



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BÁRBARA LOUISE CÂNDIDO DANTAS

**APLICAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E DO CUSTEIO
VARIÁVEL NUMA INDÚSTRIA DE CERÂMICA DO RIO GRANDE DO
NORTE**

NATAL/RN
Dezembro/2015

BÁRBARA LOUISE CÂNDIDO DANTAS

**APLICAÇÃO DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO E DO CUSTEIO
VARIÁVEL NUMA INDÚSTRIA DE CERÂMICA DO RIO GRANDE DO
NORTE**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à banca da Universidade
Federal do Rio Grande do Norte como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^ª MSc. Daniele da
Rocha Carvalho.

NATAL/RN
Dezembro/2015

BÁRBARA LOUISE CÂNDIDO DANTAS

**APLICAÇÃO DE MÉTODOS DE CUSTEIO NUMA INDÚSTRIA DE
CERÂMICA DO RIO GRANDE DO NORTE**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à banca da Universidade
Federal do Rio Grande do Norte como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em: ___ de dezembro de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof^ª. MSc. Daniele da Rocha Carvalho

Orientadora

Prof. Dr. Ridalvo Medeiros Alves de Oliveira

Membro Interno – UFRN

Prof. MSc. Luiz Vieira de Oliveira Sobrinho

Membro Interno – UFRN

AGRADECIMENTOS

A realização deste trabalho, antes de tudo, não seria possível sem a permissão de Deus. Dessa forma, agradeço-Lhe em primeiro lugar pelo direito à vida e por me proporcionar capacidade de chegar até aqui.

Em segundo lugar estão aqueles que renunciaram de seus próprios sonhos por mim e que batalharam incansavelmente para a concretização da minha graduação em Ciências Contábeis, os meus pais. A vocês todo meu amor!

Agradeço ao meu namorado pelo companheirismo, paciência e incentivo diário na luta pelos meus sonhos.

A todos os familiares e amigos, que mesmo longe, torceram e vibraram por cada conquista alcançada e que compreenderam a minha ausência ao longo desses 5 anos de graduação.

À Profª. MSc. Daniele Rocha responsável por despertar em mim um grande amor pela contabilidade gerencial, por seu prazer em lecionar e compromisso em nos fazer apreender cada conteúdo e por me acolher como sua orientanda e tornar possível este estudo, que tanto fala das minhas raízes.

A todos, sinceramente, muitíssimo obrigada!

*Só o riso, o amor e o prazer merecem
revanche. O resto é mais que perda de
tempo... É perda de vida!*

Francisco Cândido Xavier

RESUMO

O presente estudo apresenta a importância da utilização da contabilidade gerencial numa indústria de pequeno porte, do ramo ceramista, situada no estado do Rio Grande do Norte. A delimitação do objetivo geral propôs a identificação do melhor método de custeio, que represente de maneira mais adequada a realidade da entidade, a fim de auxiliar no processo decisório. Para a utilização das ferramentas gerenciais, separou-se os gastos gerais da empresa em fixos e variáveis e foi desenhado o processo produtivo, bem como houve a aplicação do custeio por absorção e do custeio variável. A pesquisa se classifica como descritiva quanto aos objetivos; pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso quanto aos procedimentos; e estudo qualitativo e quantitativo em relação à abordagem do problema. A coleta de dados ocorreu através de entrevistas com os responsáveis dos setores administrativos e de produção, visita *in loco* e consulta a relatórios e documentos da empresa. Os resultados encontrados demonstraram que, para o período analisado, o método de custeio variável apresentou com mais clareza a estrutura dos gastos, bem como possibilitou a utilização da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, o que auxiliou na tomada de decisão. A continuidade do controle de custos é de suma importância para a manutenção das atividades da indústria de cerâmica estudada, para que os gestores possam verificar a situação econômica da organização e para que passem a exercer o processo de gerência não mais às cegas, e sim pautado em relatórios que apontem a estrutura real, tempestiva e fidedigna do patrimônio da cerâmica. Apresentou como limitação a falta de controle dos gastos no período anterior a janeiro de 2015, o que impossibilitou a comparação dos resultados obtidos com os exercícios anteriores da entidade.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Indústria de Cerâmica. Métodos de Custeio. Custos. Processo decisório.

ABSTRACT

This study shows the importance of the use of management accounting in a small industry, ceramist branch, located in the state of Rio Grande do Norte. The delimitation of the general objective set out to identify the best funding method, which represents more adequately the reality of the organization, to assist in decision making. For the use of management tools, separated from the general expenses of the company in fixed and variable and designed the production process, and there was the application of absorption costing and variable costing. The research is classified as descriptive of goals; bibliographical, documentary research and case study about the procedures; and qualitative and quantitative study in relation to addressing this problem. The data were collected through interviews with officials of administrative sectors and production, on-site visit and consultation reports and business documents. The results showed that for the period under review, the variable costing method presented more clearly the structure of expenditures, as well as possible the use of contribution margin and break-even point, which helped in making the decision. Continued cost control is of paramount importance for the maintenance of the activities of the studied ceramics industry, so that managers can check the economic situation of the organization and to start to exercise the process of management no longer blind, but guided reports that show the actual structure, timely and reliable heritage of pottery. Presented as limiting the lack of control of expenditures in the period before January 2015, which made it impossible to compare the results obtained with the previous years of the entity.

Keywords: Managerial Accounting. Ceramics industry. Costing methods. Costs. Decision-making process.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação por Renda Auferida.....	19
Quadro 2 - Classificação por Porte.....	19
Quadro 3 - Panorama da Realidade brasileira em número de Empresas.....	19
Quadro 4 - Panorama do RN em número de Empresas.....	20
Quadro 5 - Mortalidade das PMEs (Brasil x RN).....	20
Quadro 6 - Síntese do Método de Custeio por Absorção.....	24
Quadro 7 - Síntese do Método de Custeio Variável.....	25
Quadro 8 - Principais vantagens da Cerâmica.....	28
Quadro 9 - Indústria de Cerâmica Vermelha no RN.....	29
Quadro 10 - Perfil das Empresas por Região.....	30
Quadro 11 - Origem da matéria-prima: Argila.....	30
Quadro 12 - Consumo de matéria-prima: Argila.....	30
Quadro 13 - Consumo de Lenha.....	31
Quadro 14 - Estudos relacionados 01.....	31
Quadro 15 - Estudos relacionados 02.....	32
Quadro 16 - Estudos relacionados 03.....	32
Quadro 17 - Estudos relacionados 04.....	33
Quadro 18 - Estudos relacionados 05.....	33
Quadro 19 - Estudos relacionados 06.....	34
Quadro 20 - Estudos relacionados 07.....	34
Quadro 21 - Estudos relacionados 08.....	35
Quadro 22 - Estudos relacionados 09.....	35
Quadro 23 - Estudos relacionados 10.....	36
Quadro 24 - Estudos relacionados 11.....	36
Quadro 25 - Estudos relacionados 12.....	37
Quadro 26 - Estudos relacionados 13.....	37
Quadro 27 - Estudos relacionados 14.....	38
Quadro 28 - Estudos relacionados 15.....	38

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Custos fixos de produção	45
Tabela 2 - Custos variáveis de produção.....	45
Tabela 3 - Custos fixos com pessoal.....	46
Tabela 4 - Depreciação	47
Tabela 5 - Produção mensal de tijolos	47
Tabela 6 - Custos com energia elétrica	48
Tabela 7 - Custos com água	49
Tabela 8 - Demanda de horas-extras.....	50
Tabela 9 - Outro custos variáveis	50
Tabela 10 - Despesas	51
Tabela 11 - Estoque x produção x venda	52
Tabela 12 - Estimativa de custo para dezembro de 2014.....	52
Tabela 13 - Custo unitário para o método de custeio por absorção.....	53
Tabela 14 - Aplicação do método de custeio por absorção.....	53
Tabela 15 - Análise horizontal do custeio por absorção	55
Tabela 16 - Custo Unitário para o Método do Custeio Variável	55
Tabela 17 - Aplicação do Método de Custeio Variável.....	56
Tabela 18 - Análise horizontal do custeio variável	57
Tabela 19 - Comparação dos Resultados dos Métodos de Custeio	58
Tabela 20 - Custo Unitário do Produto	59
Tabela 21 – Índices de Desempenho	60

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAERN – Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte

CDV – Custos e Despesas Variáveis

COSERN – Companhia Energética do Rio Grande do Norte

CPV – Custo dos Produtos Vendidos

FGTS- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MC – Margem de Contribuição

MD – Material Direto

MEI – Micro Empreendedor Individual

MOD – Mão-de-obra direta

MPME – Micro, Pequenas e Médias Empresas

PME – Pequenas e Médias Empresas

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 OBJETIVOS.....	15
1.1.1 Geral.....	15
1.1.2 Específicos	15
1.2 JUSTIFICATIVA	15
1.3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 CONTABILIDADE PARA MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	18
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA A PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....	21
2.3 CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO.....	26
2.4 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR DE CERÂMICA.....	28
2.5 PESQUISAS RELACIONADAS.....	31
3. METODOLOGIA.....	40
3.1 ESPAÇO-TEMPO.....	41
3.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS.....	41
3.3 LIMITAÇÕES.....	42
4. ANÁLISE DE DADOS	43
4.1 PROCESSO PRODUTIVO.....	43
4.2 GASTOS GERAIS E SUAS CLASSIFICAÇÕES	44
4.2.1 Custos Fixos.....	46
4.2.2 Custos Variáveis.....	47
4.2.3 Despesas.....	51
4.3 MENSURAÇÃO DO CUSTO (ABSORÇÃO).....	51
4.4 MENSURAÇÃO DO CUSTO (VARIÁVEL) E SUAS FERRAMENTAS	55
4.5 COMPARAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO	57
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
6. REFERÊNCIAS	63

1. INTRODUÇÃO

Ao longo dos últimos 30 anos, de acordo com pesquisas realizadas em 2014 pelo Sebrae, é cada vez mais perceptível a influência que as Pequenas e Médias Empresas estão trazendo para o Brasil, e paralelo a este fator, cresce também o número dessas entidades no país.

Nesse contexto, a discussão sobre a importância das pequenas e médias empresas e sua vida útil se torna, gradativamente, longa. E isto revela sua necessidade como incentivo à economia do país. Além disso, a classe empresária que compõe estes seguimentos, normalmente, não demonstra interesse em analisar relatórios com fins gerenciais, o que provoca uma tomada de decisão baseada apenas no conhecimento de mercado, onde, em muitos casos, gera uma execução da atividade totalmente isenta de planejamento e controle (SEBRAE, 2014).

No tocante à classificação dessas modalidades, existem duas esferas: a categoria por Porte, de acordo com o SEBRAE, e a categoria por Renda Auferida, conforme o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, mais conhecida como Lei Complementar 123/2006, onde ambas definem as entidades em Micro, Pequena, Média e Grande Empresa.

A literatura revela que a cultura da cerâmica vermelha, iniciou-se no Brasil anteriormente a sua colonização, com os índios aborígenes, que já haviam executado seu trabalho em barro antes da chegada de Cabral. Assim, com a inserção dos portugueses, foram instaladas as primeiras olarias, o que provocou uma estruturação do setor (SOUZA, MACHADO e OLIVEIRA 2007).

Ainda citando os mesmos autores, séculos depois, com a Revolução Industrial e todas suas transformações, a cerâmica, tanto na produção de tijolos, telhas e lajotas como também na esfera artística, é produzida atualmente por toda parte, seja em grandes ou pequenas indústrias, como também por artesãos.

Existem alguns tipos de classificação para a Indústria da Cerâmica, entretanto, no presente trabalho, será abordada a Cerâmica Vermelha, cuja aplicação se dá na Construção Civil, com a utilização de vários produtos, todavia, será enfatizada a produção de tijolos de oito furos.

No processo de expansão do desenvolvimento dessa atividade pelo Brasil, inicialmente, as principais regiões da produção ceramista foram Sul e Sudeste, porém, em decorrência da vasta quantidade de matéria prima, o segmento chegou ao Nordeste, sendo hoje um setor influente no Rio Grande do Norte, onde além de alavancar o crescimento da economia do estado, trouxe o desenvolvimento da mão-de-obra.

Seguindo as necessidades do mundo corporativo, percebe-se que a Contabilidade vem buscando estar sempre atualizada e apta a atender as exigências das entidades. Para tanto, as metodologias de arquivamento, escrituração e geração de impostos deixaram de ser as únicas ferramentas importantes do setor contábil na visão dos gestores (SOUZA e QUALHARINI, 2007).

Em 2008, Laurentino et al., concluíram que através dos relatórios contábeis os empresários têm a sua disposição uma ferramenta poderosa, podendo auxiliar não somente na tomada de decisão como também nas fases de controle e execução das atividades.

A utilização da Contabilidade Gerencial para a gestão das Micro, Pequenas e Médias Empresas é imprescindível, uma vez que visa trazer aos administradores informações úteis e adequadas as suas necessidades, além de capacitá-los a assumir riscos através do conhecimento das demonstrações contábeis de forma clara, precisa e direcionada à tomada de decisão. Principalmente, a partir da existência do Pronunciamento Técnico CPC-PME, em que afirma que a única figura que não está obrigado a realizar escrituração contábil é o MEI (Micro Empreendedor Individual).

Segundo Sefertzi (2000), por estarem as grandes empresas sofrendo oscilações na busca de consumidores aos seus mercados, devido principalmente à concorrência e à instabilidade da produção, abriu-se espaço para uma nova estruturação de negócios, as micro e pequenas empresas, onde estes possuem predisposição no fomento das operações, como no caso dos incentivos governamentais, do aumento da demanda, facilidade de acesso ao cliente, entre outros. Nesse sentido, para o proprietário deste tipo de empreendimento, coordenar os seus resultados de maneira a verificar o que pode ser melhorado ou eliminado de suas atividades, é de suma importância, uma vez que é de grande influência para as técnicas de controle e avaliação de custos, bem como na formação do preço, na programação de compras, no estudo de oportunidades mais lucrativas, etc.

Assim, observa-se a importância da análise da conjuntura econômica das Micro, Pequenas e Médias empresas do ponto de vista da Contabilidade Gerencial, onde o provimento de informações destinadas aos usuários internos possibilitará aos empresários acompanhar o desenvolvimento de seu negócio, a fim de que possam identificar sinais de problemas e fatores, cujos resultados indiquem a necessidade de uma ação de acompanhamento.

Diante do exposto acima, tem-se o seguinte problema de pesquisa: Qual seria o melhor método de custeio, que uma empresa de pequeno porte do ramo de cerâmica, deve utilizar para tomada de decisão?

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Geral

Identificar o melhor método de custeio para uma empresa de Pequeno Porte no ramo de Cerâmica, visando a tomada de decisão.

1.1.2 Específicos

A fim de alcançar o objetivo geral proposto, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- a) Desenhar o processo produtivo do produto;
- b) Levantar os gastos gerais no período de 2015, bem como classificá-los em custos e despesas fixos (as) e variáveis;
- c) Levantar a Demonstração do Resultado do Exercício pelo custeio por absorção e pelo custeio variável;
- d) Cálculo da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e formação de preço.

1.2 JUSTIFICATIVA

Na conjuntura atual da economia brasileira, o foco do mercado, independente da atividade exercida, não deve ser apenas, entregar ao seu consumidor um produto ou serviço, mas se deve primeiramente pensar em qualidade associada à minimização de custos, para assim obter um melhor resultado operacional.

