa este problema ao ressaltar que os próprios proprietários são os responsáveis por administrarem e conduzirem os negócios baseados apenas na experiência de mercado que possuem e que existe uma falta de informações gerenciais que permitam análises mais aprofundadas.

Um ponto importante relativa à falta de gestão adequada está diretamente associado à forma como o setor de confecções está organizado. Segundo Aquino, Francisco, Maier e Freitas (2011) o processo produtivo é composto basicamente por cinco etapas: concepção e desenvolvimento do produto, modelagem, corte, costura e acabamento. Nestas etapas os insumos (diversos tipos de tecidos e aviamentos) são transformados em produtos acabados, tais como camisetas, blusas, calças, bermudas, etc. sem nenhum tipo de controle sobre os custos gerados.

Gazzona (1997) e Henriques *et al.* (2008), ressaltam que grande parte das empresas deste segmento possui forte dependência de mão de obra direta feminina e que o processo descrito é pouco automatizado. A expertise em se costurar provém, na maioria das vezes, de alguém da própria família que transmite para as gerações sucessoras os conhecimentos necessários para o exercício da atividade.

Estas características levaram o setor a um elevado grau de informalidade nas últimas décadas. Segundo Lima (2009, p. 54) “a própria sazonalidade e a dinâmica do mercado da moda, que está cobrando uma diversificação cada vez maior, exigem mudanças muito frequentes no tipo de roupa, de tecidos e de modelos. Assim, em nome da flexibilidade, passa-se a reutilizar a terceirização e a informalidade no setor”.

Conforme Costa e Rocha (2009) o segmento de confecção é muito pulverizado, devido à facilidade de seu processo produtivo e aos baixos investimentos em modernização tecnológica. Estas características levam à existência de muitas empresas de pequeno porte e com alto grau de informalidade que acaba por prejudicar a eficiência produtiva do setor.

Souza (2006) acresce que é característico do setor de confecções o predomínio de micro, pequenas e médias empresas, e por consequência disso, a informalidade se apresenta tanto em termos de unidades produtivas como na própria geração de ocupações.

Assim sendo, percebe-se que o setor de confecções possui um grande problema de gestão associado à questão do custeio, bem como a formalização da atividade. Desta forma a fim de contribuir para minimizar este problema este trabalho analisou, por meio de um estudo de caso, a realidade de uma empresa informal do setor de confecções e propôs uma formação adequada a estes custos. Além disso, foram analisados os impactos causados na rentabilidade da atividade mediante a formalização da mesma. Especificamente foram identificados os custos e os processos de produção da confecção da forma como são realizados para propor a formação de preço para quatro produtos: Camiseta, Camisa Manga Curta, Camisa Manga  $\frac{3}{4}$  e Camisa Manga Longa atendendo as exigências legais e as normas de Contabilidade do Custeio de Absorção e por fim foi realizado um comparativo da situação atual (informalidade) e a situação futura (formalidade) do empreendimento.

## 2 Conceitos básicos de contabilidade de custos

Martins (2003, p. 17) apresenta gasto como sendo a “compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”. Dependendo da aplicação, o gasto pode ser classificado em despesas ou custos. Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (1999, p. 16) as despesas são: *"Gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração e manutenção dos negócios da empresa. Todas as despesas estão diretamente ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas e não para produzir seus bens e serviços"*.

Por outro lado, Perez Júnior e Oliveira (2009, p. 18) definem que os custos *"compreendem todos os gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens. Ou, em outras palavras, todos os gastos incorridos no processo produtivo"*. Os custos podem ser divididos quanto à natureza da relação com os produtos em diretos e indiretos. Quanto às variações no volume de produção são classificados em fixos e variáveis.

### 2.1. Métodos de custeio

Padoveze (2005, p.324) define método de custeio como sendo o “fundamento da contabilidade de custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo dos produtos. Portanto, método de custeio é um modelo de decisão, mensuração e informação”. Stark (2007, p. 39) define que “o método de custeio tem a responsabilidade de mensurar monetariamente as ocorrências que afetam o patrimônio da empresa, ou seja, ele compõe a base de dados que a empresa utiliza para levantar suas informações sobre custos”.

São vários os métodos de custeio existentes: direto ou variável, Baseado em Atividades (ABC), Absorção e etc. No entanto, segundo Padoveze (2005) não há como se determinar métodos certos ou errados. Segundo o autor os métodos de custeio a serem implementados devem se adequar aos objetivos das empresas, as disponibilidades e necessidades de informações de cada uma. Além disso, as empresas deverão escolher o método que seja adequado ao fluxo de sua produção (por ordem ou por processo).

