

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO – LINHA DE FORMAÇÃO EXPECÍFICA EM
COMÉRCIO EXTERIOR**

FRANCIELE INÁCIO MAIA

**A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DE CUSTEIO PARA A REDUÇÃO DE
DESPERDÍCIO EM UMA EMPRESA QUE PRODUZ ETIQUETAS DE CÓS NO
MUNICÍPIO DE CRICIÚMA/SC**

CRICIÚMA

2014

FRANCIELE INÁCIO MAIA

**A IMPORTÂNCIA DOS PRINCÍPIOS DE CUSTEIO PARA A REDUÇÃO DE
DESPERDÍCIO EM UMA EMPRESA QUE PRODUZ ETIQUETAS DE CÓS NO
MUNICÍPIO DE CRICIÚMA/SC**

Monografia apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Administração Linha de Formação Específica em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Prof. (^a) Abel Corrêa de Souza

CRICIÚMA

2014

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho aos meus pais e ao meu irmão, que sempre estiveram ao meu lado me apoiando em todas as etapas para a realização desse sonho.

AGRADECIMENTOS

Venho agradecer primeiramente a Deus por me proporcionar a vida e junto com ela a saúde, a sabedoria e um caminho repleto de aprendizagem e realizações.

Logo depois, aos meus pais pela educação, amor e carinho, por sempre me ensinar o devido valor e caminho da vida, tornando-me a pessoa que hoje sou. Ao meu irmão que sempre esteve ao meu lado e me admirando por não desistir, apesar dos caminhos difíceis e me ajudando sempre que precisei.

Aos meus amigos de vida, os de trabalho e os da sala de aula, pelo companheirismo, dedicação, entendimento e por toda a amizade.

Agradecer também a empresa pesquisada por confiar e acreditar no trabalho desenvolvido.

Ao meu orientador Abel Corrêa de Souza, pelo ensinamento, dedicação e competência no trabalho.

E as outras pessoas que indiretamente me ensinaram e ajudaram de alguma forma. Deixo meus agradecimentos sinceros.

“Descanse, trabalhe, divirta-se, aprenda, ensine, dê, receba um pouco disso, um pouco daquilo, pare, ande, fale, ouça, chore, compreenda mais, reze bastante, alegre-se ainda mais. Não importa quem você seja e nem o que pensa. Saber ou não saber, a vida ensinará você a reverenciar e a respeitar o equilíbrio”.

Hamilton Corrêa de Souza.

RESUMO

MAIA, Franciele Inácio. **A importância de custeio para a redução de desperdício em uma empresa que produz etiquetas de cós no Município de Criciúma/SC. 2014. 56 f.** Monografia do Curso de Administração com Linha de Formação Específica em Comércio Exterior da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

Observa-se nos estudos que os métodos de custeio tornaram-se objetos de análises e pesquisas, onde facilita a visualização das vantagens e desvantagens que cada um acomoda. Vários profissionais e estudiosos apontam que os números encontrados estão ligados a maneira de como é estabelecido esses métodos de custo, sem eles de gastos, despesas, investimento, perdas e desperdícios e custos. O método que melhor se adéqua poderá levar a empresa a um maior sucesso e possibilitando uma visão mais ampla dos custos na fabricação e facilitando nos processos das vendas. Para as organizações se fixarem no mercado atual, seria necessário à implementação de um método adequado, onde facilitaria e visualizava os bons resultados. O objetivo maior desse estudo foi analisar os custos financeiros de uma empresa que produz etiqueta de cós no município de Criciúma, no Estado de Santa Catarina, visando analisar o método que melhor de adéqua. Neste estudo, a metodologia usada aos fins da investigação da pesquisa descritiva e aos meios da investigação com base na pesquisa documental e bibliográfica. Visto na neste trabalho, os resultados possibilitam a implementação do método de custeio por absorção, realizando a apropriação dos custos indiretos na execução do trabalho feito.

