

**PROPOSTA DE UM QUESTIONÁRIO PARA IDENTIFICAÇÃO DA PERCEPÇÃO  
DOS GESTORES DAS EMPRESAS DE CONFECÇÕES EM RELAÇÃO ÀS  
PRÁTICAS GERENCIAIS DA CONTABILIDADE CUSTOS**

**Patricia Colletti**

Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá. E-mail: patriciacolletti@hotmail.com

**Katia Abbas**

Doutora em Engenharia da Produção. Professora do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: katia\_abbas@yahoo.com.br

**Valter da Silva Faia**

Mestrando em Administração. Professor do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá. E-mail: valterfaia@gmail.com

**Resumo**

Diante da importância assumida pela Contabilidade de Custos no contexto organizacional, o objetivo desta pesquisa é elaborar um questionário para aplicação em indústrias de confecções, para verificar a percepção dos gestores destas empresas em relação às práticas gerenciais da contabilidade de custos para o controle, tomada de decisão e formação do preço de venda dos produtos. Para tanto, essa pesquisa é aplicada, qualitativa, exploratória e bibliográfica. Após a elaboração da Fundamentação Teórica, que possibilitou o conhecimento das práticas gerenciais, foi elaborado o questionário, composto de questões relacionadas aos objetivos da pesquisa. As práticas gerenciais para controle são o custeio por absorção e o custo padrão; para tomada de decisão são o custeio variável, o método das seções homogêneas e o custeio baseado em atividades; e os critérios para calcular os preços de venda são o baseado nos custos, nas decisões das empresas concorrentes, nas características do mercado e o misto.

**Palavras chave:** Contabilidade de custos; Práticas gerenciais; Métodos de custeio; Custo padrão; Formação do preço de venda.

**Área n° 01:** controladoria e contabilidade gerencial.

**Subárea n° 1.3:** contabilidade, gestão e análise de custos.

## **1 INTRODUÇÃO**

Com a globalização do mercado e das atuais condições de competitividade, as empresas estão implantando, cada vez mais, modernas estratégias de produção. Dessa forma, existe a necessidade de novos princípios de gestão, já que o objetivo não é mais somente a eliminação de perdas da produção, avaliação dos estoques e determinação dos resultados do período, como acontecia no passado.

Para isso, existe um conjunto de técnicas que fazem com que os dirigentes das empresas se obriguem a repensar seu processo de gerenciamento. As empresas devem possuir informações que sejam suficientes para subsidiar o processo de controle e tomada de decisões no atual ambiente competitivo, ou seja, as informações disponíveis das empresas devem contemplar a necessidade um bom gerenciamento, visando acompanhar as tecnologias operacionais que decorrem da evolução do gerenciamento dos processos da organização (BORNIA, 2009).

Assim, no mundo contemporâneo globalizado, as empresas precisam continuamente aprimorar seus instrumentos de gestão (BORNIA, 2009). Segundo Kaplan e Cooper (1998), as mudanças nos negócios ocorridas desde meados da década de 70, desencadeadas pela competição global provocaram inovações quanto à utilização de informações financeiras e não-financeiras pelas empresas, fazendo com que crescesse a necessidade de informações relevantes relacionadas a custos.

No contexto atual, devido às mudanças na conjuntura econômica e as necessidades crescentes de informações, a contabilidade de custos passou a ser sinônimo de vantagem competitiva nas empresas, sendo assim incorporada no processo de formação de suas estratégias. Utilizando as informações de custos, as empresas podem identificar vantagens estratégicas no mercado que atuam (MAHER, 2001).

O sistema produtivo de uma empresa moderna é muito diferente de uma empresa tradicional, onde se produziam poucos tipos produtos, porém em grande volume. Além disso, os produtos eram padronizados. No sistema produtivo de uma empresa moderna é necessário uma flexibilidade no processo produtivo, visto que é preciso fabricar vários tipos de produtos com o objetivo de atender às necessidades do consumidor, em prazos mais curtos, com menor vida útil, preços baixos e boa qualidade.

Tendo em vista que a empresa moderna não absorve as ineficiências mas, por outro lado, evita-as ao máximo, a contabilidade de custos é necessária e importante, visto que pode fornecer estruturas sólidas em duas tarefas: o controle e a decisão.

Leone (1997, p. 19) menciona que “a contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisão”.

Para Beuren, Sousa e Raupp (2003, p. 3):

É necessário que os gestores tenham à sua disposição informações relevantes e tempestivas, pertinentes aos custos da empresa, de modo que estas se configurem em subsídios para otimizar o desempenho empresarial. Estas informações são fornecidas pela Contabilidade de Custos, que apresenta relatórios que auxiliam na gestão de custos, com ênfase na elaboração e definição de estratégias competitivas que sirvam ao controle e à tomada de decisões.