Horngren, Foster e Datar (2004, p.211) determinam que “o custeio por absorção é o método no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos são considerados custos inventariáveis, isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação”. Vartanian (2000, p.51), por sua vez, afirma que “a principal preocupação desse método está na separação entre os custos do produto e as despesas do período”. Isso se deve ao fato de que as despesas são lançadas diretamente ao resultado.

Segundo Martins (2003) existe uma metodologia para se aplicar o método de Custeio por Absorção, que pode ser explicada em três etapas. A primeira delas é separar custos e despesas, uma vez que as despesas não podem ser alocadas aos produtos, pois pertencem ao período em que incorrem. A segunda etapa consiste em identificar os custos diretos, ou seja, aqueles que estão diretamente relacionados com os produtos. E por fim, a terceira etapa é fazer a apropriação dos custos indiretos, através de bases de rateio, uma vez que estes custos não são identificáveis diretamente aos produtos.

Segundo Motta (2000) a apropriação dos custos diretos é bem simples, ou seja, o custo direto constitui todos os itens que podem ser associados ao objeto de custeio de forma direta e economicamente viável. A apropriação dos custos indiretos, por sua vez, deve ocorrer por meio de critérios de rateio onde se adota “um índice que direcionará a distribuição do custo indireto total aos produtos”. Esses índices podem ser: Matéria-Prima (MP), Mão-de-Obra

Direta (MOD), etc. A “distribuição é feita da seguinte forma: calcula-se a porcentagem que os produtos consomem do índice adotado, então se apropria os custos indiretos baseados na porcentagem encontrada”. Desta forma, o custo total de cada produto nada mais é do que os custos diretos do produto somados com a porcentagem do índice (por exemplo: matéria-prima) consumida pelo produto multiplicada pelos custos indiretos totais.

Conforme Dubois, Kulpa e Souza (2006, p.124) o “custeio de absorção indica que cada unidade produzida “absorveu” todos os gastos necessários para obtê-la, sejam diretos, isto é, próprios do produto, ou indiretos, que são aqueles que auxiliam a produção”. Os resultados obtidos pelo custeio por absorção podem ser representados em uma demonstração de resultados do exercício (DRE).

Para Padoveze (2003) a principal vantagem do custeio de absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e que pode ser menos custoso uma vez que não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis. Outras vantagens deste método foram descritas por Wernke (2006, p.19-20):

- Atende à legislação fiscal, utilizado quando a empresa usa o sistema de custos integrado à contabilidade;
- Permite que os custos sejam apurados por centros de custos, requerendo que a empresa esteja dividida em centros de custos, podendo avaliar o desempenho de cada departamento da organização; e
- Por absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

No entanto, o método de custeio por absorção demonstra algumas desvantagens, que estão associadas ao seu uso para fins gerenciais, principalmente no que se refere à apropriação dos custos fixos aos produtos. Segundo Leone (2000) e Megliorini (2009, p.125), ressaltam-se:

- Aos rateios desses custos, cujos critérios podem ser considerados subjetivos e arbitrários;
- Aos custos dos produtos, que variam inversamente ao volume de produção, podendo, em consequência: induzir os gestores a aumentar o volume de produção com o objetivo de reduzir os custos unitários dos produtos; levar à formação de estoques; avaliar que o nível de lucratividade dos produtos depende do volume de produção;
- Poderá elevar artificialmente os custos de alguns produtos;
- Não evidencia a capacidade ociosa da entidade;
- Apresentar pouca quantidade de informações para fins gerenciais;
- Utiliza a absorção de todos os gastos no processo produtivo, não evidenciando os diferentes aspectos intrínsecos a cada elemento dos custos.

### 3 Metodologia

#### 3.1 Características gerais da empresa

A “Carol Confecções” (nome fictício usado para a empresa) é uma pequena empresa e está situada na cidade de Leopoldina, Minas Gerais, há mais de 30 anos. A empresa conta com seis funcionárias; sendo quatro destinadas à etapa de costura e duas (a proprietária e sua filha) a modelagem e ao corte. A produção está associada basicamente a quatro tipos de camisas: camiseta, camisa manga curta, camisa manga longa e camisa manga  $\frac{3}{4}$ .

A empresa utiliza o processo de produção *push*, ou seja, ela fabrica sem que haja um pedido realizado. Desta forma, há produção primeiro para depois haver as vendas. Na primeira etapa do processo de produção há a concepção e desenvolvimento das camisas. Os

modelos são criados pela proprietária e sua filha, por meio de pesquisas na internet, revistas de moda e lojas da cidade. Vários moldes são feitos para que sejam analisados e escolhidos os mais adequados. Em seguida, escolhem-se os tecidos que melhor se assentam a cada modelo e uma primeira peça é confeccionada, ou seja, é feita uma peça piloto. Nessa fase a proprietária ainda realiza o cálculo da quantidade de tecido a ser gasto e verifica no estoque sua quantidade para se determinar a compra da matéria-prima necessária a produção total.