Segundo Padovezze (2010), a Ciência Contábil não deve ser vista apenas como um meio para atender a fins fiscais, mas como uma ferramenta essencial para a gestão das entidades. Dessa forma, levando-se em consideração o foco da pesquisa, uma Indústria de Cerâmica de Tijolos, é fundamental tomar conhecimento dos custos relativos à produção para que se possa nortear o destino dos recursos.

A escolha do tema se deu em função da respectiva entidade atuar no mercado há apenas 4 anos, ter um quadro de 38 funcionários, em uma cidade onde antes a economia girava em torno da prefeitura e que hoje, com a inserção da indústria, o município vem se desenvolvendo, principalmente devido a geração de empregos, e também por seus gestores sentirem a necessidade de conhecer e entender sua estrutura real de gastos, a fim de promover a execução da atividade de maneira mais adequada, já que, através da análise dos custos e despesas, pode-se concluir quais são os gargalos produtivos e, com isso, conseguir reduzir

desembolsos desnecessários, bem como permanecer no mercado, como fator social de geração de empregos.

Assim, ao final deste estudo de caso, os administradores poderão utilizar os resultados obtidos para controlar de maneira mais eficiente seus custos, além de perceber a importância de se elencar os seus gastos, bem como de conhecer seu resultado operacional mensal e anual, o que antes não era realizado pela entidade.

Desse modo, o respectivo trabalho pretende apresentar um mecanismo de controle de gastos, utilizando-se de técnicas elaboradas a partir da contabilidade gerencial, em uma indústria de pequeno porte, possibilitando uma visão mais adequada para tomada de decisão por parte dos gestores. Para a academia passa a ser um estudo empírico podendo ser exemplo de análise e discussão dos mecanismos gerenciais praticados também para pequenas empresas.

1.3 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A entidade analisada é uma Indústria de Cerâmica, localizada no município de Barcelona/RN, região que privilegia o respectivo mercado, devido à alta capacidade em matéria-prima e também por sua localização estratégica, uma vez que está a cerca de 100 km da capital do estado, sendo uma organização familiar, dirigida por dois irmãos, onde as atividades iniciaram em maio de 2011.

Barcelona, município situado no Agreste Potiguar, em 2010, de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) possuía uma população de 3.950 habitantes em uma extensão territorial de 152.626 km² e, conforme o Portal da Prefeitura da cidade (2015), o clima predominante é o semiárido, sob a influência da baixa latitude, cuja temperatura oscila entre 23°C e 33°C. Nesta pesquisa, o senso referenciou que a renda per capita urbana é de R\$ 280,00, enquanto que por domicílio gira em torno de R\$ 1.099,05. Estes dados demonstraram que o clima possibilita a atividade ceramista e revela em números o baixo valor em termos de mão de obra, trazendo um diferencial de custos para empresas que se instalam na região.

Como todo início de empreendimento, a respectiva empresa passou por diversas dificuldades para se inserir no mercado, dentre as quais, a mais marcante foi a respeito da capacitação do pessoal, visto que a região, apesar de trazer tantos benefícios para esta área, tinha sua economia girando apenas em torno da prefeitura da cidade. Portanto, este foi o gargalo inicial encontrado pelos investidores.

Tendo em vista influências comerciais e políticas, como, por exemplo, a Copa do Mundo de 2014 e o programa Minha Casa - Minha vida, a produção de tijolos passou a ser ainda mais procurada nos últimos anos, o que motivou uma aceleração no progresso do desenvolvimento da empresa, já que, com o aumento da procura, fez com que novos investimentos pudessem ser realizados, como a aquisição de máquinas para aumentar a produção fabril. Além disso, em entrevista com os proprietários da entidade, observou-se que houve um aumento da receita entre 2011 e 2015 em torno de 40%.

Com o aumento da capacidade produtiva associada à necessidade de aprimorar a qualidade e ter produtos suficientes para atender os consumidores, em 2011, isto é, no primeiro ano de atividade, a indústria possuía 7 funcionários, 4 anos depois, 2015, conta com um quadro de 38 colaboradores capacitados.

A empresa é optante pelo Simples Nacional desde o início de suas atividades, nunca tendo realizado nenhum tipo de controle. Baseando-se apenas nos resultados enviados pela contabilidade, o preço do milheiro de tijolo é formado de acordo com o praticado pela concorrência, ressaltando que hoje o preço para a maior parte das empresas é calculado dessa forma, isto não elimina a necessidade de conhecer o custo estimado do produto para avaliar a rentabilidade do negócio.

Sabendo-se da importância da implantação do controle e da mensuração de seus custos, os gestores decidiram implantar um custeamento para obter dados relevantes que viabilizem na tomada de decisões.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE PARA MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Com as diversas transformações ocorridas principalmente a partir do século XX, percebe-se, num geral, que do meio acadêmico ao meio político, foi notada a importância de se ater às visões do empreendedorismo, pois, de acordo com Dornelas (2005), é fundamental o estímulo da criação de novos empreendedores, não somente em relação às tendências do mercado, uma vez que, a competitividade força tais gestores a adotar novas posturas, tendo em vista o acelerado avanço tecnológico.

Conforme Chiavenato (2007), o empreendedorismo deve ser considerado, sobretudo, não apenas como o propulsor de novos negócios, mas também, como um ideal que orienta, promove empregos, agrega mais recursos às empresas, descobre talentos e ainda acarreta em oportunidades. Assim, para os pequenos empresários, esta ciência deve ser minuciosamente estudada, pois possibilita além de um norte, uma visão diferente da maneira em que se deve portar como gestor.

Apesar da busca pelo empreendedorismo ter sido acelerada em torno de 1990, esta ciência vem sendo a essência da política comercial na maioria dos países. Além disso, de acordo com o Sebrae (2014), no Brasil a valorização dos pequenos negócios foi alavancada por volta dos anos 80 com a introdução dos artigos 170 e 179 na Constituição Federal de 1988, enquanto que nos países desenvolvidos se deu por volta dos anos 50.

Dados da revista Global Entrepreneurship Monitor (GEM, 2007), consideram o Brasil o país mais empreendedor do mundo, onde treze em cada cem brasileiros exercem alguma atividade empreendedora. Desse modo, o governo conseguiu enxergar o crescimento desse novo gestor e sua relevância no país e, para subsidiar seu desenvolvimento, foi criada a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas através da Lei Complementar 123/2006, bem como a instituição do Simples Nacional.

Quadro 1 – Classificação por Renda Auferida

Tipo	Valor Mínimo	Valor Máximo
Microempreendedor Individual	R\$0,00	R\$60.000,00
Microempresa	R\$60.000,01	R\$360.000,00
Empresa de pequeno porte	R\$360.000,01	R\$3.600.000,00

Fonte: Lei Complementar 123/2006.

A Lei Geral (2006) fundamenta a classificação das organizações menores de acordo com sua renda bruta, dessa forma, no quadro 1 apresentado acima é possível observar essa conjuntura.

Quadro 2 – Classificação por Porte

Porte	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresa	até 19 pessoas ocupadas	até 9 pessoas ocupadas
Pequena empresa	de 20 a 99 pessoas ocupadas	de 10 a 49 pessoas ocupadas
Média empresa	De 100 a 499 pessoas ocupadas	De 50 a 99 pessoas ocupadas
Grande empresa	500 ou mais pessoas ocupadas	100 ou mais pessoas ocupadas

Fonte: SEBRAE – Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa (2012).

Além da classificação da Lei Geral (2006) é importante analisar o ordenamento que o SEBRAE define, por meio do apontamento “Nota Metodológica para definição dos números básicos das MPE” relacionando as empresas pelo seu porte. Temos esta delimitação no quadro 2 acima.

Quadro 3 – Panorama da realidade brasileira em número de Empresas

Ano	Empresas Ativas	PMEs Ativas
2010	8.719.641	7.471.776
2011	10.099.937	8.730.634
2012	11.543.926	10.050.016
2013	13.184.772	11.559.745
2014	14.960.405	13.178.907

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2014).

É importante ainda considerar o Regime Tributário firmado pela Lei Complementar 123/2006 para as respectivas categorias de empresas, que regulamenta a capacidade das contribuições fiscais tanto pelo Simples Nacional, Simei – Micro Empreendedor Individual e pelo Regime Normal, isto é, Lucro Real ou Presumido. A escolha pela categoria irá convergir de acordo com a melhor opção para a entidade, avaliando-se sempre os critérios legais de cada regimento.

Para observar com clareza a influência que as Micro, Pequenas e Médias Empresas trazem para o Brasil ao longo dos anos, faz-se necessária a criação de um paralelo da realidade do desenvolvimento destas categorias em todo o país. Dessa forma, pode-se analisar na tabela 3 a existência do panorama empresarial no Brasil e a parcela respectiva das modalidades estudadas.

No quadro acima estão retratados os últimos 5 anos da realidade brasileira em número de negócios, onde revela a participação extremamente influente das Micro, Pequenas e Médias empresas. Observa-se com estes resultados, que essas categorias de entidades exercem um papel indispensável na manutenção da economia do país, uma vez que, de acordo com a tabela, de 2010 a 2014, as PMEs representavam cerca de 88% das organizações em atividade, respectivamente.

Quadro 4 – Panorama do RN em número de Empresas

Ano	Empresas ativas	PMEs ativas
2010	88.900	82.130
2011	106.614	99.158
2012	124.026	115.886
2013	143.494	134.550
2014	164.167	154.151

Fonte: Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (2000).

Além destes resultados, de acordo com a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (2000), também é possível fazer um comparativo da quantidade de empresas ativas no estado do Rio Grande do Norte, demonstrando o total das Micro, Pequenas e Médias organizações. Estes dados estão expressos no quadro 4.

Com os dados obtidos na pesquisa, nota-se o crescimento anual e significativo da abertura de novas empresas no estado do Rio Grande do Norte e, principalmente, é possível observar o número expressivo de PMEs. De 2010 a 2014, a influência da categoria de entidades analisadas se manteve em torno de 93%, o que configura a importância das menores organizações para o território potiguar.

Quadro 5 - Mortalidade das PMEs (Brasil x RN)

Ano	Brasil	Rio Grande do Norte
2010	165.625	1.158
2011	163.232	1.194
2012	150.609	1.187
2013	132.740	1.010
2014	118.990	1.082

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2014).

Apesar do elevado grau de PMEs ativas nos últimos anos, dados estatísticos do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (2014) revelam resultados alarmantes acerca da mortalidade das Micro, Pequenas e Médias entidades. Pode-se observar numericamente os

resultados dessa mortalidade em nível nacional e no estado do Rio Grande do Norte no quadro 5.

Os dados apresentados possibilitam uma conclusão negativa quanto a capacidade das empresas de pequeno porte, sobretudo a nível nacional, sejam elas familiares ou não, de se manterem vivas no mercado. Estes resultados de acordo com Ortigara (2006) provocam uma inquietação por parte não só da classe empresaria, mas principalmente do meio político e se torna constantemente fator de estudo acadêmico.

Sendo assim, é imprescindível entender quais são os fatores que levam estas menores organizações a surgir no mercado e, principalmente, precisa-se analisar o motivo que leva grande parte delas chegarem ao fim das suas atividades.

Pode-se afirmar que qualquer pessoa tem possibilidade de montar um negócio, no entanto, as chances de sucesso ou fracasso não são as mesmas. A iniciativa não significa sempre sobrevivência e continuidade da empresa. Alcançar a prosperidade é tarefa que poucos efetivam (ORTIGARA, 2006, P. 13).

Partindo-se deste pressuposto, o presente estudo se destina a verificar opções que possam nortear os gestores no planejamento, no controle e na execução da atividade empresarial, juntamente a ideias gerenciais que permitam tomadas de decisão não mais baseadas em intuição ou até mesmo no conhecimento de mundo dos gestores, mas num direcionamento totalmente pautado sob nos resultados operacionais.

2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS APLICADA A PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

No Brasil há muito se fala em crise econômica, altas taxas de inflação, aumentos de impostos, fechamento de empresas, elevado índice de desemprego e pouco se sabe a respeito das medidas que o governo pretende tomar para salvar o país desta estagnação. Todavia, para chegar a uma solução é primordial conhecer as razões da questão em si.

Examinando-se o mercado nacional, segundo Moraes (2004), as micro e pequenas empresas têm a responsabilidade de gerar uma parcela significativa de empregos e, apesar de agregarem muito valor a economia, possuem um elevado índice de mortalidade de suas atividades, portanto, é essencial que nelas haja a implantação de dispositivos capazes de eliminar ou pelo menos reduzir este fator negativo.

Pompermaier (1999) considera que todos os procedimentos e técnicas que as grandes organizações utilizam em suas atividades, são eficazes quando aplicados nas menores empresas, mesmo que para isso haja alguma adaptação ou modificação. Sendo assim, é

preciso que os gestores não se atenham apenas à contabilidade geral, mas que busquem fontes gerenciais que possibilitem estruturar o controle das operações, sejam elas oriundas de receitas, custos ou despesas, isto é, torna-se imprescindível a utilização da Contabilidade de Custos para as empresa que almejam tomar decisões pautadas em resultados efetivamente reais.

A procura da escolha do melhor método de custeio que possibilite a realização do propósito principal das empresas é um engajamento bastante relevante, uma vez que acarreta não apenas na fundamentação da tomada de decisão, mas também na formação de preço e alocação de custos a seus respectivos departamentos, por exemplo.

A decisão de se implantar a contabilidade gerencial na empresa trará uma infinidade de ferramentas gerenciais que auxiliarão o empresário na gestão financeira de sua empresa. Dessa forma estará exercendo a capacidade administrativa que é exigida nos dias de hoje para lidar com as tarefas diárias que, por mais simples que pareçam, influenciarão os resultados da empresa (LACERDA, 2003, P. 18).

Seguindo esse contexto, conforme Iudícibus (1998) revela a Contabilidade Gerencial ainda assume um perfil especial, por poder ser caracterizada como uma vertente contábil que abrange e potencializa os conceitos inerentes a Finanças, Custos, Contabilidade Geral, entre outras áreas. Com isso, é evidente a relevância que esta ciência tem para as organizações, visto que poderá capacitá-las a conhecer todo o seu processo de controle, bem como permitir a execução da atividade de forma eficiente para promover os resultados esperados.

Para estudar a Contabilidade de Custos, de acordo com Hansen e Mowen (2001) é preciso ter uma compreensão completa sobre o que são custos. Desse modo, os autores concluem, que num geral, pode-se dizer que são valores monetários, relativos ou equivalentes a dinheiro, desembolsados para se obter um produto ou serviço, do qual se espera a geração de benefício para a empresa.

Complementando essa conceituação,

Um custo representa um sacrifício de recursos. Em nosso dia-a-dia, compramos muitas coisas diferentes: roupas, alimentos, livros, uma lâmpada, talvez um automóvel etc. O preço de cada item mede o sacrifício de que precisamos fazer para adquiri-lo. Independente de pagarmos imediatamente ou no futuro, o custo do item é estabelecido pelo seu preço (MAHER, 2001, P. 64).

Os custos podem ser divididos de acordo com sua apropriação, em diretos e indiretos, e quanto a sua formação, em fixos e variáveis (DUTRA, 2003).

Em se tratando de custos diretos, na visão de Bruni (2006), são aqueles diretamente associados ao setor produtivo ou ao serviço e que são facilmente identificados, cuja mensuração não exige nenhum tipo de rateio.