Palavras-chave: Métodos de custeio. Objetivo. Resultados.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1- Diagrama de classificação dos gastos organizacionais22

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 – Métodos de Custeio por Absorção | 27 |
| Tabela 2 - Identificação dos custos | 38 |
| Tabela 3 – Classificação dos custos | 40 |
| Tabela 4 – Faturamento de custo do primeiro semestre 2014. | 41 |
| Tabela 5 – Apropriação do custo do couro..... | 41 |
| Tabela 6- Apropriação do custo de sintético | 42 |
| Tabela 7 – Apropriação dos métodos de custeio por absorção..... | 43 |
| Tabela 8 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio por absorção..... | 43 |
| Tabela 9 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio por ABC | 47 |
| Tabela 10 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio ideal | 48 |
| Tabela 11 – Apropriação dos métodos de custeio direto ou variável | 49 |
| Tabela 12 - Apuração dos resultados na aplicação do custeio direto ou variável | 49 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|--|----|
| Quadro 1- Nomenclaturas utilizadas | 19 |
| Quadro 2 – Conceitos Custos | 20 |
| Quadro 3 – Análise comparativa dos períodos..... | 24 |
| Quadro 4 – Custeio por atividade (ABC) | 28 |
| Quadro 5 - Fonte bibliográfica da pesquisa..... | 33 |
| Quadro 6 – Estruturação organização..... | 34 |
| Quadro 7 – Estruturação da população alvo | 35 |
| Quadro 8 – Síntese da pesquisa | 36 |
| Quadro 9 – Mapeamento das atividades..... | 44 |
| Quadro 10 – Custo indireto ao método de custeio ABC..... | 45 |
| Quadro 11 – Cálculo unitário dos produtos | 46 |
| Quadro 12 – Pontuação fornecida de cada método de custeio..... | 50 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Activity-basedcosting

RKW - ReichsKuratoriumfurWirtschaftlichtkeit

CIF - Custo Indireto de Fabricação

CTV - Custo totalmente variável

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 13 |
| 1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA | 14 |
| 1.2 OBJETIVOS | 15 |
| 1.2.1 Objetivo geral | 15 |
| 1.2.2 Objetivos específicos..... | 15 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA | 15 |
| 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 17 |
| 2.1 SISTEMA DE CUSTO | 17 |
| 2.2 TERMINOLOGIAS USADAS EM CUSTOS | 18 |
| 2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO..... | 23 |
| 2.4 PILARES DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS | 24 |
| 2.5 MÉTODOS DE CUSTEAMENTO | 25 |
| 2.5.1 Métodos de alocações de custos indiretos | 26 |
| 2.5.2 Métodos de custeio por absorção | 26 |
| 2.5.3 Métodos de custeio ABC | 27 |
| 2.5.4 Métodos de custeio RKW e o custeio ideal..... | 28 |
| 2.5.5 Métodos de custeio direto ou variável | 29 |
| 2.5.5.1 Métodos de Custeio Direto | 29 |
| 2.5.5.2 Métodos de Custeio Variável..... | 30 |
| 2.5.6 Métodos de contabilidade de ganhos..... | 30 |
| 2.5.7 Diferenças entre os métodos de custeio..... | 31 |
| 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS..... | 32 |
| 3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA..... | 32 |
| 3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA..... | 33 |
| 3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS | 34 |
| 3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS | 35 |

| | |
|---|-----------|
| 3.5 SÍNTESE DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS..... | 35 |
| 4 EXPERIÊNCIA DA PESQUISA | 37 |
| 5 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA | 38 |
| 5.1 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS | 38 |
| 5.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS | 39 |
| 5.3 DIAGRAMA DE PARETTO | 40 |
| 5.4 IDENTIFICAÇÃO DO MELHOR MÉTODO | 43 |
| 5.5.1 Demonstração do método de custeio por absorção | 43 |
| 5.5.2 Demonstração do método de custeio por ABC | 44 |
| 5.5.3 Demonstração do método RKW e custeio ideal | 48 |
| 5.5.4 Demonstração do método de custeio direto ou variável | 48 |
| 5.5 AVALIAÇÃO DOS MÉTODOS APLICADOS..... | 50 |
| 6 CONCLUSÃO | 52 |
| REFERÊNCIAS..... | 54 |

1 INTRODUÇÃO

Com a aceleração e intensificação da globalização verifica-se a necessidade de abordagens específicas nas relações mundiais, com objetivo de reduzir as distâncias entre países, interligando as culturas e integrando as nações em um único modelo econômico. Nessa nova conjuntura, a competitividade torna-se cada vez mais acirrada entre as organizações, que visam realizar suas atividades a um custo menor e por meios mais eficientes do que as suas concorrentes. (ROCHA, 2001).