Assim, tendo em vista que a contabilidade de custos é uma das principais fontes de informações gerenciais para todos os tipos de organizações, inclusas nestas as empresas de confecções, o objetivo desta pesquisa é elaborar um questionário para aplicação em indústrias de confecções, para verificar a percepção dos gestores destas empresas em relação às práticas gerenciais da contabilidade de custos para o controle, tomada de decisão e formação do preço de venda dos produtos.

Para tanto, esta pesquisa está estruturado em mais quatro seções. A segunda seção apresenta a fundamentação teórica na qual discorre a respeito das práticas gerenciais da contabilidade de custos. A terceira seção apresenta a metodologia do trabalho. Em seguida, a quarta seção, apresenta o questionário. Por fim, a quinta seção apresenta as considerações finais do estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Práticas Gerenciais da Contabilidade de Custos: Quais São e Como Funcionam?**

A contabilidade de custos existe para suprir a necessidade de informações como instrumento de auxílio para a administração. Qualquer atividade que manipule valores está sujeita ao controle dos custos.

A contabilidade de custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer

dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão. O controle está entrelaçado com o planejamento, porque indica a decisão antecipada do que deveria acontecer. E no que tange à decisão, seu papel é de suma importância, pois permite informações sobre as consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda e opção de compra ou produção, dentre outras (BORNIA, 2009; MARTINS, 2010).

As práticas gerenciais para controle são:

- o custo padrão; e
- o custeio por absorção.

Já, as práticas gerenciais para tomada de decisão são, dentre outras:

- o custeio variável;
- o método das seções homogêneas; e
- o custeio baseado em atividades;

Há também os critérios apresentados pela literatura para calcular os preços de venda, que são:

- o método baseado nos custos;
- o método baseado nas decisões das empresas concorrentes;
- o método baseado nas características do mercado; e
- o método misto.

Assim, a contabilidade de custos passou a desempenhar um importante papel como sistema de informações gerenciais, obtendo lugar de destaque nas empresas (BORNIA, 2009).

### 2.1.1 Métodos de custeio

Segundo Martins e Rocha (2010, p. 45) “a expressão métodos de custeio diz respeito à composição do valor do custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor”.

Assim, os métodos de custeio determinam o modo de valoração de um objeto de custeio, ou seja, o custeio variável fornece a margem de contribuição, o custeio baseado em atividades fornece o custo das atividades e o custeio por absorção atende aos usuários externo (MEGLIORINI, 2012).

A escolha do método depende do tipo de informação necessária aos gestores, porém Martins e Rocha (2010, p. 166) ressaltam que:

nenhum método de custeio atende a todas as necessidades informativas dos gestores, dada a complexidade do processo de administração das organizações; nenhuma informação de custos, qualquer que seja o método de custeio, substitui o julgamento e o bom senso das pessoas que analisam e das que decidem. O melhor será aquele que melhor ajude a resolver o problema que se apresente em determinada situação, induzindo os gestores a tomar decisões adequadas em cada caso.

Vários são os métodos encontrados na literatura, e Kaplan e Copper (1998) e Megliorini (2012) dividem os métodos de custeio em tradicionais e contemporâneos. Os métodos tradicionais foram criados em um período em que os custos diretos representavam a parcela maior dos custos da empresa, portanto o rateio de acordo quantidade produzida não distorcia o custo dos produtos. Os métodos contemporâneos, por sua vez, foram criados para as empresas modernas, onde os custos indiretos tem papel preponderante.

Entre os métodos tradicionais estão o custeio por absorção, o método das seções homogêneas (RKW) e o custeio variável e, entre os métodos contemporâneos estão o custeio baseado em atividades (ABC), o custeio baseado em atividades e tempo (TDABC) e o método da unidade de esforço de produção (UEP).

O custeio por absorção, utilizado para avaliar os estoques e o custo dos produtos vendidos, segundo Martins (2010) e Megliorini (2012), caracteriza-se por apropriar custos fixos e custos variáveis aos produtos. Desse modo, os produtos fabricados “absorvem” todos os custos incorridos de um período. Ou seja, consiste na apropriação de todos os custos de produção de bens elaborados, e só os de produção, ou seja, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos.

Portanto, este método incorre na separação entre custos e despesas, sendo que apenas os custos comporão o produto. É o método aceito pela Legislação do Imposto de Renda, sendo portanto uma vantagem do método. O custo das mercadorias vendidas, apresentado na Demonstração do Resultado do Exercício, é obtido através deste método de custeio.