Maier (2001) sucintamente define custos diretos como “qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto de custeamento”.

Da mesma forma, para Megliorini (2002) o custo direto é definido como sendo o que efetivamente foi consumido. Caso se trate de mão-de-obra direta, seu custo direto deve ser medido pela quantidade de horas trabalhadas e, se tratando de matéria-prima, será definida pelo que foi efetivamente utilizado.

Já sobre os custos indiretos, de acordo com Oliveira e Perez Jr (2000) devido à impossibilidade do direcionamento aos produtos, custos são definidos dessa forma e precisam passar por critérios de rateio para serem identificados nos produtos.

Seguindo o mesmo raciocínio, Leone (1981) considera que os custos denominados como indiretos, possuem esta descrição por serem todos aqueles que necessitam de recursos mais específicos para sua mensuração, como taxas percentuais, critérios de rateio, medidas de produção etc.

Em consonância com o exposto, Martins (2009) afirma que os custos indiretos são relacionados ao resultado através de estimativas que dependem de cálculos, chamados de critério de rateio.

Outra definição acerca dos custos indiretos, diz que:

São os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo). Os custos indiretos são alocados ao objeto de custo através de um método de alocação e custo denominado rateio. (HORNGREN et al, 2004, p. 217).

Em se tratando da formação dos custos, para o custo variável conforme Padovze (2010) o apuramento total varia de acordo com a produção. Sendo assim quanto mais se produz, maior será o custeio calculado variavelmente.

Crepaldi (2008) afirma que os custos variáveis são aqueles que reagem de acordo com a produção, como, por exemplo, a matéria-prima. Neste caso, quanto maior a produção, o consumo deste insumo aumenta.

Ainda sobre o tema, “quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo, o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais são custos variáveis (MARTINS, 2009, p. 89).”

Complementando os custos de formação, existem os custos fixos, cujo conceito, conforme Berto e Beulke (2006) são aqueles onde, independente de alterações no volume de produção, não sofrem reações.

Já Crepaldi (2008) conceitua os custos fixos sucintamente, quando afirma que “são aqueles que não variam diretamente com o volume de produção.” Nesse sentido, pode-se citar como exemplo, o aluguel de fábrica.

Com estes esclarecimentos a respeito das terminologias relativas aos custos, é necessário discorrer sobre os procedimentos utilizados pela Contabilidade Gerencial para aplicá-los e, dessa forma, produzir relatórios gerenciais capazes de direcionar os gestores acerca dos resultados operacionais obtidos com a finalidade de tomar decisões.

Desse modo, abordando-se o Método de Custeio por Absorção na visão de Sá (2008), são mensurados todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, provenientes do setor produtivo ou dos serviços prestados. Além disso, segundo o autor, são apurados os custos diretos e indiretos.

Ainda sobre o Custeio por Absorção, Martins (2009) diz, que além de ser o único método abrangido pela legislação fiscal, é o mais utilizado pelas empresas. Porém, esclarece que com as necessidades que foram surgindo no meio corporativo, este método se tornou obsoleto, já que não apresenta resultados suficientes e minuciosos em suas apurações, o que dificulta a compreensão por parte dos gestores.

Na utilização do Custeio por Absorção como ferramenta gerencial, o gestor que o escolher irá dispor: do enquadramento na legislação fiscal; possibilidade de utilizar centros de custos; e ainda terá a apuração total dos custos, uma vez que este método absorve todos os custos de produção (WERNKE, 2004).

Quadro 6 - Síntese do Método de Custeio por Absorção

Pontos Positivos	Pontos Negativos
Fixação de preços de venda mais reais, pois engloba todos os custos da empresa nos custos unitários do produto.	Os custos dos produtos não poderão ser comparados em bases unitárias quando houver alterações no volume de produção.
Baseia-se nos Princípios Fundamentais de Contabilidade.	A forma de atribuição de custos indiretos é feita por meio de rateios, o que complica e aumenta o trabalho administrativo, além de conferir um grau de subjetividade a essa atribuição.
Demonstra índices de liquidez mais reais.	Não oferece informações suficientes para a tomada de decisão, já que muitas das decisões se baseiam em análise separa dos custos fixos e variáveis: não permite análise do tipo relação Custo/Volume/Lucro.
No Brasil, aceito pelo Fisco.	Dificulta o controle orçamentário e a determinação de padrões.

Fonte: Adaptado de Crepaldi, (2008).

Em consonância com os autores, Crepaldi (2008) apresenta os pontos positivos e negativos em se tratando da utilização do Custeio por Absorção. A relação se apresenta na tabela 6.

O Método de Custeio Variável é aquele em que apenas os gastos variáveis são levados ao custo dos produtos vendidos. Além disso, nesta metodologia gerencial os resultados são baseados na divisão entre custos e despesas fixas e variáveis (SÁ, 2008).

Conforme Mareth et al. (2012) quanto a mensuração dos produtos, são apurados os custos e despesas variáveis de acordo com as quantidades produzidas no período analisado. Dessa forma, a autora ainda apresenta que os custos fixos são separados e passam a se configurar como despesa deste período.

“É o método de custeio de estoques em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis” (HORNGREN, 2004, p. 211).

Quadro 7 - Síntese do Método de Custeio por Variável

Pontos Positivos	Pontos Negativos
Os custos dos produtos podem ser comparados em bases unitárias, independentemente do volume de produção.	Fere o Princípio Contábil da confrontação das receitas com os custos que contribuem para sua obtenção.
Facilita o tempo e o trabalho despendidos, tornando mais prática a apuração e a apresentação de informações.	Pode prejudicar a análise por parte dos credores no que se refere aos índices de liquidez e capital circulante líquido.
Melhor controle dos custos fixos, por se apresentarem separadamente nas demonstrações.	Não considera os custos fixos na determinação do preço de venda.
Facilita a elaboração e o controle de orçamentos e a determinação e o controle de padrões.	Os custos fixos não são completamente fixos e tampouco os variáveis são completamente variáveis (separação categórica).
Fornece mais instrumento de controle gerencial.	No Brasil, não aceito pelo Fisco.

Fonte: Adaptado de Crepaldi, 2008.

Crepaldi (2008) relacionou os pontos positivos e negativos da utilização do Método de Custeio Variável, os quais estão expostos no quadro.

Além das vantagens de diagnóstico que a aplicação do Método do Custeio Variável pode trazer para as empresas, o estudo do ponto de equilíbrio é fundamental, uma vez que, na visão de Dubois (2009) é capaz de demonstrar a receita mínima que a entidade precisa atingir para arcar com a totalidade de seus gastos, sem obtenção de lucro.

Wernke (2004) conceitua o Ponto de Equilíbrio como o momento em a empresa realiza suas operações, sem apresentar lucro ou prejuízo. O que significa que no levantamento deste indicador, é possível perceber que o total vendido é suficiente para arcar com os custos fixos e variáveis, sendo o resultado igual a zero, isto é, nem lucro e nem prejuízo.

Ainda a respeito do Ponto de Equilíbrio, quando se trata do processo decisório, Santos (2000) considera que esta é uma ferramenta indispensável, visto que revela que após apurados todos os ganhos marginais e comparados ao custo total fixo do período, os resultados são equivalentes.

Já sob a ótica de Horngren et al. (2004), quando a entidade atinge seu Ponto de Equilíbrio, considera-se que esta alcançou um nível em que suas receitas são iguais aos seus custos.

No Método de Custeio baseado em Atividade, também conhecido por ABC, Horngren et al. (2004) consideram este mecanismo como uma das melhores ferramentas no processo de gestão de custos. Eles apontam que esta metodologia refina um sistema de custeio ao passo em que reconhece atividades específicas em direcionadores de custo.

Na visão de Sabadin (2005) o mecanismo de custeio baseado em atividades promove a busca pelas operações da empresa que geram um consumo maior aos seus recursos. Enquanto que, para Nakagawa (1995), o uso de direcionadores de custo neste método, causa uma interferência eficaz na visualização do consumo de insumos e no nível de atividades.

Conforme Hansen e Mowen (2001) no ABC existe um passo a passo que ornamenta a realização do método, onde, a princípio, deve-se identificar, definir e classificar as atividades e as seus fatos principais, em seguida, é necessário atribuir o custo dos recursos de acordo com suas atividades; definir o custo de atividades secundárias para atividades primárias; segregar os direcionadores de custo e indicar o total de cada operação utilizada por cada objeto de custo; calcular as taxas de atividades primárias; e atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.

2.3 CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO

O mercado nacional, devido às constantes mudanças nos cenários político, econômico, ambiental, tecnológico, financeiro, social entre outros, vem sentindo a constante necessidade de adequar seu modelo de gestão para não se tornar obsoleto em relação às novas exigências mundiais e, assim, evitar maiores enfraquecimentos diante da concorrência. Isso é possível por meio de inovações na sistematização e no provimento de informações gerenciais mais confiáveis, com tempestividade e fidedignidade, a fim de alicerçar a tomada de decisão (PASSOS, 2011). Sendo assim, as organizações precisam olhar para a Contabilidade não mais como uma calculadora de impostos, porém como uma ferramenta de gestão, capaz de fornecer informações úteis e uma visão mais adequada para o gerenciamento, o que a torna um instrumento indispensável para as empresas.

Acerca da Contabilidade:

A Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e resumindo-os em forma de relatórios ou de

comunicados, que contribuem sobremaneira para a tomada de decisões (MARION, 2008, p. 48).

Em virtude das Ciências Contábeis e Administrativas gerarem informações que se complementam e ao mesmo tempo se completam, Rosa e Santos (2010) concordam que os relatórios gerados pela contabilidade possibilitam às entidades uma noção macro e micro da empresa, uma vez que serve tanto como base de mensuração acerca de todos os setores das organizações, como também é capaz de demonstrar numericamente o efeito de um único departamento do empreendimento, revelando aos gestores os resultados financeiros e seus impactos, o que promove a visualização estratégica para direcionar no processo decisório.

Quanto à conjuntura atual da economia, a informação é uma ferramenta de extrema importância para as empresas, visto que pode ser utilizada de diversas formas, e, principalmente, quando se objetiva um processo de gerenciamento eficaz, ela é fundamental para o processo decisório dos gestores (BEUREN, 2012).

Na visão de Passos (2011) um parâmetro decisivo para que as empresas permaneçam capazes de se manterem firmes diante da concorrência e das diversas mudanças econômicas é a informação hábil e realista e, para isso, o autor ainda afirma a importância da Ciência Contábil, revelando sua propriedade em promover controles contínuos em todos os seguimentos das organizações, ajudando-as a alcançar a otimização dos resultados.

Rosa e Santos (2010) consideram também que a Contabilidade apresenta diversas vertentes em sua ciência, as quais possibilitam os mais diferentes aspectos e finalidades em conformidade com as necessidades de cada entidade. Sendo assim, torna-se fundamental que cada organização tenha noção de suas intenções acerca das informações provenientes dos relatórios contábeis, uma vez que, além de apresentar a realidade do retorno da entidade, pode revelar diagnósticos periódicos, mensais, trimestrais e anuais, o que leva ao gestor a análise de diversos aspectos do seu negócio. Dessa forma, levando-se em consideração a tomada de decisão como um dos principais interesses do processo administrativo, tem-se a Contabilidade Gerencial como ferramenta eficaz no desenvolvimento do planejamento, avaliação de desempenho e controle a fim de proporcionar o uso apropriado de cada recurso gerado ou utilizado pela entidade.

Ainda sobre a Contabilidade Gerencial como instrumento indispensável no processo decisório:

A contabilidade gerencial, num significado mais claro está direcionada unicamente para a administração da empresa, buscando preencher informações econômicas e financeiras que se adaptem de modo válido e eficaz no modelo decisório do dirigente. Pode-se dizer também que a contabilidade gerencial é distinguida e tem

como ponto de vista o abastecimento de informações para os administradores, no caso, uma ferramenta para o comando (PORTELLA et al., 2011, p. 2).

Desse modo o que se entende sobre a Contabilidade como ferramenta para a tomada de decisão é que seu objetivo básico é orientar as organizações para auxiliá-las de maneira a eximir erros, promovendo a compreensão sobre o desempenho, sobre os riscos, as evoluções e os gargalos da entidade, propiciando num processo decisório livre de falhas.

2.4 CONTEXTUALIZAÇÃO DO SETOR DE CERÂMICA

A cerâmica é o material artificial mais antigo produzido pela força humana, sendo sua estrutura de imensa resistência, é utilizado em diversos seguimentos, como no meio artístico, no uso doméstico, na construção civil e engenharia. É uma atividade desenvolvida a partir da argila, sua principal matéria prima, por ser plástica, de fácil moldagem e se encontrar em abundância na natureza (SINDICER, 2015).

A indústria de revestimento cerâmico conforme a Anfacer (2015) é resultante da combinação de argila com outros materiais inorgânicos, os quais são condicionados a elevadas temperaturas. No Brasil esta atividade foi primeiramente encontrada na Ilha de Marajoara, através da cultura indígena, o que demonstra que a produção de materiais argilosos não foi trazida ao Brasil pela colonização, porém foi neste período onde esta atividade se tornou mais estruturada no país.

De acordo com a Abcer (2015) a indústria de cerâmica vermelha é a mais tradicional do setor e é responsável por produzir tijolos, telhas, blocos e lajotas.

Quadro 8 – Principais vantagens da Cerâmica

Vantagens do Uso da Cerâmica Vermelha – Tijolo	
A estrutura construída com tijolo cerâmica é muito acolhedora, por permitir que o ambiente não possua passagem de vento, já que sua estrutura é totalmente sólida.	Estabilidade dimensional (não se retraem ou dilatam quando em condições críticas de uso).
Não exige tratamento ou acabamento superficial.	São possíveis alvenarias de uma leveza inatingível com concreto ou cimento.
Elevada resistência mecânica (igualam ou superam o concreto).	Excelente isolante térmico.
Resistência a altas temperaturas.	É uma solução ecologicamente vantajosa.
Por possuir menor módulo de elasticidade, proporciona um melhor comportamento acústico.	Pode-se obter preço por metro cúbico.

Fonte: Adaptado Ramos et al, 2015.

No quadro 8 estão evidenciadas as principais vantagens da utilização e da produção da cerâmica vermelha.

Segundo Assunção (2000) os principais polos de cerâmicas vermelhas no nordeste são Ceará, Bahia, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Maranhão e Piauí, cujas características das indústrias em todos os estados citados são bem próximas, sendo grande parte constituída por uma estrutura familiar, possuem instabilidade de mercado, com uma gestão organizacional baseada na própria economia da região, o que revela falta de aplicação dos controles gerenciais, possuem também baixos custos de instalação e possibilidades de explorar jazidas de argila.

Gondin et al (2006) afirmam que a cerâmica vermelha é uma atividade fundamental para a economia do estado do Rio Grande do Norte, tendo neste ano cerca de 203 entidades do seguimento no estado, onde 154 estão ativas.

Estudo realizado pelo Sebrae/RN (2011), uma iniciativa de apoio às Micro e Pequenas Empresas, feito em todo o território do Rio Grande do Norte, evidencia a realidade da atividade ceramista no estado, baseando-se em questionários aplicados diretamente aos proprietários, gerentes e encarregados das indústrias além de pesquisas em instituições públicas.