Na etapa seguinte a proprietária faz o corte nos tecidos seguindo os padrões requeridos no projeto. A otimização dessa etapa é fundamental para evitar o desperdício de tecido. Com as peças já cortadas estas são direcionadas as costureiras (o desenvolvimento desta etapa será mais bem descrito a seguir). Por fim, a última etapa do processo visa dar acabamento aos produtos. É feito uma revisão em todas as peças produzidas no dia para detectar possíveis defeitos e não levá-los aos clientes. São pregados botões, colocam-se zíper e outros tipos de aviamentos. As peças são passadas, embaladas e colocadas na prateleira de produtos acabados.

Na etapa de costura utiliza-se processo pouco automatizado e totalmente dependente de mão-de-obra direta. O principal equipamento empregado é a máquina de costura. Definidos os modelos, tecidos e feito os cortes das peças três funcionárias passam a ser responsáveis pelas máquinas de costura reta. Nesta parte do processo, as funcionárias têm como finalidade fechar, ou, mais especificamente, juntar as peças cortadas. Findado este processo, cada funcionária irá revezar a máquina de overlock, já que há apenas uma máquina deste tipo localizada para dar acabamento as peças.

A quarta e última funcionária, chamada arrematadeira, será responsável por dar o acabamento final às camisas. Concluído esta etapa, a arrematadeira leva os produtos para uma bancada de limpeza, onde são retirados todos os fios que ficaram soltos na peça. Feito isso, as peças são transportadas para uma mesa para serem passadas, embaladas e levadas para a prateleira.

A produção das camisas varia conforme as estações do ano, sendo na primavera/verão produzidas somente camisetas e camisa manga curta e no outono/inverno apenas camisas manga longa e manga  $\frac{3}{4}$ . Com relação à mensuração dos custos da empresa este é feito pela própria proprietária. De acordo com esta são produzidas 220 camisetas e 100 camisas de manga curta a R\$55,00 e R\$60,00, respectivamente. No outono e inverno, por sua vez, a produção é de 120 camisas de manga  $\frac{3}{4}$  e 200 de manga longa a R\$60,00 e R\$70,00, respectivamente. O preço de venda dos produtos é calculado somando-se de 110% a 120% ao seu custo, dependendo do tipo da camisa.

Os custos diretos da matéria-prima são tecidos, linhas, botões, etiquetas e plásticos (Tabela 1), enquanto que a mão de obra direta é calculada dividindo o salário de R\$800,00 por 20 dias trabalhados. Isso corresponde a R\$40,00 Reais por dia. Uma vez que cada funcionária produz cinco peças por dia, o valor da mão de obra por peça é de R\$8,00.

Com relação aos custos indiretos, os únicos que a proprietária utiliza para compor o custo final dos produtos são: depreciação das máquinas e energia elétrica. No cálculo do primeiro se considera apenas os fatores eventuais que podem ocorrer na produção (comprar agulha, manutenção, etc.) sendo de R\$0,50 por peça. O custo de energia, por sua vez é obtido dividindo-se o valor total da energia mês da residência pelo número total de peças produzidas no mês o que equivale em média a R\$0,50 por peça.

Os custos totais para cada tipo de produto, segundo a proprietária, seria camisa R\$24,80; Camisa manga curta R\$ 28,30; Camisa manga  $\frac{3}{4}$  R\$ 29,80 e Camisa manga longa R\$ 32,80.

Tabela 1 – Custos diretos dos produtos em Reais por peça

<b>Custos diretos</b>	<b>Camiseta</b>	<b>Camisa manga curta</b>	<b>Camisa manga <math>\frac{3}{4}</math></b>	<b>Camisa manga longa</b>
Tecido	R\$ 15,00	R\$ 16,50	R\$ 18,00	R\$ 20,50
Linha	R\$ 0,20	R\$ 0,20	R\$ 0,20	R\$ 0,20
Botão	-	R\$ 2,00	R\$ 2,00	R\$ 2,50
Etiqueta	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50	R\$ 0,50
Plástico	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10	R\$ 0,10
Mão de Obra	R\$ 8,00	R\$ 8,00	R\$ 8,00	R\$ 8,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 23,80</b>	<b>R\$ 27,30</b>	<b>R\$ 28,80</b>	<b>R\$ 31,80</b>

Fonte: dados informados pela proprietária.