A desvantagem do método está na mensuração de custos indiretos de fabricação, posto que se faz necessário ratear tais valores para alocação à cada produto e, com isso, depara-se com critérios subjetivos nem sempre condizentes com a fiel representação da realidade (SANTOS, 2009).

O custeio variável, também conhecido por custeio direto, é assim denominado pela sua

característica principal, que é a de alocar aos produtos somente os custos variáveis. Desta forma, todos os custos fixos são tratados como despesas, e não alocados aos produtos. A utilização deste método é, normalmente, gerencial e tem uso bastante específico e, de certa forma, limitado.

Assim, enquanto no custeio por absorção os custos fixos compõem o custo dos produtos, ou seja, são alocados a eles através de bases de rateio, no custeio variável, esse custos não são atribuídos aos produtos, portanto não são alocados através de rateio, mas sim, são tratados como custos do período indo diretamente para o resultado do exercício (SOUZA; CLEMENTE, 2011; MEGLIORINI, 2012).

Leone (1997, p.322) concorda com Megliorini e Souza e Clemente e ressalta que:

o critério do custeio variável fundamenta-se na idéia de que os custos e as despesas que devem ser inventariáveis (debitados aos produtos em processamento e acabados) serão apenas aqueles diretamente identificados com a atividade produtiva e que sejam variáveis em relação a uma medida (referência, base, volume) dessa atividade. Os demais custos de produção, definidos como periódicos, repetitivos e fixos, serão debitados diretamente contra o resultado do período.

Em relação à desvantagem do método, Bornia (2009) cita que o custeio variável está relacionado com a utilização de custos somente para o apoio a decisões de curto prazo, onde os custos variáveis tornam-se relevantes e os custos fixos não.

A vantagem da adoção do método de custeio variável é que, de acordo com Megliorini (2012), a absorção dos custos fixos à produção pode dificultar o conhecimento dos custos dos produtos e seu uso na tomada de decisões. Isso ocorre porque são classificados como custos indiretos, e essa apropriação ocorre por rateio. Assim, quando um volume de produção varia, o custo dos produtos também se altera, por consequência da divisão de um valor fixo pelo volume produzido, e isso prejudica as decisões do gestor para estabelecer o preço de venda dos produtos.

Possivelmente, a maior vantagem que este método possui, é o cálculo da margem de contribuição, que é encontrada subtraindo-se os custos variáveis do preço de venda conforme equação 1. O resultado deste cálculo (desde que um valor positivo) indica quanto cada produto auxilia no pagamento dos custos indiretos e fixos (MARTINS, 2010), ou seja, o cálculo da margem de contribuição mostra qual é o produto que mais contribui para a empresa, provocando uma “sobra” entre receita e custo variável, e que, portanto, deve ter sua produção incentivada, pois tem a maior margem de contribuição por unidade.

$$MC = PV - (CV + DV) \quad (1)$$

Bornia (2009), Martins (2010) e Santos (2009) dizem que o cálculo da margem de contribuição é essencial para auxiliar os administradores a decidirem se um segmento produtivo deve ser abandonado ou não. A curto prazo, se o produto recupera mais que seus custos variáveis, está dando uma contribuição aos lucros gerais. Esta informação é fornecida prontamente dentro da abordagem de contribuição.

Através do custeio variável, também é possível obter o ponto de equilíbrio que segundo Bornia (2009) e Santos (2009) é a determinação do volume mínimo de vendas que a empresa necessita realizar para não incorrer em prejuízo, ou seja, é o nível de vendas em que o lucro é nulo. O ponto de equilíbrio nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais.

O cálculo do ponto de equilíbrio tem, de certa forma, atendido satisfatoriamente às decisões empresariais relativas a:

- a) alteração do *mix* de vendas, tendo em vista o comportamento do mercado;
- b) alteração de políticas de vendas com relação a lançamentos de novos produtos;
- c) definição do *mix* de produtos, do nível de produção e preço do produto;
- d) dar solução a muitas perguntas que exigem respostas rápidas, tais como quantas unidades de produto devem ser vendidas para se obter determinado montante de lucro. Ou, o que acontecerá com o lucro se o preço aumentar ou diminuir, e o que acontecerá com o ponto de equilíbrio se determinada matéria prima aumentar e não tiver condições de ser repassada aos preços dos produtos;
- e) avaliação de desempenho através da análise da margem de contribuição de cada produto; e
- f) planejamento e controle de vendas e de resultados, dentre outros.