Quadro 9 – Indústria de Cerâmica Vermelha no RN

Regiões	Cerâmicas pesquisadas em Atividade
Bacia do Potengi	17
Bacia do Trairi-Jacu	19
Bacia do Curimatau	02
Baixo Assú	33
Bacia do Seridó	99
Chapada do Apodi	08
Zona Centro e Serrana	08
Total	186

Fonte: Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no RN – SEBRAE, 2011.

No quadro 9 se verifica as empresas em atividade e suas respectivas regiões, sendo a Bacia do Potengi, região em que se localiza a entidade objeto de estudo dessa pesquisa, responsável por 9% do total de cerâmicas no Rio Grande do Norte.

Quadro 10 – Perfil das Empresas por Região

Região	Número de Municípios	Número de Cerâmicas	Empregos Diretos	Rendimento Anual
Grande Natal	13	38	1.226	33.615.000,00
Seridó	15	99	3.277	106.923.320,00
Baixo Assú	5	33	1.412	51.536.000,00
Oeste	9	16	480	16.085.000,00
Total	42	186	6.395	209.159.320,00

Fonte: Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no RN – SEBRAE, 2011.

O estudo demonstra a capacidade de rendimentos das empresas deste segmento no estado e revela também a empregabilidade desenvolvida através desta atividade, os respectivos dados estão dispostos no quadro 10.

Quadro 11 – Origem da matéria-prima: Argila

Origem da Argila	Grande Natal	Seridó	Assú	Oeste	Total
Várzea de Rio/RN	35	37	33	15	120
Taperoá/PB	0	39	0	0	39
Outras cidades/PB	0	5	0	0	5
Barragens e Açudes	3	18	0	2	23

Fonte: Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no RN – SEBRAE, 2011.

Quadro 12 – Consumo de matéria-prima: Argila

Região	Quantidade (Toneladas)
Grande Natal	55.099,03
Seridó	100.615,62
Assú	64.681,47
Oeste	19.164,88
Total	239.561,00

Fonte: Adaptado - Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no RN – SEBRAE, 2011.

Acerca dos materiais utilizados para a produção dos artigos desenvolvidos nas Cerâmicas Vermelhas, a pesquisa do SEBRAE/RN (2011) ainda constatou e representou a derivação da argila e a quantidade utilizada pelos ceramistas no estado Potiguar, estes dados estão evidenciados nos quadros 11 e 12, respectivamente.

Apesar do elevado consumo de argila na produção de blocos, telhas e tijolos ser um dado significativo e alarmante, um fator que chama mais atenção e preocupa não somente aos habitantes dessas regiões pesquisadas, mas também ao governo, é a utilização da lenha na queima dos fornos, uma vez que seu uso acentua drasticamente o desmatamento e acelera o

processo de desertificação que vem se instalando no território potiguar, onde hoje a região mais afetada é o Seridó, tendo 18,6% de sua propriedade com este fenômeno já inserido e em processo de propagação (PORTAL NOVA CRUZ, 2015).

Quadro 13 - Consumo de Lenha

Lenha	Grande Natal	Seridó	Assú	Oeste
Consumo médio (m ³)	22.363 m ³	46.314 m ³	26.390 m ³	7.777 m ³
Preço (algaroba/m ³)	R\$26,55/m ³	R\$29,00/m ³	R\$27,85/m ³	R\$16,88/m ³

Fonte: Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no RN – SEBRAE, 2011.

A respeito do consumo da lenha, a pesquisa realizada pelo Sebrae/RN representou estatisticamente os dados relativos ao consumo de lenha, como visto no quadro acima.

Com esta pesquisa, percebe-se que o estado do Rio Grande do Norte possuía em 2011, 186 cerâmicas ativas, que juntas geram mensalmente cerca de 111.163,00 peças, sendo a Região Seridó a responsável pela maior parte da produção e pela maior quantidade de indústrias do seguimento (SEBRAE/RN, 2011).

2.5 PESQUISAS RELACIONADAS

Para desenvolver o problema proposto neste estudo e a sua fundamentação, selecionou-se, através de pesquisas realizadas sobre os conceitos afins, artigos, legislação, trabalhos de conclusão de curso e livros.

A necessidade de abordar esta seção no Referencial Teórico se trata de capacitara pesquisa, mediante a detecção de propósitos comuns encontrados em trabalhos realizados que possuam um elo com este estudo de caso. Sendo assim, foram listados alguns deles, cuja organização se deu de acordo com a evolução da presente dissertação.

Quadro 14 – Estudo relacionado 01

Autor	Título	Objetivos
Cia e Smith (2001)	O Papel da Contabilidade Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo nas Empresas de Calçados de Franca/SP.	Conhecer quais informações gerenciais estão sendo disponibilizadas aos empresários das pequenas indústrias de calçados de Franca e como eles estão fazendo uso destas informações na gestão da empresa.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Levando-se em consideração que, num geral, as pequenas empresas brasileiras são constituídas por familiares, Cia e Smith (2001) com base em seus estudos, afirmam que esses

empresários adotam medidas administrativas de acordo com seus próprios conhecimentos de mundo e, na maioria delas, não abordam controles formais para gerir as informações provenientes da atividade. Desse modo, conclui-se por meio da pesquisa que, apesar de grande parte dos entrevistados julgarem ser de extrema importância a utilização de relatórios e informações contábeis, em se tratando da tomada de decisões, inclusive para os pequenos empreendimentos, *poucos gestores desejam obter apoio do contabilista acerca do uso dos mecanismos para orientação organizacional e administrativa* (grifo nosso). Essa conclusão por si só, configurou-se como uma das principais barreiras para o prosseguimento do trabalho destes pesquisadores, por sentirem a necessidade da classe empresária conhecer o valor da informação completa, tempestiva e fidedigna.

Quadro 15 – Estudo relacionado 02

Autor	Título	Objetivos
Lacerda (2003)	A Contabilidade como ferramenta gerencial na Gestão financeira das micro, pequenas e médias empresas (mpmes): Necessidade e Aplicabilidade.	O estudo objetiva contribuir especificamente para a problemática da capacidade gerencial da pequena empresa, de sua fragilidade administrativa e de sua carência de informações gerenciais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Lacerda (2004) em sua pesquisa associa, inicialmente, a importância das grandes organizações com as pequenas, em relação ao mercado. Nesse sentido, evidencia-se um aspecto econômico singular, revelando que *o mundo dos negócios na conjuntura atual enxerga de forma mais positiva as entidades menores, pois é notada sua capacidade em contribuir com o desenvolvimento do Estado* (grifo nosso). Com este fator relevante, o autor se direciona ao objetivo estudado relacionando as principais áreas econômicas, a evolução anual de desenvolvimento do setor, dificuldades de acesso ao crédito e os principais desafios enfrentados pelas MPMEs. Após estas abordagens, conclui-se a extrema importância que deve ser dirigida a aplicação da Contabilidade Gerencial nestas categorias de empresas, tendo em vista a utilização de práticas administrativas essenciais para o momento da tomada de decisão.

Quadro 16 – Estudo relacionado 03

Autor	Título	Objetivos
Moraes (2004)	Sistema de Custos para Empresas Industriais.	Propor um sistema de custos aplicado a pequenas empresas industriais.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Moraes (2004) discorre em seu estudo a respeito da implantação de um sistema de custos em pequenas empresas industriais, com a finalidade de possibilitar o conhecimento sobre os custos, sejam eles fixos ou variáveis e diretos ou indiretos, margem de contribuição por

produto e o ponto de equilíbrio. A pesquisa obteve um retorno positivo acerca do seu objetivo, onde foram utilizados o método do custo padrão e custeio variável, o qual proporcionou a obtenção da margem de contribuição para a formação do preço. Este trabalho se contextualizou com um embasamento teórico, o que gerou como limitação e recomendação para teses futuras a aplicação prática em uma pequena indústria.

Quadro 17 – Estudo relacionado 04

Autor	Título	Objetivos
Sell (2004)	Uma sistemática para inserir a Contabilidade Gerencial no processo decisório nas Pequenas e Médias empresas: um estudo de caso.	Este trabalho objetiva propor uma sistemática de inserção, de forma gradativa e com a participação do gestor, da contabilidade gerencial nas pequenas e médias empresas a fim de gerar conhecimento e facilitar as tomadas de decisão.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Compreendendo-se o valor do planejamento da organização na intenção de obter direção e controle, Sell (2004) aponta a necessidade do conhecimento organizacional por parte dos administradores, onde afirma que é apenas por meio da compreensão geral do negócio, que o gestor poderá identificar os seus principais gargalos e criar alternativas para solucioná-los. Sendo assim, analisando os conceitos da Contabilidade Gerencial, a autora conclui que *esta ciência não deve ser vista apenas como um instrumento gerador de impostos, mas como uma ferramenta fundamental para alicerçar a tomada de decisão* (grifo nosso). O desenvolvimento do trabalho teve como limitação o fato da análise ter sido realizada em apenas uma empresa, com dificuldades em controle e gerência de informações.

Quadro 18 – Estudo relacionado 05

Autor	Título	Objetivos
Dornelas (2005)	Empreendedorismo: Transformando ideias em negócios.	Entender e esclarecer o que é empreender e desenvolver os passos principais do processo empreendedor, por meio da geração de ideias e estímulo à criatividade, identificação e análise de oportunidade e desenvolvimento de um plano de negócios.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quanto ao processor empreendedor, Dornelas (2005) discorre em suas pesquisas sobre a importância de entender o desenvolvimento da ciência empreendedora em todo o mundo, evidenciando fatos históricos que confirmam suas especulações e explica o porquê da sociedade atual estar demonstrando mais interesse em estudar este tema, uma vez que, *com o avanço das tecnologias e com a sofisticação dos serviços e da economia, vem surgindo um*

número ainda maior de empreendedores (grifo nosso). Dessa forma, afirma que a conjuntura econômica atual pode ser considerada como a era do empreendedorismo, o que leva esse interesse social pelo tema, haja vista a inclusão do estudo desta área em escolas e universidades.

Quadro 19 – Estudo relacionado 06

Autor	Título	Objetivos
Grzeszezeszyn (2005)	Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização.	Demonstrar os vários entendimentos que se têm sobre o conceito de contabilidade gerencial estratégica, bem como caracterizá-la por meio de práticas e ênfases dadas à informação contábil.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em sua pesquisa bibliográfica, Grzeszezeszyn (2005) analisa a importância do estudo da Contabilidade em se tratando de uma gestão de longo prazo, onde não são evidenciados apenas relatórios com fins fiscais, isto é, de interesse do Poder Público, porém, procura-se visar a informação tempestiva, que possibilita ao gestor a tomada de decisão, o que se denomina por Contabilidade Gerencial. Dessa forma, o autor utiliza as máximas do planejamento estratégico para discorrer a respeito do norteamento dos administradores na condução dos interesses das empresas, que se trata de alcançar metas e objetivos anteriormente estipulados.

Quadro 20 – Estudo relacionado 07

Autor	Título	Objetivos
Soares, Leal e Sousa (2005)	Métodos de Custeio utilizados pelas Indústrias Cerâmicas: estudo de múltiplos casos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba.	O artigo tem por objetivo verificar quais os métodos de custeio que estão sendo utilizados pelas indústrias cerâmicas localizadas no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba, bem como estruturar abordagens de sua aplicação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Através de uma pesquisa exploratória acerca de múltiplos casos Soares, Leal e Sousa (2005) procuraram delimitar os métodos de custeio mais utilizados pelas indústrias de cerâmicas nas regiões do Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba, para tanto, foi realizada uma análise sobre a estrutura da empresa, o mecanismo de custeamento empregado e a aplicação das informações para fins gerenciais. Os investigadores conseguiram chegar a atingir o objetivo desejado por meio de questionários dirigidos aos empresários e, apesar de ter sido

positivo o retorno quanto a utilização de alguns procedimentos de gerenciamento de custos, percebeu-se também, no geral, que estes são buscados pelos gestores da área, na maioria dos casos, somente para medir lucratividade e não para a tomada de decisão.

Quadro 21 – Estudo relacionado 08

Autor	Título	Objetivos
Ortigara (2006)	Causas que condicionam a mortalidade e/ou sucesso das Micro e Pequenas Empresas no Estado de Santa Catarina.	Identificar as causas de sucesso e/ou fracasso das MPEs, fazer um levantamento destas causas e realizar pesquisa de campo acerca da temática.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao buscar entender a razão da mortalidade das pequenas e médias empresas, enfatizando o estado de Santa Catarina, Ortigara (2006) observa a *importância das organizações de pequeno porte na estruturação da economia, pontuando o poder empregatício, o estímulo à inovação, a produção de bens e serviços de forma mais acelerada e o aumento da competitividade no mercado* (grifo nosso). Ao analisar a conjuntura econômica dos investidores desses tipos de empreendimentos, concluiu que o desemprego é um fator influente quando se trata de decidir abrir um negócio. Todavia, na realização de seu trabalho, o autor esteve limitado por ter abrangido apenas a classe empresária na busca de responder à sua problemática, entretanto, é possível avaliar esta conjectura por meio de informações bancárias, empresas de assessoria e consultora e escritórios de contabilidade, por exemplo.

Quadro 22 – Estudo relacionado 09

Autor	Título	Objetivos
Chiavenato (2007)	Empreendedorismo - Dando asas ao espírito do empreendedor: um guia eficiente para iniciar e tocar seu próprio negócio.	Apresentar ao pequeno empreendedor quais as decisões iniciais e básicas para começar seu próprio negócio, enfatizando a continuidade da entidade, bem como fomentar o planejamento, a organização e assegurar a viabilidade e a competitividade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em seus estudos, Chiavenato (2007) promove uma discussão sobre a postura do empreendedor, onde busca uma avaliação para a posição promissora em um negócio de sucesso. Para isso, estimula a análise de mercado em sua totalidade, desde o conhecimento da aceitação do produto até a investigação de clientes, fornecedores e concorrentes, como base para prover vantagem competitiva e evitar a mortalidade do negócio. Nesse sentido, para estruturar a visão do investidor sobre a viabilização da empresa, discorre sobre os ideais do empreendedor, enfocam-se as origens do pensamento, características, segmentos bem como o ímpeto do empreendedorismo.

Quadro 23 – Estudo relacionado 10

Autor	Título	Objetivos
Souza, Machado e Oliveira (2007)	As Origens da Pequena Empresa no Brasil.	O objetivo deste artigo é explorar as origens das pequenas empresas brasileiras, focando a diversidade de suas áreas de atuação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Levando-se em consideração que não foi relatada na história do Brasil, com exatidão, o momento em que, de fato, surgiram as micro e pequenas empresas, Souza, Machado e Oliveira (2007) decidiram explorar *evidências acerca da presença dos pequenos negócios no período colonial* (grifo nosso). Os autores relatam a implantação do sistema agrícola, com o açúcar, em solo brasileiro, como um marco econômico no século XVI e como sendo a primeira atividade organizada e relacionada ao mercado no país. Apesar da agricultura açucareira, bem como o desbravamento em busca do ouro e o cultivo do café sejam considerados exemplos de forte responsabilidade na estruturação do capitalismo nacional, os pesquisadores analisaram outros fatores que revelam as minúcias da inserção do empreendedorismo por meio dos pequenos proprietários, que se tornaram em pequenos empresários. No respectivo artigo, os pesquisadores tiveram como barreira na condução do estudo a dificuldade em separar a história do Brasil da história da pequena empresa.