### 3.2 Obtenção e tratamento dos dados

Para realização do presente trabalho, foram realizadas 5 visitas *in loco* na empresa. Na primeira visita o objetivo foi conhecer a empresa. A segunda visita foi realizada no período de produção de camisetas e camisa manga curta, onde se pode observar alguns custos indiretos e iniciar a coleta dos dados. Na terceira visita os objetivos foram: coletar os tempos necessários para produzir uma peça de cada tipo; fotografar o espaço para realização do layout e coletar dados dos equipamentos elétricos. Na quarta visita a empresa estava produzindo apenas camisas manga  $\frac{3}{4}$  e camisa manga longa, repetindo o processo de coleta de dados dos modelos anteriores.

É importante ressaltar que, em ambas as visitas para coleta de tempo de produção/peça, foram realizadas 5 medições e que foi tirada a média delas para realizar o custeio. Isso foi necessário, pois se percebeu que em determinadas medições a costureira ficava nervosa ao perceber que estava sendo cronometrada e demorava/accelerava mais para realizar a tarefa.

A quinta e última visita foi realizada para colher dados de salário das funcionárias e também para medir o imóvel para finalização do layout da empresa. Para obtenção do custo da matéria prima, observou-se o processo produtivo e foram anotados todos os materiais necessários para produzir cada peça. Somados todos os materiais utilizados em cada produto encontrou-se o custo unitário da matéria prima.

Com relação à mão-de-obra direta (MOD), a empresa possui 4 funcionárias (costureiras), a proprietária e a filha que realizam funções específicas na confecção. Desta forma, a proprietária foi considerada gerente administrativa e a sua filha passou a ocupar o cargo gerente de produção. As demais funcionárias serão denominadas costureiras. No entanto, cabe ressaltar que das 4 costureiras, 3 delas são denominadas costureiras de peça inteira e uma delas será denominada arrematadeira.

A forma como o custo da mão de obra foi apresentado, ou seja, no valor de R\$8,00, não é compatível para uma empresa formal. Assim sendo, foi necessário cálculo mais apurado para estes valores. O custo da MOD foi realizado com base nas questões legais acrescidos dos impostos. O valor a ser pago para as gerentes ficou em R\$ 1.842,67; as costureiras de peça inteira em R\$ 1.196,35 e a costureira arrematadeira terá um salário líquido de R\$ 1.122,91. O custo total de MOD para a empresa formalizada ficou em um total de R\$ 8.397,30.

O tempo de produção para cada produto foi de: camiseta, 1,25 horas, camisa manga curta, 1,35 horas, camisa manga  $\frac{3}{4}$  1,38 horas e camisa manga longa igual há 1,45 horas. Considerando-se que são produzidas 200 camisetas, 100 camisa manga curta, 120 camisas manga  $\frac{3}{4}$  e 200 camisas manga longa, o total de horas de MOD foi de 275, 135, 165,6 e 290 horas, respectivamente. Com estes foi possível determinar o custo/hora de MOD para a

estação primavera/verão foi de R\$ 8.397,30 dividido por 410h, ficou igual a R\$20,48/hora. Para a estação outono/inverno, o custo foi de R\$ 18,43/hora.

O próximo passo foi determinar o custo unitário de mão de obra direta para cada estação. Para a camiseta e camisa manga curta o custo por hora foi de R\$ 20,48, considerando que cada um utiliza 1,25 horas e 1,35 horas respectivamente, o custo total foi de R\$ 25,60 e R\$27,65. Para a camisa manga  $\frac{3}{4}$  e manga longa o custo por hora foi de R\$ 18,43, considerando que cada modelo de camisa utiliza 1,38 horas e 1,45 horas respectivamente, o custo total foi de R\$ 25,43 e R\$ 26,72.

Uma vez calculados os custos de matéria prima, que foram mantidos os mesmos por não haver necessidade de modificações, e MOD tem-se o custo unitário direto de cada produto, sendo: R\$ 41,40 para a camiseta, R\$ 46,95 para camisa manga curta. Já camisa manga  $\frac{3}{4}$  e manga longa, obtiveram custos diretos de R\$ 46,23 e R\$ 50,52, respectivamente.

Os custos indiretos considerados neste estudo de caso foram: a depreciação das máquinas; depreciação do imóvel; energia elétrica; auxiliar de limpeza e a manutenção das máquinas que foram estimados no valor de R\$1.919,05 mês, a serem considerados na formalização da empresa (Tabela 2).

Tabela 2 – Custos Indiretos

<b>Componentes</b>	<b>Custos</b>
Depreciação das máquinas	R\$ 72,51
Depreciação do imóvel	R\$ 567,80
Energia elétrica	R\$ 142,55
Auxiliar de limpeza	R\$ 1086,19
Manutenção das máquinas	R\$ 50,00
<b>Total</b>	<b>R\$ 1919,05</b>

Fonte: elaborado pela autora

De acordo com o custeio de absorção é necessário ratear o CIF utilizando-se apenas um direcionador. Neste estudo de caso utilizou com esta finalidade o custo da Matéria Prima, por ser este valor o que mais difere entre os produtos. Considerando as duas estações e os quatro produtos, ter-se-a que ratear os CIF primeiro para as estações para posteriormente dividi-los para os produtos.