O método das seções homogêneas teve sua origem na Alemanha, no início do século XX, e encontra diversas denominações na literatura. De acordo com Bornia (2009), pode ser chamado de Método dos Centros de Custos, Método das Seções Homogêneas, Mapa de Localização de Custos e, conforme Vartanian (2000), também pode ser chamado por Custeio Pleno.

Para Nascimento et al. *apud* Vartanian (2000), no Brasil o método é mais conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo conselho governamental alemão para assuntos econômicos (*ReichskuratoriumfurWirtschaftlichkeit*).

Neste método, tanto os custos e as despesas são alocados aos centros de custos e após, aos produtos. Nas palavras de Martins (2010, p. 220) o método das seções homogêneas “consiste no rateio não só dos custos de produção como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos”. Assim, segundo este autor, é possível obter o “custo de produzir e vender, bastando então acrescentar o lucro desejado para se obter o preço de venda final”.

Portanto, a diferença deste método com o custeio por absorção reside no fato que aquele aloca custos e despesas, enquanto este, o custeio por absorção, aloca apenas os custos aos produtos. Ressalta-se que ambos podem dividir a empresa em centros de custos.

A principal vantagem do método é que ele assegura a recuperação total dos custos e a obtenção de uma margem planejada de lucros, o que é especialmente importante na fixação dos preços no longo prazo. O uso difundido desse método, com sua ênfase sobre a recuperação total dos custos, tende a introduzir no mercado um grau de estabilidade dos preços (BACKER; JACOBSEN *apud* VARTANIAN, 2000).

Já, as desvantagens, de acordo com Backer e Jacobsen (*apud* VARTANIAN, 2000) são três: a primeira é que não é levada em consideração a elasticidade da procura, a qual não pode ser calculada prontamente. Portanto, um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente será realista para a maioria dos negócios.

A segunda, é que o método não considera o fator da concorrência. A empresa não deve presumir que suas funções estejam sendo desempenhadas com eficiência máxima e que pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Pelo contrário, ela deve esforçar-se para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais à concorrência ou menores, porém sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório.

E a terceira, é que aplica-se aos custos dos produtos uma porcentagem uniforme, como provisão de lucros. Com isso deixa-se de reconhecer que nem todos os produtos podem gerar lucros a uma mesma taxa.

Já, o custeio baseado em atividades, conhecido como ABC (*Activity-Based Costing*) surgiu com o objetivo reduzir as distorções provocadas pelos rateios arbitrário dos custos indiretos, considerada a principal crítica aos métodos de custeio tradicionais.

Este método de custeio se caracteriza por direcionar os custos fixos e indiretos aos produtos por meio das atividades, visto que, as atividades consomem os custos e os produtos consomem as atividades. Desta forma, todos os custos chegam até os produtos sem critérios

de rateio e sim por direcionadores (COGAN, 1997; KAPLAN; COOPER, 1998; MARTINS, 2010; NAKAGAWA, 2001).

De acordo com Megliorini (2012), os recursos de uma empresa são consumidos pelas atividades executadas, e os produtos, serviços ou outros objetos de custeio resultam das atividades que esses recursos requerem. Assim, os custos indiretos são apropriados, inicialmente, as atividades e, em uma etapa seguinte, aos produtos, serviços ou outros objetos de custeio que demandaram tais atividades.

Nas palavras de Bornia (2009, p. 112):

os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com a intensidade de uso.

Dentre as vantagens deste método, citadas por Cogan (1997) e Jayson (1984, apud ATKINSON et al., 2000) têm-se a flexibilidade em gerar relatórios, que podem ter seu foco voltado para atividades, recursos, fornecedores, clientes e produtos, dentre outros. Além disso, oferece mais acurácia na apuração dos custos do processo produtivo, principalmente quando existem custos indiretos elevados, grande *mix* de produtos e grande quantidade de clientes.

Já, as desvantagens deste método se relacionam, em grande parte, com a dificuldade de implantação e a complexidade do sistema em si, bem como na identificação de direcionadores às atividades. Aliado a um longo período de implantação e adaptação da empresa, há um alto custo de implantação e necessidade de uma equipe especializada e dedicada. E, isto amplia o risco de abandono do projeto (MARTINS, 2010).

Além destes métodos, a literatura também apresenta o método da unidade de esforço de produção (UEP) e o custeio baseado em atividades e tempo ou *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), que não muito utilizados pelas empresas brasileiras.

### 2.1.2 Custo padrão

O custo padrão é uma técnica auxiliar aos métodos de custeio, ou seja, não é um método para obter o custo de um produto, mas sim deve fornecer um padrão de comportamento para os custos, ou ainda, suporte para o controle de custos da empresa.