Quadro 24 – Estudo relacionado 11

Autor	Título	Objetivos
Gabriel (2009)	A influência da micro e pequena empresa no desenvolvimento econômico do Brasil: Subsídios para compreensão do significado de micro e pequena empresa.	Este artigo objetiva analisar o panorama atual das micro e pequenas empresas brasileiras.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Por sua vez, Gabriel (2009) enfatiza a relevância das micro e pequenas empresas para o Brasil, através do embasamento acerca da evolução de empregos e participação no mercado empresarial. Partindo do pressuposto de que *a maioria das grandes empresas começaram suas atividades por meio de um pequeno negócio* (grifo nosso), além de outros fatores, como, por exemplo, participação significativa no faturamento do país, crescimento do interior dos estados, observa-se a necessidade de incentivar o desenvolvimento dos menores empreendimentos para possibilitar ainda mais o progresso da economia. Na construção de sua pesquisa, o autor se ateu à falta de clareza legislativa por parte do Poder Público, quanto a importância econômica e social destas categorias de entidade.

Quadro 25 – Estudo relacionado 12

Autor	Título	Objetivos
Bertan (2010)	Método de Custeio para fins gerenciais em uma Indústria de Tijolos de Morro da Fumaça/SC.	Identificar os benefícios gerados pela utilização de método de custeio para fins gerenciais num Indústria de Tijolos de Morro da Fumaça.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Almejando levantar os custos e analisar os resultados obtidos com a implantação de um método de custeio numa Indústria de Cerâmica, Bertan (2010), por meio de um estudo de caso, que se configurou como do tipo bibliográfico e documental, relacionou uma exploração sobre os gastos gerais da entidade com a implantação de uma ferramenta de custeamento. Implantando-se o Custeio Variável, foi possível atingir o objetivo do estudo, possibilitando o conhecimento da margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, o que viabilizou ao gestor da empresa a compreensão de todo o processo financeiro oriundo da atividade exercida e a percepção a respeito do valor que a informação tempestiva e precisa pode trazer para proceder com a tomada de decisão. O respectivo trabalho teve como sua principal barreira de execução a falta de informações de anos anteriores, visto que não foi possível mostrar um desempenho ao longo do tempo.

Quadro 26 – Estudo relacionado 13

Autor	Título	Objetivos
Junior, Silva e Filho (2011)	A influência da contabilidade gerencial no desempenho econômico e financeiro das empresas de Cerâmica Vermelha de Senhor do Bonfim/BA.	Elucidar o fato da existência de contribuição significativa da Contabilidade Gerencial na administração das empresas que atuam no setor de Cerâmica Vermelha numa cidade do interior da Bahia.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Valendo-se da globalização como um mecanismo que possibilita o acesso à informação, bem como de produtos e serviços em qualquer momento/parte do mundo, Junior, Silva e Fialho (2011) discorreram sobre as perspectivas trazidas pela Contabilidade Gerencial em aliança com a Contabilidade de Custos, por juntas possibilitarem um estudo detalhado dos ganhos, gastos e demais resultados gerados por uma entidade. Neste estudo de caso, no geral, os autores conseguiram compreender as exigências e os pontos cruciais dos problemas que assolam as empresas da atividade ceramista no estado da Bahia. A limitação do trabalho se trata da ausência de análise financeira para poder reconhecer, de fato, as peculiaridades das organizações examinadas.

Quadro 27 – Estudo relacionado 14

Autor	Título	Objetivos
Passos (2011)	A importância da Contabilidade no Processo de Tomada de Decisão.	Mostrar que a Contabilidade está começando a ser vista não apenas como uma geradora de impostos, mas como um instrumento gerencial que orienta os gestores nas decisões, na gestão, planejamento, execução e controle.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Passos (2011) em sua pesquisa bibliográfica visa determinar a relevância derivada da Contabilidade como um instrumento de apoio à gestão, por meio do provimento de informações oportunas para auxiliar na tomada de decisão. Com a evolução do estudo, a pesquisadora observa *a necessidade que as organizações têm de possuir um controle contínuo sobre todas as suas operações como forma de administrar e gerir todos os seguimentos da atividade empresarial* (grifo nosso).

Quadro 28 – Estudo relacionado 15

Autor	Título	Objetivos
Scarfela et al (2015)	Estudo comparativo entre os métodos de custeio por absorção aplicados no cultivo da soja.	Realização de análise comparativa entre as espécies do Custeio por Absorção no Cultivo da Soja.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Scarfela et al. (2015), através de uma pesquisa descritiva, qualitativa e documental, comparam as categorias do Método de Absorção no Cultivo da Soja, com a pretensão de avaliar qual deles pode auxiliar os produtores rurais na mensuração de seus custos. Dessa forma, os autores concluíram com as análises realizadas que o Custeio por Absorção possui variações quando se trata de quantidades produzidas e foi possível observar a importância da utilização deste método para auxiliar na tomada de decisão dos gestores.

Conforme relação dos trabalhos escolhidos para uso como parâmetro no desenvolvimento deste estudo é possível concluir que, embora tributariamente falando, a gestão de uma pequena organização seja simples, há a necessidade de olhá-la não só como agente gerador de recursos, mas principalmente como uma fonte de novos empregos e uma possível ideia para propulsionar os seguimentos de mercado a que se relaciona.

Desse modo, é imprescindível o conhecimento das micro, pequenas e médias empresas desde os seus primórdios, uma vez que, para explorar uma área, quem se propõe investir, deverá entender os riscos e benefícios a que está propenso. Com isso, além dessa base acerca

do entendimento do negócio, deve-se considerar o processo de gestão que será implantado e a ideia deste projeto é elencar, mediante um estudo de caso, a vantagem do estabelecimento da Contabilidade de Custos aliada à Contabilidade Gerencial, como método de coordenação e controle da logística da entidade.

3. METODOLOGIA

Nesta seção, trata-se dos métodos utilizados para a realização da pesquisa, que, de acordo com Barros e Lehfeld (2000) é a capacidade de solucionar problemas e resolver dúvidas, através de aplicação de procedimentos científicos associados a concepções teóricas de abordagem.

3.1 TIPOLOGIAS DE PESQUISA

Com o intuito de escolher um plano de delineamento para conduzir a investigação, Beuren et al. (2012) recomendam que a pesquisa seja delimitada quanto aos objetivos, procedimentos e abordagem do problema.

Em se tratando dos objetivos, a pesquisa é considerada como descritiva, uma vez que, segundo Raupp e Beuren (2003), nesse tipo de pesquisa é preciso observar os eventos analisados, bem como registrá-los, examiná-los, classificá-los e interpretá-los.

Esse estudo se enquadra como uma pesquisa descritiva por apresentar as características da população analisada, bem como a organização e o exame dos dados coletados sem que haja a interferência do autor nos mesmos.

Quanto aos procedimentos, isto é, a maneira pela qual o estudo é norteado e a forma adotada para a coleta de dados, o presente trabalho traz um estudo de caso, onde Ruiz (2009) considera esta técnica como uma junção de diversas informações detalhadas em função de abordar a totalidade de referências utilizadas. Com isso, percebe-se que é um procedimento que deve ser realizado de maneira mais intensiva e profunda.

Sendo assim, esta pesquisa se enquadra como um procedimento do tipo estudo de caso, por se concentrar em um único cenário, sendo realizada de maneira profunda e detalhada, o que possibilitou o conhecimento geral e minucioso do assunto.

Ademais, a pesquisa também se configurou como bibliográfica, visto que, segundo Horn (2001), neste método o investigador deve buscar posicionamentos, informações e publicações relativas ao assunto enfatizado. E também pode ser considerada como documental, onde, de acordo com Silva e Grigolo (2002), neste procedimento são utilizados materiais que nunca foram analisados. Assim, o presente estudo também se classifica como um procedimento bibliográfico, uma vez que foram recolhidas informações acerca do problema, por meio de livros e artigos que contribuíram para o desenvolvimento do referencial teórico.

Com relação à abordagem do problema, a pesquisa é do tipo qualitativa, já que, para Silva (2002), nesta modalidade são evidenciadas as características que revelam que a fonte de dados

é extraída do ambiente natural e objetiva o processo e não apenas o resultado, sendo todas as variáveis fundamentais para o estudo. E ainda se configura como do tipo quantitativa, pois, na visão de Raupp e Beuren (2003) são utilizadas informações com bases estatísticas, seja na coleta e na análise dos dados.

Dessa forma, a pesquisa se enquadra na abordagem do problema como do tipo qualitativa, por se utilizar de informações extraídas a partir de entrevistas com os sócios, a fim de desenhar o fluxo do processo de produção da empresa, bem como identificar a dimensão de cada etapa. Já em relação ao aspecto quantitativo, utilizou-se de estatísticas para promover a mensuração dos custos e aplicabilidade de ferramentas utilizadas no auxílio de tomada de decisão.

3.1 ESPAÇO-TEMPO

Segundo Gil (2002) no critério de delimitação temporal, pode-se definir a realização da pesquisa referenciando o objeto analisado no tempo presente. Desse modo, o presente estudo de caso utiliza uma Indústria de Cerâmica Vermelha do Rio Grande do Norte tendo como seu limite temporal 4 anos de atividade.

Neste sentido, foi coletada um período contínuo de 10 meses, de Janeiro a Outubro de 2015, no período de 4 anos de atividade na Cerâmica Vermelha, todavia, este foi definido pelo fato da entidade não possuir informações necessárias para a composição desta pesquisa nos anos anteriores, uma vez que não era realizado nenhum procedimento de controle por parte da mesma.

Pretendendo preservar a entidade responsável pelo provimento das informações que possibilitaram este estudo, escolheu-se um nome fictício para representar a Indústria de Cerâmica, que foi denominada por Cerâmica Vermelha.

3.2 COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Segundo Carvalho e Vergara (2002) na coleta e no tratamento dos dados, o pesquisador deverá colher as informações desejadas por meio de entrevistas e observações com indivíduos que possuem domínio do referido conteúdo.

Conforme elucidado por Gil (2002), a análise permite a sumarização e a organização dos dados possibilitando a resposta das indagações da pesquisa. Dessa forma, entende-se que a análise de dados é um processo em que as informações obtidas são unidas para dar sentido e responder ao problema estudado.

Nesse contexto, o presente estudo, para a realização do caminho da pesquisa, baseou-se em entrevistas aos sócios e a funcionários da Indústria de Cerâmica, bem como a visitas in loco e a utilização de documentos, como folha de pagamento, faturas, notas fiscais e recibos fornecidos pelos gestores.

Além disso, a entidade é optante pelo Simples Nacional desde o início de suas atividades, isto é, 2011, nunca tendo realizado nenhum procedimento de planejamento tributário.

3.3 LIMITAÇÕES

Algumas limitações foram encontradas para a realização deste estudo de caso, a primeira delas se refere ao fato da cerâmica de tijolos ser uma indústria de pequeno porte, uma vez que as empresas classificadas como PMEs, num geral, tem como uma das suas características principais o não fornecimento de informações a respeito do negócio. O que dificultou e restringiu o trabalho, já que, por esse motivo, não foi possível realizar comparações entre entidades do mesmo ramo.

Outra limitação encontrada se trata da falta de controle dos gastos da entidade, tendo esta iniciado suas atividades em 2011, só iniciou o processo de organização de suas informações gerenciais a partir da implantação deste estudo de caso. Sendo assim, apenas os últimos 10 meses possuem informações completas acerca da realidade da empresa.

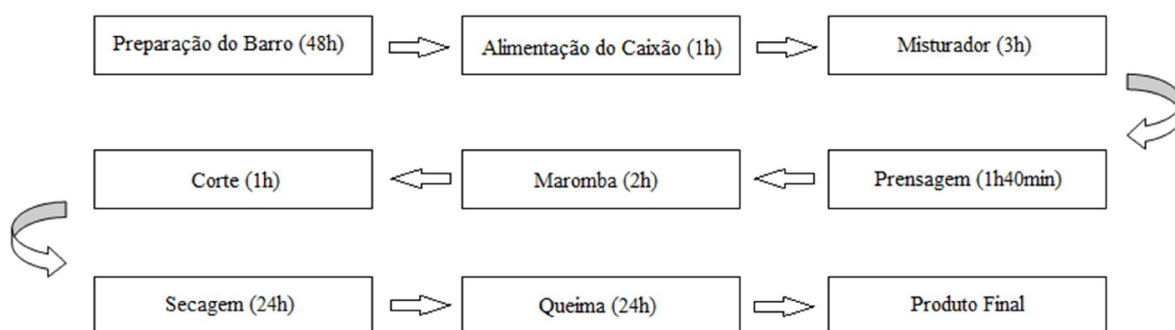
Além disso, outra barreira para a realização do estudo foi em relação à mensuração do chão de fábrica da entidade, visto que os gestores se desfizeram das notas fiscais das máquinas. Dessa forma, a depreciação foi realizada tendo em vista o valor do maquinário com base no mercado atual.

4. ANÁLISE DE DADOS

4.1 PROCESSO PRODUTIVO

A fim de utilizar a aplicação dos métodos de custeio de forma a abranger todos os gastos realizados pela indústria analisada é necessário o conhecimento a respeito do processo produtivo abordado, o qual é composto por 15 etapas, conforme organograma, dados estes extraídos a partir de entrevistas com proprietários da empresa.

Imagem 1 – Etapas da Produção



Fonte: Dados da pesquisa.

Considerando a capacidade máxima da produção, que é de 30.000 mil tijolos por forno e que existem 4 destes na indústria, a seguir estão evidenciadas as etapas produtivas:

a) Preparação do Barro

Esta etapa tem duração de 48h e é um processo em que o barro é umedecido e misturado com o auxílio de uma enchedeira, o que permite uma matéria-prima mais homogênea e apta a formar um tijolo livre de cascalhos.

b) Alimentação do Caixão

Após a preparação, a argila se torna homogênea, sendo transportada para o Caixão Alimentador, máquina responsável por realizar sua trituração. A duração desse processo é de 1h.

c) Misturador

Depois da trituração, a argila é transportada para o Misturador, que é responsável por processá-la em pedaços ainda menores. Este procedimento é contínuo. Em média, dura aproximadamente 3h.

d) Prensagem

Nesta fase, os pedaços moídos serão prensados por meio de dois cilindros e todos os fragmentos de pedras ou galhos são descartados. Estágio contínuo, que dura em torno de 1h40min.

e) Maromba

A Maromba é também uma etapa contínua, sendo responsável por moldar o tijolo à forma desejada. Duração de 2h.

f) Corte

Com seu molde já definido, através de um operador que regula as proporções do produto, o tijolo é cortado. Etapa com duração de 1h.

g) Secagem

Estando os tijolos já cortados e com molde definido, por meio de operadores eles são levados para um pátio, onde são dispostos de uma forma que haja a melhor circulação de vento e exposição ao sol, onde permanecem expostos por 24h.

h) Queima

Já secos, os tijolos são levados para o forno, onde se inicia o processo de queima, com duração de 24h. A retirada do produto do forno ainda necessita de mais 24h, devido às altas temperaturas a que foram expostos.

4.2 GASTOS GERAIS E SUAS CLASSIFICAÇÕES

Para a utilização dos métodos de custeio na Indústria Cerâmica Vermelha é necessário que os gastos gerais sejam separados e elencados de forma a facilitar sua aplicabilidade. Dessa forma, nos tópicos a seguir estão representados os gastos gerais, em custos e despesas.

Nesta unidade serão apresentados os itens de custo da Indústria de Cerâmica estudada. Os custos se dividem em variáveis, que, conforme visto no tópico 2.2 deste estudo, são aqueles que reagem de acordo com a produção, e os fixos, representando a estrutura física e operacional da empresa, que independente do volume de produção, o seu montante não se altera.