O custo da matéria prima total para a primavera/verão foi de R\$35,10 e para outono/inverno, R\$44,60. Desta forma, rateando o CIF com base na matéria prima para a primeira estação obteve-se R\$845,15 e para a segunda R\$1.073,90. O próximo passo foi ratear o valor de R\$845,15 para cada produto da estação primavera/verão. O custo da matéria prima para a camiseta foi de R\$15,80 e para a camisa de manga curto foi R\$19,30. Utilizando estes valores como direcionadores os valores dos CIF para os respectivos produtos foram de R\$380,44 e R\$464,71. Dividindo os valores encontrados pela quantidade produzida na estação têm-se os valores unitários de R\$1,73 para a camiseta e R\$4,64 para camisa de manga curto.

Para ratear o valor de R\$1.073,90 da estação outono/inverno para cada produto utilizou-se também o custo da matéria prima como direcionador. O custo da camisa manga  $\frac{3}{4}$  foi de R\$20,80 e para a camisa de manga longa foi R\$23,80. Utilizando estes valores como direcionadores os valores dos CIF para os respectivos produtos foram de R\$500,83 e R\$573,07. Dividindo os valores encontrados pela quantidade produzida na estação (120 e 200 peças) obtiveram-se os valores unitários de R\$4,17 e R\$2,87. Uma vez obtido os custos diretos e os custos indiretos pode-se determinar o valor do custo unitário total unitário (Tabela 3).

Tabela 3 – Custos Unitário Total por produto

	Camiseta	Camisa manga curta	Camisa manga $\frac{3}{4}$	Camisa manga longa
Matéria prima	15,80	19,30	20,80	23,80
MOD	25,60	27,65	25,43	26,72
Custos Indiretos	1,73	4,64	4,17	2,87
<b>Total</b>	<b>R\$43,13</b>	<b>R\$51,59</b>	<b>R\$50,40</b>	<b>R\$53,39</b>

Fonte: elaborado pela autora

#### 4 Resultados

Segundo os valores utilizados pela proprietária da empresa, o custo unitário de cada unidade produzida foi de R\$24,80 para camiseta; R\$28,30 para camisa manga curta; R\$29,30 para camisa manga  $\frac{3}{4}$  e R\$32,80 para camisa manga longa. Os valores unitários encontrados para a empresa formalizada seriam: camiseta R\$43,13, camisa manga curta R\$51,59, camisa manga  $\frac{3}{4}$  R\$50,40 e da camisa manga longa foi de R\$53,39.

A diferença entre os valores pode ser justificada pela inclusão dos encargos trabalhistas e social e pelo aumento da participação dos custos indireto. É importante frisar que apesar de tanta diferença a proprietária lucra com o produto já que o preço de venda deles é maior que o valor encontrado pelo método de custeio por absorção. Encontrado os custos passou-se calcular as receitas mensais e anuais e o custo dos produtos vendidos (Figura 1). Para isto, consideraram-se as atuais quantidades e preços praticados pela empresa e os custos obtidos pelo custeio de absorção.

Figura 1 – Cálculo da receitas e custos da empresa (mensal e anual)

RECEITAS/VENDAS				
	Quantidade	R\$	Mês	Ano
Camiseta	220	55,00	12.100,00	72.600,00
Camisa manga curta	100	60,00	6.000,00	36.000,00
Camisa manga $\frac{3}{4}$	120	60,00	7.200,00	43.200,00
Camisa manga longa	200	70,00	14.000,00	84.000,00
			<u>39.300,00</u>	<u>235.800,00</u>
CUSTOS				
Produto A	220	43,13	9.488,60	56.931,60
Produto B	100	51,59	5.159,00	30.954,00
Produto C	120	50,40	6.048,00	36.288,00
Produto D	200	53,39	10.678,00	64.068,00
			<u>31.373,60</u>	<u>188.241,60</u>

Fonte: elaborado pela autora.

A receita operacional bruta anual encontrada para a empresa foi de R\$235.800,00. Considerando que a grande maioria das empresas do setor de confecções são microempresas ou empresas de pequeno porte, neste estudo de caso, utilizou-se como opção tributária o Simples Nacional por ser este um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e

fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Ao se verificar na tabela de alíquotas do simples nacional foi possível notar que a empresa se enquadra na segunda opção, com alíquota igual a 5,47%, uma vez que a sua renda bruta está entre R\$180.000,01 a R\$360.000,00. Feita estas considerações foi possível se determinar a DRE para a empresa (Figura 2).