O custo padrão é o custo planejado para um produto e deve ser calculado antes da produção. Ele deve refletir as condições de eficiência do período em que o produto será fabricado. Assim, em seu cálculo, precisam ser levadas em consideração as metas de eficiência desejadas no que diz respeito ao consumo de materiais, ao emprego de mão de obra, ao uso de equipamentos e de estrutura da empresa.

Esta técnica possibilita condições para controle e a avaliação da eficiência do processo produtivo. Confrontando o consumo real dos recursos com seus padrões, é possível localizar divergências, o que permite aos gestores manter os custos dentro de limites de variação aceitáveis (MEGLIORINI, 2012).

### 2.1.3 Critérios para formação do preço de venda

É generalizada a ideia de que uma das finalidades da contabilidade de custos é fornecimento do preço de venda. Para administrar preços de venda é necessário conhecer o custo do produto, mas essa informação, por si só, embora seja necessária, não é suficiente. Além do custo, é preciso saber outras informações, como o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos concorrentes, os preços de produtos substitutos e a estratégia de *marketing* da empresa, dentre outras informações. E todas estas variáveis dependem também do tipo de mercado em que a empresa atua, que vai desde o monopólio ou do monopólio até a concorrência perfeita e mercado de *commodities*, dentre outros. O importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com a sua política de preços, de acordo com Martins (2010).

A literatura apresenta os seguintes métodos que podem ser adotados pelas empresas para formação do preço de venda: método baseado nos custos; método baseado nas decisões das empresas concorrentes; método baseado nas características do mercado; e o método misto.

No método baseado nos custos, após obter o custo do produto, através de um método de custeio, a empresa adiciona a este custo uma margem, chamada *mark-up*, para cobrir os lucros por ela desejados.

Nos método baseado nas decisões das empresas concorrentes, os preços devem ser comparados com os preços das empresas concorrentes.

No método baseado nas características do mercado, é necessário que o administrador tenha conhecimento do mercado, visto que, com esse conhecimento ele pode decidir atrair clientes com maior poder aquisitivo, ou pelo contrário, com menor poder aquisitivo.

Já no método misto, devem ser observados os custos envolvidos, as decisões da concorrência e também as características do mercado.

Megliorini (2012) ressalta que o preço de venda dos produtos é definido pelo mercado, e não pelas as empresas. Porém é imprescindível que as empresas calculem seus custos para determinar se é viável determinado produto por um preço tal que permita que o lucro gerado remunere os investimentos realizados.

De acordo com Bornia (2009), antes que se comece a fabricar os produtos ainda na fase de desenvolvimento do projeto, a empresa deve calcular o custo de seu produto para certificar de que ele não ultrapasse o valor que ela pode despende para fabrica-lo, de modo a atender interesse dos consumidores e as expectativas de lucro dos proprietários da empresa. Portanto, tal custo passa a representar o custo-meta. Se o custo desse produto calculado na fase de desenvolvimento do projeto ultrapassar o limite, a empresa deverá reformular o projeto ou encontrar meios de reduzir o custo até atingir o valor determinado.

### **3 METODOLOGIA**

Para atingir o objetivo do trabalho, essa pesquisa se classifica da seguinte forma: quanto a sua natureza é aplicada, quanto à forma de abordagem do problema é qualitativa; quanto aos objetivos é exploratória; e quanto aos procedimentos técnicos é bibliográfica.

Quanto a sua natureza, essa pesquisa é Aplicada, pois segundo Silva e Menezes (2001) objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática dirigidos à solução de problemas específicos. Ou seja, após organizar referência bibliográfica sobre as práticas gerenciais da contabilidade de custos para o controle, tomada de decisão e formação do preço de venda dos produtos, pretende-se elaborar um questionário quem envolva estas práticas. O objetivo deste questionário é identificar a percepção dos gestores das empresas de confecções quanto à estas práticas.

Quanto a forma de abordagem do problema é pesquisa qualitativa, que segundo Beuren (2003), apesar da Contabilidade trabalhar basicamente com números, como é o caso da Contabilidade de Custos, ela é uma ciência social e não uma ciência exata.

Quanto aos objetivos, de acordo com a classificação de Gil (2002), essa pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois objetiva proporcionar uma visão aproximativa do problema com o objetivo de torná-lo explícito. Assim, sendo exploratória, essa pesquisa tem como objetivo elaborar um questionário para aplicação em indústrias de confecções, para verificar a percepção dos gestores destas empresas em relação às práticas gerenciais da contabilidade de custos para o controle, tomada de decisão e formação do preço de venda dos produtos.