Tabela 1 – Custos Fixos de Produção

Custos Fixos – 2015	
Custos Fixos	Total
Aluguel	R\$ 18.000,00
Pessoal	R\$ 438.084,00
Depreciação	R\$ 6.868,33
Total	R\$ 462.952,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que, de acordo com a tabela 1, na totalidade dos custos fixos que juntos somam R\$ 462.952,33, o maior deles é o relativo à parte de pessoal, representando cerca de 95%.

Tabela 2 – Custos Variáveis de Produção

Custos Variáveis	Total
Água	R\$ 2.302,70
Energia Elétrica	R\$ 62.277,55
Lenha (MD)	R\$ 92.685,00
Matéria-prima	R\$ 241.250,00
Pessoal	R\$ 2.716,02
Férias s/ Rend. Variáveis	R\$ 226,34
13º Salario s/ Rend. Variáveis	R\$ 226,34
FGTS	R\$ 253,50
Manutenção da Fábrica	R\$ 34.998,32
Combustível	R\$ 32.174,40
Total	R\$ 469.111,28

Fonte: Dados da pesquisa.

Já em relação a tabela 2, conclui-se que no total de custos variáveis, que juntos somam R\$ 469.111,28, o maior deles é o relativo à matéria-prima, representando cerca 51% da parcela destes custos.

4.2.1 Custos Fixos

Abordando os Custos Fixos, percebe-se, como mencionado anteriormente, que o quadro de pessoal é o mais oneroso para a Cerâmica Vermelha, sendo atualmente constituído por 38 colaboradores, onde 3 são pedreiros, 4 são forneiros, 30 são oleiros e 1 é auxiliar administrativo. Esse classificado como despesa administrativa. As gerências de produção e financeira giram em torno dos sócios, que são remunerados através de pró-labore.

Tabela 3 – Custos fixos com Pessoal (R\$)

Verbas	Período	Por mês
Salário	330.000,00	33.000,00
Insalubridade	9.600,00	960,00
Férias	28.300,00	2.830,00
1/3 Férias	9.433,33	943,33
13º Salário	28.300,00	2.830,00
FGTS	32.450,67	3.245,07
Total	438.084,00	43.808,40

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na tabela acima estão demonstrados os valores referentes aos custos fixos da Folha de Pagamento, aos Provisionamentos de Férias e 13º Salários e dos Encargos mensais no período compreendido entre Janeiro e Outubro de 2015.

Os salários dos colaboradores não são os mesmos, já que são baseados na Convenção Coletiva do Sindicato correspondente à categoria, sendo, de acordo com a função, para o Oleiro R\$ 820,00, para o Pedreiro e Forneiro R\$ 1.200,00. Dessa forma, de acordo com a tabela acima, com o levantamento dos Custos Fixos com Pessoal no período analisado, a entidade desembolsa um total de R\$ 438.084,00.

A folha de pagamento da Cerâmica Vermelha foi classificada como custo fixo por não sofrer nenhuma dependência do volume produtivo.

Além dos Salários e Encargos relativos ao Pessoal da Produção, os demais custos fixos gerados pela atividade são o Aluguel do Chão de Fábrica e Depreciação, conforme demonstrado na tabela 1.

O Aluguel da entidade se refere ao terreno, que, conforme entrevista com os gestores, o setor produtivo possui um chão de fábrica que utiliza 90% da extensão da propriedade. Dessa forma, sendo o aluguel no valor de R\$ 2.000,00, foi considerado R\$ 1.800,00 por mês.

Tabela 4 – Depreciação

Máquinas e Equipamentos	
Caixão Alimentador	R\$ 40.000,00
Esteira (02)	R\$ 5.000,00
Laminador (02)	R\$ 9.000,00
Misturador	R\$ 11.000,00
Bomba a vácuo	R\$ 7.200,00
Maromba	R\$ 72.000,00
Enchedeira	R\$ 300.000,00
Total	R\$ 444.200,00
Por ano	R\$ 44.420,00
Por mês	R\$ 3.701,67
Veículos	
Caçamba	R\$ 190.000,00
Total	R\$ 190.000,00
Por ano	R\$ 38.000,00
Por mês	R\$ 3.166,67

Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme exposto nas limitações deste estudo, devido a ausência das notas fiscais dos bens, utilizou-se o valor de mercado para a mensuração das máquinas e dos veículos.

Na tabela 4 estão evidenciados os bens da Cerâmica Vermelha, que se dividem em Máquinas e Equipamentos. Foi utilizada a base fiscal para realização da depreciação. Dessa forma, para máquinas e equipamentos foi empregado o percentual de 10% ao ano, enquanto que para os veículos, empregou-se 20% ao ano.

4.2.2 Custos Variáveis

Já em relação aos Custos Variáveis, no período compreendido entre Janeiro e Outubro de 2015, foi realizado um levantamento do total produzido por mês, considerando-se que um tijolo pesa 2,5 kg de barro e são necessários 0,5 m de lenha para queimar mil tijolos.

Tabela 5 – Produção Mensal de Tijolos

Mês	Produção	Argila (kg)	Lenha (m)
Janeiro	755.000	1.887.500	377,5
Fevereiro	647.000	1.617.500	323,5
Março	606.000	1.515.000	303
Abril	638.000	1.595.000	319
Maio	643.000	1.607.500	322
Junho	518.000	1.295.000	259
Julho	493.000	1.232.500	246,5
Agosto	592.000	1.480.000	296

Setembro	597.000	1.492.500	299
Outubro	697.000	1.717.500	344
Total	6.186.000	15.440.000	3089,5

Fonte: Dados da Pesquisa.

A tabela 5 representa o total fabricado mensalmente e suas respectivas demandas de matéria-prima e produtos auxiliares, conforme variação do volume de produção. Observando o levantamento realizado, percebe-se que os gastos relativos à argila e lenha são custos variáveis, uma vez que variam de acordo com a demanda produtiva. Todavia, compõe também esta classificação os custos relativos à Energia Elétrica, a Água e um percentual do Pessoal da Produção, uma vez que caso haja aumento produtivo, há a necessidade de exceder o horário de trabalho, o que configura em horas extras e seus respectivos reflexos de descanso semanal remunerado. Mesmo tendo o gasto com pessoal, no item anterior classificado como fixo.

A argila é fornecida em kg no valor de R\$250,00 a “carrada”, que é equivalente a 16.000kg dessa matéria-prima, portanto, em um milheiro de tijolos, onde cada tijolo pesa 2,5kg, em relação à argila, custa R\$ 39,06. Dessa forma, trazendo a tabela 5 a valores, no período de Janeiro a Outubro de 2015, a entidade consumiu um total de 15.440.000kg, o que gera um desembolso de R\$ 241.250,00.

Já em relação à lenha, que é a única fonte de queima utilizada pela Cerâmica Vermelha, esta é comprada por R\$ 30,00 o metro, sendo assim, sabendo que um forno é capaz de produzir 30.000 tijolos, onde são necessários 0,5 m de lenha para queimar 1.000 tijolos, no período analisado foi consumido um total de 3.089,50 m, o que corresponde a um montante desembolsado de R\$ 92.685,00. No período foram produzidos 6.186 milheiros de tijolos.

Tabela 6 – Custos com Energia Elétrica (R\$)

Mês	Produção	Energia da Produção	Energia da Adm	Total
Janeiro	755	7.955,01	883,89	8.838,90
Fevereiro	647	6.841,05	760,11	7.601,16
Março	606	6.195,64	688,40	6.884,04
Abril	638	5.898,87	655,43	6.554,30
Maior	643	6.716,04	746,27	7.462,31
Junho	518	5.349,98	594,44	5.944,42
Julho	493	4.842,03	538,00	5.380,03
Agosto	592	5.607,24	623,02	6.230,26
Setembro	597	5.673,50	630,38	6.303,88
Outubro	697	7.198,18	799,79	7.997,97
Total	6.186,00	62.277,54	6.919,73	69.197,27

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação à Energia Elétrica, foi classificada como variável, pelo motivo do gasto estar relacionado com a oscilação da demanda produtiva. A produção consome, de acordo com entrevista com o gerente de produção, 90% do gasto com energia, sendo de responsabilidade do Setor Administrativo a absorção do restante. Sendo assim, em relação ao chão de fábrica, as etapas que dispõem a energia elétrica são: Alimentação do Caixão, o Misturador, a Prensagem, a Maromba e o Corte.

A tabela 6 referente à energia elétrica foi elaborado com base nos boletos mensais emitidos pela Companhia Energética do Rio Grande do Norte (COSERN) à Indústria, representando mais um custo na Cerâmica de Tijolos estudada. Em média, relacionando a produção mensal com a parcela da eletricidade da produção, um milheiro de tijolo custou R\$ 10,06. Em cada fatura foi rateado o percentual de 90% para a produção e 10% para a administração. Dessa forma, em termos de custos variáveis com Eletricidade, a entidade desembolsou um total de R\$ 62.277,57.

Tabela 7 – Custos com Água (R\$)

Mês	Produção	Água
Janeiro	755	289,89
Fevereiro	647	246,99
Março	606	223,27
Abril	638	235,76
Maio	643	241,24
Junho	518	189,90
Julho	493	169,58
Agosto	592	207,93
Setembro	597	219,80
Outubro	697	278,34
Total	6.186	2.302,70

Fonte: Dados da Pesquisa.

Outro custo variável para a Indústria é o relativo ao consumo de água, que é utilizada no processo de Preparação da Argila, onde um operador fica sob a responsabilidade de regá-la a fim de deixá-la úmida e própria para a formação do tijolo. Como o setor Administrativo utiliza um percentual de água irrelevante diante do consumido pela produção, decidiu-se usar este custo como totalmente relativo à produção, outro motivo da não separação entre custos e despesas, esta baseado no custo-benefício.

Os valores acima apresentados foram extraídos a partir das faturas da Companhia de Água e Esgoto do Rio Grande do Norte (CAERN) emitidos à Cerâmica Vermelha. Observou-se que

em média, o consumo de água para a produção de um milheiro de tijolos custa R\$ 0,37. Os gastos revelam a variação do consumo de água em relação à produção de tijolos, onde no período analisado foi desembolsado pela Indústria um total de R\$ 2.302,70.

Tabela 8 – Demanda de Horas-extras

Função	Qtd. Funcionários	Salário	Total de H. Extras	Valor H. E. x Total	D.S.R
Oleiro	30	R\$ 820,00	249	R\$ 1.391,91	R\$ 332,07
Pedreiro	3	R\$ 1.200,00	98	R\$ 801,64	R\$ 192,40
Total	33	R\$ 2.020,00	347	R\$ 2.193,55	R\$ 522,47

Fonte: Dados da pesquisa.

Já a respeito dos custos variáveis sobre o Pessoal da Produção, estes também possuem sua oscilação conforme a capacidade produtiva. Assim, na tabela 8 é possível observar o gasto gerado com o excedente do horário de trabalho dos colaboradores. Foi possível observar que os funcionários das competências Oleiro e Pedreiro possuem reflexo de Horas Extra, todavia, na entidade ainda existem colaboradoras na função Forneiro, os quais percebem Adicional de Insalubridade, o que impossibilita o condicionamento ao aumento da jornada de trabalho. Os resultados referentes aos acréscimos de horas totalizaram um gasto no período compreendido entre Janeiro e Outubro de 2015, no valor de R\$ 2.716.02, unindo informações variáveis da folha, utilizou-se também para cálculo as médias para 1/12 avos de férias e 13º salário sobre tais horas extras, o que conseqüentemente faz variar também os encargos trabalhistas, como FGTS, totalizando R\$ 253,50.

Tabela 9 – Outros Custos Variáveis

Custos	
Manutenção da Fábrica	34.998,32
Combustível	32.174,40
Total	67.172,72

Fonte: Dados da Pesquisa.

Além dos parâmetros citados, ainda se configuram como custos variáveis os gastos relativos à manutenção da indústria, os quais, conforme entrevista com o gerente de produção, não ocorrem todos os meses, porém acontece em períodos em que a demanda produtiva é maior. Outro custo classificado como variável é o referente ao combustível, o qual é utilizado pela empresa na busca da argila e da lenha, uma vez que a entidade compra e é ela mesma a responsável pela busca do material. Na tabela 9 estão demonstrados os consumos do período em relação à Manutenção e ao Combustível.

4.2.3 Despesas

As Despesas são os gastos relativos à manutenção das atividades da empresa, assim como os esforços feitos para obtenção de receita. Neste tópico serão demonstrados os itens de Despesa classificadas e utilizadas pela entidade analisada.

Tabela 10 – Despesas

Despesas	Total
Aluguel	R\$ 2.000,00
Alimentação	R\$ 25.000,00
Contador	R\$ 7.880,00
Energia Elétrica	R\$ 6.919,73
Material de Escritório	R\$ 519,00
Salários e Encargos	R\$ 53.900,00
Telefone	R\$ 490,00
Total	R\$ 96.708,73

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela acima demonstra as despesas do período compreendido entre Janeiro e Outubro de 2015. Analisando-o, percebe-se que o gasto mais representativo foi o referente aos salários e encargos da administração, representando 55,73% das despesas totais.

Como visto anteriormente, o aluguel total é no valor de R\$ 2.000,00 por mês e, de acordo com entrevista realizada com o gerente de produção, o chão de fábrica utiliza 90% da extensão da propriedade. Desse modo, para o setor administrativo, foi considerado o valor de R\$ 200,00 por mês quanto ao aluguel. Do mesmo modo se procedeu para a energia elétrica, que foi considerado o percentual de 10% sobre as faturas mensais emitidas pela COSERN (Companhia Energética do Rio Grande do Norte) à Cerâmica Vermelha.

A entidade oferece alimentação aos seus colaboradores, sem efetuar desconto em folha de pagamento, dessa forma, conforme informado em entrevista com o gestor administrativo, em média, por mês é utilizado R\$ 2.500,00 para os dispêndios alimentícios.

A empresa objeto deste estudo de caso não possui vendedores em seu quadro de colaboradores, sendo as operações comerciais realizadas também pelos sócios. Dessa forma, não existem despesas variáveis, sendo todas as despesas consideradas como fixas, referentes ao setor administrativo, totalizando R\$ 96.708,73.

4.3 MENSURAÇÃO DO CUSTO (ABSORÇÃO)

Após apurados todos os Custos e Despesas, foi levantada toda a produção do período, porém, conforme analisado e através de entrevistas realizadas com os empresários, identificou-se que a empresa trabalha com estoque de produtos acabados. Além disso, a Cerâmica Vermelha vende seu produto na unidade milheiro, tendo como preço de venda, em média, R\$230,00.

Tabela 11 – Estoques x Produção x Venda (Em milheiros de tijolos)

Mês	Estoque Inicial	Produção	Unidades Vendidas	Estoque Final
Janeiro	10	755	752,2	12,8
Fevereiro	12,8	647	645,8	14
Março	14	606	607	13
Abril	13	638	641	10
Maiο	10	643	645,1	7,9
Junho	7,9	518	519	6,7
Julho	6,7	493	491	9,1
Agosto	9,1	592	594	7,1
Setembro	7,1	597	597	6,8
Outubro	6,8	697	697	6,8

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na tabela acima estão representados os estoques iniciais, a produção mensal, as unidades vendidas e os estoques finais de cada mês.