Figura 2 – DRE “Carol Confecções”

Carol Confecções CNPJ.: xx.xxx.xxx/xxxx-xx DRE	
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	
Vendas de Produtos	235.800,00
(-) DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA	
Impostos e Contribuições Incidentes sobre Vendas	-12.898,26
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	
	248.698,26
(-) CUSTOS DAS VENDAS	
Custo dos Produtos Vendidos	-188.241,60
RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	
	60.456,66
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	
Despesas Com Vendas:	
Comissões sobre vendas - 5%	-11.790,00
Salários e encargos	-1.842,67
Despesas Administrativas	
Salários e encargos - Setor Administrativo	-1.086,19
Despesas de depreciação	0,00
Despesas com Energia Elétrica	0,00
(-) DESPESAS FINANCEIRAS LÍQUIDAS	
Despesas Financeiras	0,00
(-) Receitas Financeiras	0,00
<b>LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO</b>	<b><u>45.737,80</u></b>

Fonte: elaborado pela autora.

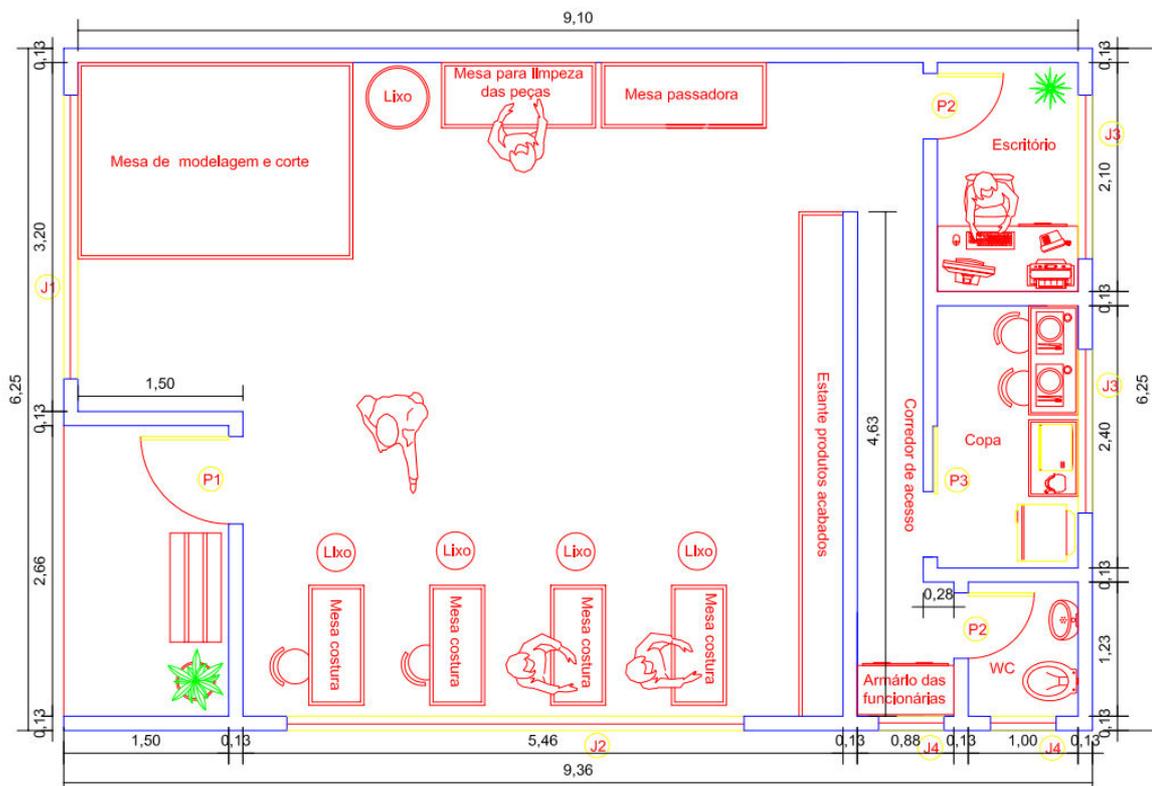
Nota-se que é necessário ter como despesas operacionais as despesas com vendas. Uma vez que a empresa irá se formalizar, julgou-se imperioso colocar comissão sobre vendas como uma despesa. Sendo assim, uma vez que a empresa não está apresentando prejuízo será inserida uma pessoa responsável por realizar as vendas, com o mesmo salário das gerentes (R\$1842,67). Esta por sua vez, por não ter obrigatoriedade com atividades dentro da empresa e ganhando comissão terá mais incentivo de vender mais não só na cidade, mas também expandir para novos mercados.