Quanto aos procedimentos técnicos, conforme o referido autor (GIL, 2002), essa pesquisa pode ser classificada como bibliográfica, pois contribui para obter informações, conhecer e compreender as práticas gerenciais da contabilidade de custos que estão publicadas em livros, revistas, publicações avulsas, imprensa escrita e até eletronicamente, disponibilizada na *internet*. A pesquisa exploratória assume a forma de pesquisa bibliográfica.

#### 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Este item apresenta o questionário, elaborado a partir do referencial teórico levantado no item 2 desta pesquisa, que identifica e aborda a práticas gerenciais da Contabilidade de Custos para o controle, tomada de decisão e também os critérios utilizados pelas empresas para calcular os preços de venda.

O questionário envolve questões sobre:

- o entrevistado (Quadro 1);
- a gestão de custos da empresa, ou seja, as práticas gerenciais da Contabilidade de Custos (Quadro 2);
- o grau de satisfação dos gestores em relação às práticas gerenciais da Contabilidade de Custos (Quadro 3);
- a empresa (Quadro 4).

As práticas gerenciais para controle são o método do custeio por absorção e o custo padrão. As práticas gerenciais para tomada de decisão são o custeio variável, o método das seções homogêneas e o método do custeio baseado em atividades. Já, os critérios utilizados apresentados pela literatura para calcular os preços de venda são o método baseado nos custos, o método baseado nas decisões das empresas concorrentes, o método baseado nas características do mercado e também o método misto.

O questionário é objetivo, limitado em extensão e as perguntas são fechadas. Algumas questões foram elaboradas tomando-se por base os trabalhos de Almeida e Santos (2007) e Machado et al. (2008).

Assim, este questionário contém apenas questões relacionadas aos objetivos da pesquisa, ou seja, questões relacionadas a estas práticas gerenciais e está direcionado para as empresas de confecções.

Parte I – Sobre o Entrevistado	
Nome:	
Empresa:	
Cargo:	
Tempo que trabalha no cargo:	
Idade:	
Formação profissional:	
Conhecimento em gestão de custos:	( ) Nenhum ( ) Pouco ( ) Muito

Fonte: Elaborado pelos autores

**Quadro 1 – Questionário: questões sobre o entrevistado**

Parte II – Sobre a Gestão de Custos na Empresa	
<b>Identificação da unidade e do cargo</b>	
Há uma unidade organizacional responsável exclusivamente pela contabilidade e gestão de custos?	( ) Sim ( ) Não
Caso a resposta a questão 1 tenha sido “Sim”, especifique:	
Qual a denominação dada a unidade que exerce as funções de custos (ex: unidade, departamento, setor, diretoria...)?	
Qual a denominação dada ao cargo pelo responsável hierárquico pela unidade de custos?	
A quem o responsável pela unidade organizacional que exerce as funções de custos está subordinado?	
<b>Identificação profissional</b> (as questões a seguir referem-se ao profissional responsável pela unidade organizacional de custos ou a unidade que exerce as funções de custo, quando aquela não existir)	
Em que ano nasceu?	
Em que curso de graduação é formado?	
Em que curso de pós-graduação é formado?	
<b>Identificação das práticas de custos e de como são calculados o custo na empresa</b>	
Na empresa é utilizado algum método de custeio?	
( )	Sim. Há quanto tempo esse método é utilizado?
( )	Não.
Se sim, qual(is) é (são) o(s) método(s) de custeio utilizado(s) atualmente?	
( )	Custeio por absorção

<input type="checkbox"/>	Custeio variável		
<input type="checkbox"/>	Custeio ABC		
<input type="checkbox"/>	RKW		
<input type="checkbox"/>	Outro(s). Especifique:		
Na empresa já existiu outro método para cálculo dos custos?			
<input type="checkbox"/>	Sim. Qual?		
<input type="checkbox"/>	Não.		
As informações que alimentam o método migram da Contabilidade Financeira?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Existe um <i>software</i> para calcular custos e operacionalizar o método de custeio?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Se sim, qual?			
Existe na empresa algum tipo de controle interno que auxilie a gestão, como planilhas, anotações etc.?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Se sim, quais?			
A apuração de custos considera a separação entre custos fixos e variáveis?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
A apuração de custos considera a separação entre custos diretos e indiretos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
A empresa apura os custos dos seus departamentos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Os custos indiretos são alocados aos produtos de alguma forma?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Se sim, qual o critério de rateio utilizado?			
Há quanto tempo utiliza o sistema de custo atual?			
<b>Custos para controle (custo-padrão)</b>			
A empresa determina metas de custos para os produtos para efeito de controle?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
A empresa analisa as variações de materiais diretos e da mão-de-obra direta?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
A empresa analisa as variações dos custos indiretos de produção?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
O controle de custos está atrelado ao orçamento ou ao planejamento estratégico da empresa?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
<b>Custos para tomada de decisão – Custeio variável</b>			
A empresa possui conhecimento da margem de contribuição de seus produtos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
A margem de contribuição é utilizada para:			
Escolha do melhor mix de produtos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Verificar a potencialidade de cada produto quanto a sua contribuição para, primeiramente, amortizar os gastos fixos e, depois, formar o lucro propriamente dito?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Escolha entre produtos que terão a produção incentivada e produtos que serão cortados ou terão a quantidade reduzida na linha de produção?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Além dos custos variáveis, as despesas variáveis integram o cálculo da margem de contribuição?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Os custos fixos identificados aos produtos são considerados no cálculo da margem de contribuição?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Para fazer análise interna de rentabilidade dos produtos produzidos?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Como forma alternativa de demonstrar o resultado, não considerando os custos fixos, para fins de gestão?		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não
Para resolver problemas de gargalos de produção (restrições / limitações na		<input type="checkbox"/> Sim	<input type="checkbox"/> Não