Tabela 12 – Estimativa de custo para dez/14

Indicadores	Produção (R\$)	Por mês (R\$)
Preço de Venda	R\$ 220,00	
Materiais Diretos	R\$ 51,50	
Mão de Obra direta	R\$ 0,00	
Outros Gastos Variáveis	R\$ 20,45	
Custos fixo de produção	R\$ 0,00	R\$ 49.504,88
Despesa de Venda e Adm variáveis	R\$ 0,00	
Despesa de Venda e Adm fixas	R\$ 9.398,72	

Fonte: Dados da pesquisa.

Devido a ausência de informações suficientes para o levantamento dos parâmetros de custos e receita relativos a dezembro de 2014, com base em entrevista ao gerente de produção, a tabela 12 foi desenvolvida para auxiliar na valoração do estoque inicial de janeiro, que se refere ao mês de dezembro. Ainda conforme entrevista, não houve saldo de estoque final em novembro de 2014, dessa forma, em dezembro foram produzidos 667 mil tijolos, tendo vendido um total de 657 mil.

Tabela 13 – Custo Unitário para o Método de Custeio por Absorção (R\$)

Mês	Mat. Diretos	MOD	Oustos Gastos Variáveis	Outros Custos Fixos	Custo Fixo Unitário
dez/14	51,50	0,00	20,45	74,22	146,17
jan/15	54,06	0,55	21,3	61,32	137,23
fev/15	54,06	0,55	21,3	71,55	147,46
mar/15	54,06	0,55	21,3	76,39	152,30
abr/15	54,06	0,55	21,3	72,56	148,47
mai/15	54,06	0,55	21,3	72,00	147,91
jun/15	54,06	0,55	21,3	89,37	165,28
jul/15	54,06	0,55	21,3	93,91	169,82
ago/15	54,06	0,55	21,3	78,20	154,11
set/15	54,06	0,55	21,3	77,55	153,46
out/15	54,06	0,55	21,3	66,42	142,33

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para a formação da Demonstração do Resultado baseada no custeio por absorção, foi necessário o levantamento do custo unitário de produção, que abrange os materiais diretos, a mão-de-obra direta, outros custos variáveis e os custos fixos de produção. Na tabela 13 é possível observar os custos utilizados.

Os materiais diretos se referem ao consumo de argila e lenha, enquanto que a mão-de-obra direta é representada pela parte variável da folha de pagamento. O item designado por outros custos variáveis abrange os valores relativos à água, energia elétrica, manutenção da fábrica e combustíveis.

Os custos fixos de produção englobam o aluguel, parte fixa da folha de pagamento e a depreciação. Sendo assim, utilizou-se o valor total da despesa em 1/10 avos para cada mês, obtendo um total de R\$ 9.670,87.

Tabela 14 – Aplicação do Método de Custeio por Absorção

Indicadores	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió
Vendas liquidas	173.006,00	148.534,00	139.610,00	147.430,00	148.373,00
(-) CPV	103.316,17	95.101,10	92.381,22	95.221,04	95.421,61

(=) Margem Bruta	69.689,83	53.432,90	47.228,78	52.208,96	52.951,39
(-) Despesa de Venda e Adm	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87
(=) Resultado antes do IR	60.018,96	43.762,03	37.557,91	42.538,09	43.280,52

Indicadores	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro
Vendas líquidas	119.416,00	112.838,00	136.620,00	137.379,00	160.264,00
(-) CPV	85.677,70	83.280,94	91.685,08	91.664,19	99.251,69
(=) Margem Bruta	33.738,30	29.557,06	44.934,92	45.714,81	61.012,31
(-) Despesa de Venda e Adm	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87
(=) Resultado antes do IR	24.067,43	19.886,19	35.264,05	36.043,94	51.341,44

Fonte: Dados da Pesquisa.

Para elaboração desta Demonstração, foi mantido o preço de venda de R\$ 230,00 praticado pela empresa.

Os resultados obtidos na tabela acima vão de acordo com o que diz Garrison et al. (2013), onde afirmam que a Demonstração do Resultado no formato tradicional, isto é, o custeio por absorção, utiliza custos fixos indiretos para a formação do seu custo dos produtos vendidos, uma vez que relaciona os custos do estoque de um período anterior com os do período atual.

Nesse sentido, se dá a diferença entre o custeio variável e por absorção, já que estes calculam os custos indiretos de produção de maneira distinta.

Com as informações obtidas através da aplicação do Custeio por Absorção, pode-se observar que mesmo em períodos onde as vendas foram menores, como em Junho e Julho, o efeito no resultado ainda foi positivo, todavia os custos dos produtos vendidos nesses meses foram superiores aos anteriores, como pode ser visto na tabela 13, uma vez que a produção também foi menor o que provocou diretamente no aumento do custo fixo unitário.

A Demonstração do Resultado baseada no método de custeio por absorção, como visto no Referencial Teórico desta pesquisa, permite que todos os custos de produção sejam capazes de transitar pelos custos dos produtos vendidos, além disso, todas as despesas de venda e administrativa são representadas como despesas do período.

Os cálculos acima foram realizados com base nas unidades vendidas, produzidas e nos estoques finais e iniciais, os quais estão representados na tabela 11, esses influenciaram a operação relativa aos Custos dos Produtos Vendidos, uma vez que o custo unitariamente fixo de um mês aparecerá em outro mês, mesmo que haja uma parcela pequena de estoque inicial, o qual é estoque final de um mês anterior. Sendo esta uma característica marcante do custeio por absorção, porém, como os estoques iniciais foram relativamente baixos, o reflexo no resultado não é exatamente evidente.

Com todas as informações acima levantadas, o Custeio por Absorção revela que a entidade apresentou um Resultado de R\$ 393.760,55 no período.

Tabela 15 – Análise horizontal do custeio por absorção

Mês	Receita	CPV	Lucro Bruto
Janeiro	19%	7,60%	43%
Fevereiro	-15%	-8%	-23%
Março	-7%	-3%	-12%
Abril	6%	2,70%	10%
Maio	0,65%	0,20%	1,42%
Junho	-20%	-11%	-36%
Julho	-6%	-2,60%	-12%
Agosto	21%	10%	52%
Setembro	0,55%	0,21%	1,74%
Outubro	17%	8%	33%

Fonte: Dados da pesquisa.

Com a tabela 15, pode-se perceber que os resultados, bem como os custos dos produtos vendidos, não aumentaram na mesma proporção das receitas, fato esse que comprova que os custos dos produtos vendidos de um período (mês) estão carregados de custos de produção desse mesmo mês, bem como dos custos de produção do mês anterior que só agora estão sendo vendidos.

4.4 MESURAÇÃO DO CUSTO (VARIÁVEL) E SUAS FERRAMENTAS

O Método de Custeio Variável exige para a sua aplicabilidade, que haja a formação do custo unitário, o qual agrega informações relativas aos materiais diretos, mão-de-obra direta e outros custos variáveis. Dessa forma, observa-se que o custo unitário do produto nesta metodologia calcula somente os custos variáveis.

Tabela 16 – Custo Unitário para o Método do Custeio Variável

Indicadores	Janeiro a Outubro/2015
Materiais Diretos	R\$ 54,06
Mão-de-Obra direta	R\$ 0,55
Outros Gastos Variáveis	R\$ 21,30
Total	R\$ 75,91

Fonte: Dados da Pesquisa.

Diferente do custo unitário levantado para o custeio por absorção, o qual apresenta variações em cada mês como visto anteriormente, no método variável, unitariamente, o custo se comporta como fixo. Sendo assim, o valor representado acima de R\$ 75,91 é o mesmo para todos os meses analisados.

Os valores utilizados para os materiais diretos são referentes ao que foi utilizado no período em relação à argila e lenha. A mão-de-obra direta é relativa à parte variável da folha de pagamento do pessoal da produção. E os outros custos variáveis abrangem o consumo da produção quanto à água, energia elétrica, manutenção da fábrica e combustível. E, como apresentado no custeio por absorção, a entidade obteve um total de R\$ 9.670,87 por mês em relação às despesas fixas.

Tabela 17 – Aplicação do Método de Custeio Variável

Indicadores	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maiο
Vendas líquidas	173.006,00	148.534,00	139.610,00	147.430,00	148.373,00
(-) Despesas Variáveis					
Custos variáveis de produtos vendidos	57.103,23	49.025,88	46.080,38	48.661,48	48.972,74
Desp. de venda e adm. Variáveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Margem de Contribuição	115.902,77	99.508,12	93.529,62	98.768,52	99.400,26
(-) Despesas Fixas					
Custos fixos indiretos de produção	46.295,23	46.295,23	46.295,23	46.295,23	46.295,23
Desp. de venda e adm. Fixas	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87
(-) Resultado antes do IR	59.936,67	43.542,02	37.563,52	42.802,41	43.434,16

Indicadores	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro
Vendas líquidas	119.416,00	112.838,00	136.620,00	137.379,00	160.264,00
(-) Despesas Variáveis					
Custos variáveis de produtos vendidos	39.415,04	37.243,88	45.093,48	45.344,00	52.897,54
Desp. de venda e adm. Variáveis	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
(=) Margem de Contribuição	80.000,96	75.594,12	91.526,52	92.035,00	107.366,46
(-) Despesas Fixas					
Custos fixos indiretos de produção	46.295,23	46.295,23	46.295,23	46.295,23	46.295,23
Desp. de venda e adm. Fixas	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87	9.670,87
(-) Resultado antes do IR	24.034,85	19.628,02	35.560,41	36.068,90	51.400,36

Fonte: Dados da Pesquisa.

Com base no cálculo do Método de Custeio Variável, foi possível observar que a entidade apresentou um resultado de R\$ 393.971,32.

Através da aplicação deste método, foi possível obter a margem de contribuição, que revela quanto a entidade obteve de retorno, após as deduções dos seus custos variáveis, para arcar com todos os gastos fixos e ainda auferir lucro. Dessa forma, no período estudado, a entidade alcançou aproximadamente uma margem de 67%.

Ademais, pode-se observar através da margem de contribuição, o ponto de equilíbrio da indústria para este período, isto é, o quanto a entidade necessita vender, para alcançar o ponto em que seu resultado seja igual à zero, cobrindo totalmente suas despesas. Sendo assim, temos um Ponto de Equilíbrio para o período de 59%, que corresponde a R\$ 839.847,30.

A partir dessa informação, pode-se extrair também até que menor valor do milheiro de tijolo se pode chegar, por exemplo, no mês de janeiro, com a MC média de R\$ 55.966,10, e com os CDV de R\$ 57.103,23 e a receita de R\$ 113.069,33. Com esses dados, o menor preço para um milheiro de tijolo nesse mês seria, em média, de R\$ 182,78.

Tabela 18 – Análise horizontal do custeio variável

Mês	Receita	CV	Margem Bruto
Janeiro	19%	19%	19%
Fevereiro	-15%	-15%	-15%
Março	-7%	-7%	-7%
Abril	6%	6%	6%
Maior	0,65%	0,65%	0,65%
Junho	-20%	-20%	-20%
Julho	-6%	-6%	-6%
Agosto	21%	21%	21%
Setembro	0,55%	0,55%	0,55%
Outubro	17%	17%	17%

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro fato que deve ser chamado a atenção é a proporcionalidade da receita, custos e lucro bruto, conforme tabela acima.

Com a tabela 18 é possível observar que os aumentos de receita e de custos variáveis são proporcionais em todos os meses, bem como do lucro bruto ou margem de contribuição, sendo esta uma característica marcante do custeio variável.

4.5 COMPARAÇÃO DOS MÉTODOS DE CUSTEIO

Após todos os levantamentos e apuração das Demonstrações do Resultado é possível comparar as metodologias do Custeio por Absorção e o Custeio Variável para que se possa

avaliar quais as diferenças e vantagens trazidas por ambas para a empresa Cerâmica Vermelha.

Tabela 19 – Comparação dos Resultados dos Métodos de Custeio

Meses	Absorção	Variável
Janeiro	60.018,96	59.936,67
Fevereiro	43.762,03	43.542,02
Março	37.557,91	37.563,52
Abril	42.538,09	42.802,41
Maiο	43.280,52	43.434,16
Junho	24.067,43	24.034,85
Julho	19.886,19	19.628,02
Agosto	35.264,05	35.560,41
Setembro	36.043,94	36.068,90
Outubro	51.341,44	51.400,36
Total	393.760,55	393.971,32

Fonte: Dados da Pesquisa.

Acima estão relacionados os resultados finais dos dois métodos de custeio abordados, para efeito de comparação.

Comparando as informações obtidas com as aplicações dos Custeios por Absorção e Variável, embora a diferença do resultado no período seja de apenas R\$ 210,77 é possível diagnosticar fatores relevantes para a escolha do melhor método que explique de forma mais clara e precisa a realidade da entidade.

A divergência nos resultados se deu devido ao processo de enquadramento dos custos em cada método. Desse modo, no Custeio Variável, a parcela a deduzir da receita de vendas se refere aos gastos variáveis do período e não há consideração indireta de custos anteriores.

A entidade analisada necessita de uma Demonstração de Resultado que forneça informações precisas e fidedignas de forma que possibilite o processo decisório livre de erro. Nesse sentido, como se trata de uma indústria, o fator crucial para o gerenciamento é o custo e o lucro unitário sobre o produto, objetivando um estudo que provoque gastos menores, redução de gargalos e eliminação de processos desnecessários. Sendo assim, observando o fato relativo à incorporação dos custos em cada método, é possível constatar qual dos dois é mais viável para a finalidade da respectiva organização.

Desse modo, o custeio por absorção, por seu valor unitário depender ainda do volume produzido, por alocar ao custo dos produtos todos os custos fixos, mesmo que não haja produção, e, apesar de legalmente ser o critério aceito e exigido no Brasil, percebeu-se que não é o procedimento que melhor representa a realidade da Cerâmica Vermelha.

Todavia, o Custeio Variável oferece custos mensurados de forma objetiva, por não haver influências de distribuições subjetivas de outros períodos, inclusive, forma um custo composto por apenas gastos variáveis, o que facilita a visualização dos gestores em identificar as variações que motivaram aumentos ou diminuições no resultado e, ainda, possibilita a formação da margem de contribuição, a qual fornece a compreensão acerca dos efeitos relativos às vendas e as suas deduções, onde revela o percentual que irá contribuir para arcar com a parcela fixa da entidade, ou seja, com o montante de custos e despesas que existem havendo ou não produção.

Além disso, a utilização da margem de contribuição capacita os gestores a observar a rentabilidade do negócio e ainda possibilita a avaliação e incentivo de se criar alternativas para mutuamente aumentar o volume de produção e de vendas, tornando a entidade ainda mais competitiva.

Como visto anteriormente no tópico 4.3, a margem de contribuição da entidade para o período analisado foi de 67%, o que significa que após retirar os gastos variáveis das receitas de vendas, este percentual é o que sobra para cobrir os custos e as despesas fixas.

Outro indicador desencadeado pela utilização do método de custeio variável, que é de grande importância para avaliação da viabilidade do negócio, é o ponto de equilíbrio, o qual revela o faturamento mínimo necessário que a entidade precisa obter para cobrir todos seus custos, não obtendo nem lucro e nem prejuízo. Além disso, através deste critério de desempenho a empresa consegue descobrir qual o valor total dos seus custos fixos, qual deve ser sua receita para que não haja lucro e nem prejuízo e quantos produtos precisa vender para atingir seu ponto de equilíbrio.