Outra despesa que passa a compor a empresa é o salário de uma secretária, para auxiliar na parte administrativa. Considerou-se como base de cálculo o salário pago para as costureiras no valor de R\$ 1.086,19. Mesmo incluindo estas despesas a empresa apresentou lucro anual no valor de R\$ 45.737,80.

Pelas considerações apresentadas neste trabalho, tem-se como proposta um novo layout para a empresa. A formalização da mesma necessitará de espaço mais apropriado para

suas atividades. Por este motivo, julgou-se necessária realizar uma melhoria na infra estrutura física e no layout com o intuito de tornar o processo produtivo mais eficiente (Figura 3).

Figura 3 – Layout proposto



Fonte: Autora

Para aumentar a capacidade de produção, foi inserido dentro da empresa: um banheiro, uma copa e um escritório. O banheiro para reduzir o tempo de locomoção das funcionárias (o banheiro atualmente está localizado dentro da residência da proprietária, em local afastado). A copa para possibilitar alimentações e lanches rápidos e o escritório para facilitar as vendas e melhorar a parte administrativa. Estas considerações são importantes ainda para aumentar a privacidade da família da proprietária uma vez que atualmente se utiliza a mesma para atender as funções citadas.

No layout proposto foi possível observar que a empresa necessitará de reformas. Sendo assim, foi feito um orçamento com um engenheiro civil da cidade. O valor do investimento será de R\$ 20.478,60. Visto que a empresa não tem nenhum prejuízo, este valor não é alto. A proprietária com o intuito de melhorar seu empreendimento poderia realizar a obra e com as novas melhorias aumentaria sua capacidade de produção.

## 5 Conclusões

O custeio por absorção proposto para a empresa “Carol Confeções” se mostrou eficiente, uma vez que na confecção o controle para auxiliar a tomada de decisões e a formação dos preços de venda dos produtos é feito de forma amadora pela proprietária.

As diferenças dos custos apurados pelo método de custeio por absorção e o método da proprietária eram de se esperar, uma vez que não é levado em consideração nenhum custo indireto e nem os impostos. No entanto, cabe evidenciar que quando o empreendedor sonega

os tributos com o intuito de reduzir custos ele acaba por abrir mão de outras possibilidades que aumentariam o seu volume de vendas. Entre estes: a possibilidade de se contratar melhores profissionais e o aumento das vendas com notas fiscais.

Embora aparentemente haja redução de custos na verdade o cálculo equivocado se revela mais prejudicial do que a economia daquele valor. A percepção falsa da margem de lucro de mais de 100% manteve durante todo este tempo o empreendimento estagnado, pois psicologicamente a empreendedora achava que não era possível um lucro maior que este patamar.

Após este estudo constatou-se um lucro médio de 10%. Consequentemente o redimensionamento da margem de lucro pode levar a empresa a um crescimento não experimentado até então. Apesar dos custos aumentarem, a formalização da empresa é necessária haja vista a grande concorrência no mercado. A sonegação fiscal inevitavelmente gera uma concorrência desleal com os contribuintes regulares. A tendência lógica do reequilíbrio na concorrência seria uma provável denúncia junto aos órgãos de fiscalização para aqueles que se sentem prejudicados contra as empresas regulares.

Apenas para finalizar, vale ressaltar que a empresa possui tradição de mercado e independente dos custos subirem com a formalização da mesma, esse fator é extremamente positivo. Por ser referência em qualidade, a possibilidade de formalizar e consequentemente de criação de uma marca podem fazer com que a empresa aumente sua margem de lucro e, portanto, seu lucro global. Sendo assim, a formalização será um fator positivo já que a empresa poderá expandir novos mercados e acima de tudo obter lucratividade.

## Referências

AQUINO, R. S. L. de. **Historia das sociedades:** das sociedades modernas as sociedades atuais. 37. ed. Rio de Janeiro: Record, 1999. 643p.

AQUINO, D. S. de.; FRANCISCO, A. C. de.; MAIER, R. C.; FREITAS, J. D. de.; **Análise da qualidade de vida no setor de costura de uma indústria de confecção.** Trabalho apresentado no I Congresso Brasileiro de Engenharia de Produção, 2011. Disponível em: <<http://www.aprepro.org.br/conbrepro/2011/anais/artigos/Ergonomia%20e%20seguranca%20do%20trabalho/Psicologia%20do%20trabalho/A873.pdf>>. Acesso em: 25 jan. 2013.

COSTA, Ana Cristina Rodrigues da; ROCHA, Érico Rial Pinto da. Panorama da cadeia produtiva têxtil e de confecções e a questão da inovação. **BNDES Setorial**, Rio de Janeiro, n. 29, p. 159-202, mar. 2009.

DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luiz Eurico de. **Gestão de Custos e Formação de Preços.** Conceitos, modelos e instrumentos. Abordagem do capital de giro e da margem de competitividade. São Paulo: Atlas, 2006.