capacidade produtiva), levando em consideração os fatores de restrição?		
<b>Custos para tomada de decisão – Custeio ABC</b>		
A empresa apura os custos por atividades executadas na produção?	( ) Sim	( ) Não
Ocorrem distorções no custeio dos produtos, provocados por rateios arbitrários de custos indiretos?	( ) Sim	( ) Não
A empresa tem conhecimento sobre a presença de atividades que não agregam valor como retrabalhos, atividades repetitivas e uso ineficiente de recursos?	( ) Sim	( ) Não
<b>Custos para tomada de decisão – Formação do preço de venda</b>		
A empresa utiliza-se do custo do produto para a formação do seu preço de venda?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda a empresa considera a margem de contribuição unitária desejada?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda são considerados os clientes alvo e o quanto eles aceitam pagar?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda são considerados os preços praticados pelo mercado?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda é considerado o grau de concorrência do mercado?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda são considerados os preços de produtos substitutos?	( ) Sim	( ) Não
Ao formar o preço de venda são consideradas as características do produto, como qualidade e design?	( ) Sim	( ) Não
A empresa, quando pretende lançar um novo produto, possui conhecimento do custo máximo admissível determinado pelo preço de venda a ser praticado e pela rentabilidade desejada?	( ) Sim	( ) Não
<b>Custos para tomada de decisão – Análise Custo/Volume/Lucro</b>		
A empresa calcula o ponto de equilíbrio contábil para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para não incorrer em prejuízo?	( ) Sim	( ) Não
A empresa utiliza o cálculo do ponto de equilíbrio econômico para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para obter o resultado desejado?	( ) Sim	( ) Não
A empresa utiliza o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro para a determinação do volume mínimo de vendas necessário para honrar os gastos desembolsáveis?	( ) Sim	( ) Não
A empresa tem conhecimento da sua margem de segurança?	( ) Sim	( ) Não
A empresa se utiliza do conceito de alavancagem operacional?	( ) Sim	( ) Não

Fonte: Elaborado pelos autores

**Quadro 2 – Questionário: questões sobre a gestão de custos**

<b>Parte III – Sobre o grau de satisfação</b>					
Avalie se concorda ou discorda das frases abaixo sobre a utilização da contabilidade. Depois marque um "X" no grau de sua concordância ou discordância. A escala varia de <b>discordo totalmente (1) até concordo totalmente (5)</b> .	<b>Totalmente Insatisfeito</b>			<b>Totalmente Satisfeito</b>	
	1	2	3	4	5
Estão sendo obtidos os resultados esperados com a aplicabilidade do método de custeio.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com o método empregado na formação do seu preço de venda.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para apoio a tomada de decisão.	1	2	3	4	5
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para	1	2	3	4	5

controle.					
A empresa está satisfeita com as informações de custos geradas para avaliação dos estoques.	1	2	3	4	5