Deste modo, o valor total dos custos fixos da entidade no período analisado é de R\$ 559.661,03, com uma margem de contribuição de 67%, seu ponto de equilíbrio é de R\$ 839.847,30, que significa o quanto a entidade precisa atingir de receita para trabalhar em um ponto onde não haja lucro e nem prejuízo. Sendo assim, é necessária a venda de 3.651,51 milhares de tijolos.

Tabela 20 – Custo Unitário do Produto (R\$)

Meses	Absorção	Variável
Janeiro	137,23	75,91
Fevereiro	147,46	75,91
Março	152,30	75,91
Abril	148,47	75,91
Maior	147,91	75,91
Junho	165,28	75,91
Julho	169,82	75,91

Agosto	154,11	75,91
Setembro	153,46	75,91
Outubro	142,33	75,91

Fonte: Dados da Pesquisa.

Em relação à parte orçamentária da análise dos custos, utilizou-se o custo unitário fixo, pelo método de custeio por absorção, e variável, pelo custeio variável. Assim, na tabela acima é possível comparar estes resultados.

As informações dos custos unitários incentivaram também para que o método de custeio variável fosse identificado como mais adequado para o estudo gerencial da Cerâmica Vermelha, uma vez que, como pode ser visto na tabela 20, o custo unitariamente variável se comporta como fixo, enquanto que o custo unitariamente fixo, apresenta-se diferente a cada mês.

Dessa forma, conhecer o custo de um milheiro de tijolos foi de suma importância para os gestores, visto que possibilitou o entendimento do que realmente deve ser considerado como parâmetro para agregar ao custo do produto e, além disso, foi possível verificar o percentual de lucro obtido com o preço praticado. O que provoca uma visão mais clara do negócio, uma vez que o gerenciamento pode ser feito também através de planejamentos, já que se conhece o seu custo unitário. Entretanto, o custo fixo unitário já não possibilita esta organização, haja vista que varia a cada mês.

Tabela 21 – Índices de Desempenho

MC	67%	953632,35
PE	59%	562.643,08

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim, foi possível concluir que o praticando o preço de R\$ 230,00 por milheiro de tijolos, com um custo unitário de R\$ 75,91 por milheiro, a entidade obtém R\$ 154,09 de lucro.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo de caso através das técnicas e conceitos retratados pelos autores, os quais estão evidenciados no referencial teórico, foram colocados em prática no desenvolvimento desta pesquisa, que revelou a importância da inclusão da contabilidade gerencial numa empresa de pequeno porte do ramo ceramista no estado do Rio Grande do Norte.

A entidade analisada não possuía nenhum mecanismo de controle de gastos em sua atividade e, dessa forma, os procedimentos utilizados nesta pesquisa trouxeram importantes resultados para os gestores, uma vez que estes desejavam possuir conhecimento acerca da realidade em torno de seus custos, bem como verificar se o negócio realmente traz um retorno financeiro.

A partir do objetivo geral traçado, que trata de identificar o melhor método de custeio para uma indústria de cerâmica do estado do Rio Grande do Norte, o estudo progrediu iniciando pelo desenho do processo produtivo, pelo levantamento e classificação dos gastos gerais, no período compreendido entre Janeiro e Outubro de 2015, o que motivou a formação das Demonstrações do Resultado pelos Custeios por Absorção e Variável, sendo este escolhido como o método que melhor representa a realidade e os interesses gerenciais da entidade e, além disso, possibilitou a análise da Margem de Contribuição, bem como do Ponto de Equilíbrio.

Com a aplicação dos métodos de custeio foi possível obter comparações acerca do custo unitário entre o custeio por absorção e o variável, bem como a margem de contribuição para todos os meses levantados e o ponto de equilíbrio para o período. Sendo assim, após o levantamento detalhado dos gastos em fixos e variáveis, foi possível montar a Demonstração do Resultado pelos métodos escolhidos para análise, onde houve a demonstração do lucro líquido dos exercícios mensal e anual, o que possibilitou aos gestores conhecimento do desempenho da empresa. Com a utilização do método de custeio variável, a administração da entidade tomou conhecimento da rentabilidade de um milheiro de tijolos através da utilização da margem de contribuição, que possibilitou o entendimento do quanto o seu produto contribui para cobrir os gastos fixos.

Os principais benefícios desencadeados pela aplicação da Contabilidade Gerencial para a Indústria de Cerâmica de Tijolos por meio da utilização do Método de Custeio Variável foram a possibilidade de capacitar os gestores do conhecimento acerca dos seus custos e despesas, a

margem de contribuição, o ponto de equilíbrio e o norteamto a respeito da maneira mais adequada de gerir sua estrutura de gastos.

O presente trabalho teve grande influência de suas pesquisas relacionadas, uma vez que estas foram as norteadoras do seu desenvolvimento teórico, capacitando e fundamentando acerca dos mecanismos que a academia vem utilizando a respeito do tema. Além disso, os resultados obtidos com as aplicações das normas da Contabilidade Gerencial nos estudos levantados, embora alguns representem cenários distintos do tema abordado nesta pesquisa, refletiram nos aspectos metodológicos e nas ferramentas utilizadas para proceder com as análises deste estudo de caso.

Sendo a Indústria de Cerâmica de Tijolos abordada na pesquisa uma empresa de Pequeno Porte, existiram grandes limitações de materiais que pautassem a pesquisa, já que estes tipos de organizações acabam se fechando dentro de si e possuem receio em fornecer informações, acredita-se que por medo da concorrência. Outro fator que limitou o estudo se trata da falta de informações relativas aos anos anteriores da atividade da entidade, já que esta iniciou suas operações em 2011 e foi somente em 2015, por meio deste trabalho, que começou a controlar seus gastos.

Desse modo, recomenda-se para os próximos trabalhos que seja feita a análise gerencial numa indústria que possua mais de um produto, para que se possa conhecer quanto cada um representa em margem de contribuição, revelando qual dos produtos é mais vantajoso e qual deve ter sua produção incentivada. Além disso, possuindo mais de um produto, aconselha-se a utilização também do Custeio Baseado em Atividades, analisando custos indiretos e seus direcionadores.

6. REFERÊNCIAS

Associação Brasileira de Cerâmicas – ABCER. Disponível em:
<http://www.abceram.org.br/site/> Acesso em: 12 de outubro de 2015.

Associação Nacional dos fabricantes de cerâmica para revestimentos, louças sanitárias e congêneres - ANFACER. Disponível em: <<http://www.anfacer.org.br/>> Acesso em: 12 de outubro de 2015.

ASSUNÇÃO, Flávia de Oliveira. *Capacitação, Inovação Local e Competitividade da Indústria de Cerâmica Vermelha no Nordeste*. Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), 2000.

BARROS, A. J. P. de; LEHFELD, N. A. de. *Projeto de pesquisa: propostas metodológicas*. Petrópolis: Vozes, 2000.

BERTAN, Rangel Ventura. *Método de Custeio para fins gerenciais em uma Indústria de Tijolos de Morro da Fumaça/SC*. Morro da Fumaça: Trabalho de Conclusão de Curso – Universidade do Extremo Sul Catarinense (UNESC), 2010.

BERTÓ, D. J.; BEULKE, R. *Gestão de Custos*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BEUREN, Ilse Maria; et al. *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRUNI, A. L. *A Administração de Custos, Preço e Lucros*. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. *Lei Complementar 123/2006: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. Disponível em:
<http://www.leigeral.com.br/portal/main.jsp?lumPageId=FF8081812658D379012665B59AC01CE8>. Acesso em: 03 de Outubro de 2015.

_____. *Pronunciamento Técnico PME 2009: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79> Acesso em: 11 de Outubro de 2015.

CARVALHO, J. L. F.; VERGARA, S. C. *A Fenomenologia e a Pesquisa dos Espaços de Serviços*. Revista de Administração de Empresas, Volume 42, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. *Empreendedorismo dando asas ao espírito do empreendedor: um guia eficiente para iniciar e tocar seu próprio negócio*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CIA, Joaniela Neide Sales; SMITH, Marines Santana Justo. *O Papel da Contabilidade Gerencial nas Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo nas Empresas de Calçados de Franca/SP*. Franca: Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de Caratinga: Faculdade de Ciências Contábeis de Caratinga (FACICON), 2003.

Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, Portal Empresômetro MPE. Disponível em: <<http://empresometro.cnc.org.br/>> Acesso em 05 de Outubro de 2015.
 contadores. São Paulo: Atlas, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática*. IV Edição. São Paulo: AAtlas, 2008.

DORNELAS, J. C. A. *Empreendedorismo: Transformando ideias em negócios*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

DUBOIS, Alexy. *Gestão de Custos e Formação de Preços: conceitos, modelos e instrumentos*. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, R. G. *Custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
Franca (FACEF), 2001.

GABRIEL, Silva. *A influência da micro e pequena empresa no desenvolvimento econômico do Brasil: Subsídios para compreensão do significado de micro e pequena empresa*. Universidade de São Francisco (USF), 2009.

GARRISON, R. H. et al. *Contabilidade Gerencial*. São Paulo: AMGH, 2013.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. São Paulo: Atlas, 2002.

GONDIM, P. C. A. GOMES, U. U. SILVA, E. C. SOUZA, W. B. N. *Viabilidade Técnica de Conversão de Cerâmicas do Rio Grande do Norte para Gás Natural*. Congresso Brasileiro de Engenharia e Ciência dos Materiais, 2006.

GRZESZEZESZYN, Gilberto. *Contabilidade Gerencial Estratégica: Conceito e Caracterização*. Universidade Estadual do Centro-Oeste (UNICENTRO), 2005.

HANSEN, D. R.; MOWEN, Maryanne. *Gestão de Custos: Contabilidade e Controle*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HORN, G. B. *Diretrizes para a produção de trabalhos monográficos*. Curitiba: Fies, 2001.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, S. M. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Pearson, 2004.

Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Portal IBPT. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/>> Acesso em 05 de Outubro de 2015.

JUNIOR, A. N. F.; SILVA, T. B. J.; FILHO, R. N. L.. *A influência da Contabilidade Gerencial no desempenho econômico e financeiro das empresas de Cerâmica Vermelha de Senhor do Bonfim/BA*. Salvador: Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade (UNEB), 2011.

LACERDA, Joabe Barbosa. *A Contabilidade como ferramenta Gerencial na Gestão financeira das micro, pequenas e médias Empresas (mpmes): necessidade e aplicabilidade*.

LAURENTINO, Anderson José; LESTENSKY, Douglas Laureano; NOGARA, João Guilherme; PRIA, Thiago Dalla. *A importância da Contabilidade Gerencial para Pequenas e Médias Empresas no século XXI no Brasil*. Centro de Educação (FAE), 2008.

- LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: Planejamento, Implantação e Controle*. São Paulo: Atlas, 1981.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: Custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1995.
- MAHER, Michael. *Contabilidade de Custos: Criando valor para a Administração*. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARETH, Taciana et al. *Simulação como Procedimento de Apoio à Gestão de Custos: um estudo de caso numa instituição de Ensino Superior*. Revista de Administração e Contabilidade – Unisinos, 2012.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 14º ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de Custos*. São Paulo: Atlas, 2009.
- MORAES, João Vicente de. *Sistema de Custos para pequenas empresas industriais*. Cascavel/PR: III Seminário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2004.
- OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H. *Contabilidade de custos para não*
- ORTIGARA, Anacleto Ângelo. *Causas que condicionam a mortalidade e/ou sucesso das Micro e Pequenas Empresas no Estado de Santa Catarina*. 2006. Trabalho de Conclusão de Curso (Doutorado em Engenharia de Produção e Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).
- PADOVEZE, Clóvis Luís. *Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 2010.
- PASSOS, Quismara Correa do. *A importância da Contabilidade no processo de Tomada de Decisão das Empresas*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), 2011.
- POMPERMAIER, Mauro José. *Contabilidade Gerencial: Sistemas de Informações Contábeis para pequenas e médias empresas*. Revista Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 1999.
- Portal Nova Cruz. Disponível em: <<http://www.portalnovacruz.com/>> Acesso em: 30 de Outubro de 2015.
- PORTELLA, C. S; TRETER, Jaciara. *Contabilidade Gerencial: uma ferramenta de gestão empresarial*. XVI Seminário Interinstitucional de Ensino, Pesquisa e Extensão, 2011.
- RAMOS, T et al. *Projeto de Construções Industrializadas: Cerâmica*. PUC, 2015.
- RAUPP, Fabiano Maury, et al. *Como Elaborar Trabalhos de Monografias em Contabilidade: Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais*. São Paulo: Atlas, 2003.
- ROSA, L. Lessa; SANTOS, S. Veruska. *A importância da Contabilidade Gerencial para a administração*. Faculdade de Sergipe, 2010. São Paulo: Atlas, 2009.

- RUIZ, Alvaro Joao. *Metodologia Científica: Guia para eficiência nos Estudos*.
- SÁ, Carlos Alexandre. *O Método de Custeio por Absorção e o Método de Custeio Variável*. São Paulo: Atlas, 2008.
- SABABIN, Anderson L. *Integração do Custeio ABC com o método UP: um estudo de caso*. Revista Universo Contábil, 2005.
- SANTOS, Joel J. *Análise de custos*. São Paulo: Atlas, 2000.
- SEBRAE. *Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa*. São Paulo: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos empas). Brasília, DF; DIEESE, 2012.
- SEBRAE/RN. *Diagnóstico da Indústria de Cerâmica Vermelha no Rio Grande do Norte*. Coordenação de José Nildo Galdino, 2011.
- SEBRAE. *Lei Geral da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*. Brasília: Revista Sebrae, Coordenação de Roberto Simões, 2014.
- SEBRAE. *Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira*. Brasília: Coordenação de Roberto Simões, 2014.
- SEFERTZI, Elena. *Os novos desenhos*. HSM Management. São Paulo: HSM Management. 2000.
- SELL, Graciele Kieser. *Uma sistemática para inserir a Contabilidade Gerencial no processo decisório nas Pequenas e Médias empresas: um estudo de caso*. Trabalho de Conclusão de Curso (Pós-Graduação em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), 2004.
- SILVA, M. B. *Introdução à pesquisa em educação*. Florianópolis: Udesc/Cead, 2002.
- SILVA, Marise Borba de; GRIGOLO, Tânia Maris. *Metodologia para inicialização científica à prática da pesquisa e da extensão II*. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.
- Sindicato da Indústria de Cerâmica Vermelha – SINDICER. Disponível em: <http://www.sindicermf.com.br/> Acesso em: 10 de outubro de 2015.
- SOARES, Mara Alves; LEAL, Edvalda Araújo; SOUSA, Edileusa Godói de. *Métodos de Custeio Utilizados pelas Indústrias Cerâmicas: Estudo de Multicasos no Triângulo Mineiro e Alto Paranaíba*. Florianópolis: IX Congresso Internacional de Custos, 2005.
- SOUZA, José Henrique; MACHADO, Lindinalva Cândida; OLIVEIRA, Cilene Aparecida Silva de. *As Origens da Pequena Empresa no Brasil*. Campo Limpo Paulista: Revista da Micro e Pequena Empresa, 2007.
- SOUZA, Wendel; QUALHARINI, Eduardo. *O planejamento Estratégico nas Micro e Pequenas Empresas*. III Workshop de Gestão Integrada. São Paulo: Centro Universitário Senac, 2007.

WERNKE, R. Gestão de *Custos*: uma abordagem prática. São Paulo: Atlas, 2004.