ESMERALDO, Erlane Costa Mendes. **Custeio Variável como Ferramenta de Análise Gerencial nas empresas do segmento educacional.** 46f. Monografia. Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade Lourenço Filho, Fortaleza, 2010.

FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FILHO, J. R. de T.; KHUTH, V. **Aplicação do sistema de custeio meta às empresas do setor faccionista de costura:** um estudo de caso. Trabalho apresentado no XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Porto Alegre, 2005. Disponível em:

<[http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2005\\_Enegep0302\\_1719.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2005_Enegep0302_1719.pdf)>. Acesso em: 20 jan. 2013.

GAZZONA, R. da S. Trabalho Feminino na Indústria do Vestuário. **Educação & Sociedade**, Campinas, ano XVIII, v. 18, n. 61, 1997. Disponível em:

<<http://www.scielo.br/pdf/es/v18n61/4700.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 2013.

HENRIQUES, R. P; GONÇALVES, A. A. **Modelo computadorizado para simulação dos prazos de produção e de entrega na indústria de confecção**. Trabalho apresentado no XXVIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção, Rio de Janeiro, 2008. Disponível em: <[http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008\\_TN\\_STO\\_080\\_609\\_10848.pdf](http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2008_TN_STO_080_609_10848.pdf)>. Acesso em: 05 fev. 2013.

HORNGREEN, Charles T.; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos: uma nova abordagem**. 11. ed. São Paulo: Pearson, 2004.

LEE, Ruben Yoon. **Implantação e Aplicações de um sistema de Custeio Direto em uma confecção**. 100f. Monografia. Curso de Graduação em Engenharia de Produção, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LEONE, G. S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, Ângela Maria de Sousa. **As Faces da Subcontratação do Trabalho: um estudo com trabalhadores e trabalhadoras da confecção de roupas de Cianorte e região**. Tese (Doutorado) Instituto de Filosofia e Ciências Humanas (IFCH) - Universidade de Campinas. Programa de Pós-Graduação. Doutorado em Ciências Sociais. CAMPINAS: UNICAMP, 2009.

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

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

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. 205f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Escola de Engenharia de São Carlos-USP, São Carlos.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Avançada**. São Paulo. Thompson, 2005.

\_\_\_\_\_, C. L. **Curso básico gerencial de custos**: para cursos de administração de empresas, economia e engenharia. São Paulo: Thomson, 2003.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de. **Contabilidade de custos para não contadores**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PEREZ JÚNIOR, J. H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, A. M. F. de. **A implantação do custeio ABC em pequenas empresas de confecções**: um estudo de caso. 2002. 100f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SIQUEIRA, S.; OTT, E.; VIEIRA, E. P. **O sistema de custos como Instrumento de Apoio ao Processo Decisório**: um estudo em indústrias do setor metal-mecânico da região noroeste do estado do RS. Trabalho apresentado no IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Disponível em  
<[https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:VBemyIrsWfsJ:www.intercostos.org/documentos/custos\\_209.pdf+&hl=pt&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESgHsWpoW9QprnWUdTW7ZkHCnlCSD0\\_VBw8cri35rcCFy9OpRhNnfjVHEIyk9eDsnUMf3y4ulj-QODHMVBzlcGfoBvKPTiBiyIV7liYi1losbT0wWaCEX8bbkjDpfHYoe4Tz0RRh&sig=AHIEtbRXe8q5ppyO74l6xzp3qVfXN2Ni7Q](https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:VBemyIrsWfsJ:www.intercostos.org/documentos/custos_209.pdf+&hl=pt&gl=br&pid=bl&srcid=ADGEESgHsWpoW9QprnWUdTW7ZkHCnlCSD0_VBw8cri35rcCFy9OpRhNnfjVHEIyk9eDsnUMf3y4ulj-QODHMVBzlcGfoBvKPTiBiyIV7liYi1losbT0wWaCEX8bbkjDpfHYoe4Tz0RRh&sig=AHIEtbRXe8q5ppyO74l6xzp3qVfXN2Ni7Q)>. Acesso em: 10 mar. 2013.

SOUZA, Elnivan. **Comportamento Empreendedor e Crescimento de Empresas Cearenses de Confecção**. Fortaleza, 2006. 95 p. Monografia (Graduação) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade – Universidade Federal do Ceará.

STARK, J. A. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

VARTANIAN, G. H. **O método de Custeio Pleno: uma análise conceitual e empírica**. São Paulo. 2000. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2000.

VICECONTI, P. E. V.; NEVES, Silvério das. **Contabilidade de Custos**: um enfoque direto e objetivo. São Paulo: Frase, 1998.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**: Ênfase em aplicações e casos nacionais. São Paulo: Saraiva, 2006.