Fonte: Elaborado pelos autores

**Quadro 3 – Questionário: questões sobre o grau de satisfação**

Parte IV – Sobre a Empresa	
Razão Social:	
Nome de Fantasia:	
Endereço:	
Bairro:	
Data de abertura:	
Faturamento bruto anual:	
Qual(is) é(são) o(s) tipo(s) de peça(s) do vestuário que a empresa produz?	
<input type="checkbox"/>	Moda feminina
<input type="checkbox"/>	Moda masculina
<input type="checkbox"/>	Moda infanto-juvenil
<input type="checkbox"/>	Moda íntima
<input type="checkbox"/>	Outro(s). Qual(is)? _____
Quantos funcionários a empresa possui?	
<input type="checkbox"/>	Menos de 25
<input type="checkbox"/>	De 26 a 50
<input type="checkbox"/>	De 51 a 75
<input type="checkbox"/>	De 76 a 100
<input type="checkbox"/>	Mais de 101. Quantos? _____
Quais estados representam a maior parte das vendas da empresa? Descreva, (aproximadamente), quanto cada estado representa do faturamento da empresa?	
<input type="checkbox"/>	Paraná
<input type="checkbox"/>	São Paulo
<input type="checkbox"/>	Santa Catarina
<input type="checkbox"/>	Rio de Janeiro
<input type="checkbox"/>	Minas Gerais
<input type="checkbox"/>	Outros. Quais? _____
A empresa exporta sua produção?	<input type="checkbox"/> Não <input type="checkbox"/> Sim
Se sim, qual o percentual da produção é exportado?	
Se sim, para quais países a produção é exportada?	

Fonte: Elaborado pelos autores

**Quadro 3 – Questionário: questões sobre a empresa**

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura apresenta que o aumento da concorrência vem provocando profundas transformações nos sistemas produtivos das empresas. A tendência destas modificações pode ser percebida fazendo-se uma comparação entre o sistema produtivo de uma empresa moderna e o de uma empresa tradicional.

Também a literatura apresenta a importância da contabilidade de custos. Dentre as várias funções, a Contabilidade de Custos pode fornecer o resultado das atividades, avaliar os estoques, fornecer qual *mix* de produtos a empresa deve focar suas vendas, o produto mais rentável, avaliar o desempenho dos produtos, planejar e controlar as operações da empresa, determinar o preço de venda dos produtos, localizar atividades que não agregam valor, localizar desperdícios e maximizar os lucros.

Assim, várias são as ferramentas que podem ser utilizadas pelas empresas comerciais, industriais e de serviços, dentre elas, as ferramentas para controle, mas especificamente o custeio padrão e o método do custeio por absorção; as ferramentas para tomada de decisão, mais especificamente os métodos de custeio; e as ferramentas para formação do preço de venda.

Assim, as práticas gerenciais da Contabilidade de Custos podem auxiliar a empresa moderna, seja ela comercial, industrial ou de serviço, na melhoria da eficiência e da produtividade.

O objetivo geral da pesquisa – elaborar um questionário para aplicação em indústrias de confecções, para verificar a percepção dos gestores destas empresas em relação às práticas gerenciais da contabilidade de custos para o controle, tomada de decisão e formação do preço de venda dos produtos – foi atingido. Após a elaboração da Fundamentação Teórica, no item 2 da pesquisa, que possibilitou o conhecimento e a compreensão das práticas gerenciais da contabilidade de custos, o item 4 apresenta a elaboração do questionário.

Ressalta-se porém, que não foi objetivo da pesquisa a aplicação do questionário, mas sugere-se para estudos futuros que seja aplicado em empresas de confecções da cidade de Maringá.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade gerencial**. Trad. André Olímpio Nosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; Sousa, Marco Aurélio Batista de; RAUPP, Fabiano Maury. Um estudo sobre a utilização dos sistemas de custeio em empresas brasileiras. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 2003, Punta Del Este- Uruguai. Disponível em: <[www.eco.onne.edu.ar/contabilidad/custos/VIIIcongreso/110.doc](http://www.eco.onne.edu.ar/contabilidad/custos/VIIIcongreso/110.doc)> . Acesso em 25 Ago. 2012.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COGAN, Samuel. **Modelos de ABC/ABM: inclui modelos resolvidos e metodologia original de reconciliação de dados para ABC/ABM**. Rio de Janeiro: Qualitymark 1997.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implementação e controle**. São Paulo: Atlas, 1997.

MACHADO, Esmael Almeida; CLEMENTE, Ademir; SANTOS, Ademilson Rodrigues dos; ARAUJO, Adriana Maria Procópio. Estratégias e práticas de gestão de custos: investigação empírica na indústria da construção civil do Estado do Paraná. In: 8 CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2008, São Paulo. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/422.pdf>> . Acesso em 27 Ago. 2012.

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

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu; ROCHA, Welington. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos: análise e gestão**. 3. Ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

NAKAGAWA, MASAYUKI. **ABC: custeio baseado em atividades**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1987.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e análise de custos:** modelo contábil, métodos de depreciação, ABC – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5. Ed. São Paulo: Atlas 2009.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. Ed. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2001.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. **Gestão de custos:** aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do Excel. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VARTANIAN, Grigor Haig. **O método de custeio pleno:** uma análise conceitual e empírica. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.