As organizações necessitam encontrar um diferencial, para que se destaquem no seu ramo de atuação, para que se mantenham competitivas no mercado, otimizando a qualidade de seus serviços e visando a satisfação de seus clientes.

Eis que se leva em consideração a Gestão de Custos dentro de uma organização, fator de grande relevância quando a determinação dos custos é utilizada como fator estratégico. Nesse contexto, as organizações são levadas a repensar em seus sistemas de custeio e utilizá-los de forma que as informações geradas podem dar suporte à tomada de decisões significativas, podendo até eliminar gastos desnecessários.

Enquadrados nesta conjuntura, o presente estudo irá destacar a importância dos princípios de custeio para redução de desperdícios em uma empresa que produz etiquetas de cós, no município de Criciúma.

A estrutura da pesquisa inicialmente é composta pela delimitação do tema, a situação problema da pesquisa, evidenciando-se também o objetivo geral e os objetivos específicos do estudo, bem como a justificativa que ressalta sua importância.

O segundo momento é caracterizado pela finalidade de contextualizar o assunto abordado, por meio do embasamento teórico de dados e literaturas específicas relacionadas ao alcance dos objetivos propostos.

O terceiro momento compreende os procedimentos metodológicos empregados no presente estudo, por meio deste, foi delineado a sistemática do estudo, pela definição do tipo de pesquisa, sua abordagem, a amostra e a população

apreendida, os instrumentos para a coleta de dados e por fim a caracterização do ambiente de pesquisa.

1.1 SITUAÇÃO PROBLEMA

De modo frequente, os métodos de custeio e desperdícios são temas de vários estudos e análises, onde engloba mão de obra, matéria prima e a própria produção, sendo que hoje as organizações passaram a investirem em tecnologia, engenharia, marketing e desenvolvimento, provocando um aumento significativo nos custos indiretos (ABBAS, 2012).

Com a globalização da economia e conseqüentemente a acirrada concorrência, a Gestão de Custos se tornou um fator de grande relevância quando a determinação dos custos é utilizada como fator estratégico de competitividade (LEONCINE, 2012).

A empresa pesquisada está em constante movimento e luta para se manter no mercado atual, buscando cada vez mais seus objetivos e inovação.

O ramo de etiquetas no mercado está avançando diariamente e, com isso, passam a surgir novos concorrentes a cada ano que passa. Com esse crescimento diário, a organização está se estabelecendo usando sua criatividade e seu diferencial na produção.

Estabelecida no mercado há 12 anos, a empresa muitas vezes passa por mudanças e algumas dificuldades recentemente. Com a tecnologia avançada da China, as organizações estão passando por períodos difíceis e a partir disso acaba abatendo na produção e em tudo que gera em torno dela. É um mercado complicado de se concorrer devido aos valores e mão de obra barata.

Após essas considerações preliminares, exhibe-se a pergunta que norteará a presente pesquisa: **Qual a importância do uso dos princípios de custeio para a redução de desperdício de uma empresa que produz etiquetas de córs no município de Criciúma/SC?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o sistema de custo para a redução de desperdício de uma empresa que produz etiquetas de cós no município de Criciúma, SC.

1.2.2 Objetivos específicos

- 1) Descrever os princípios de custeio;
- 2) Pesquisar a importância da redução de desperdícios na produção de etiquetas junto à empresa localizada em Criciúma/SC;
- 3) Avaliar e propor melhorias para o bom funcionamento da empresa;
- 4) Identificar o método de custeio onde melhor se adéqua;
- 5) Identificar os custos na produção, mão de obra, despesas administrativas e gastos gerais;

1.3 JUSTIFICATIVA

Com a globalização e o desenvolvimento econômico as empresas estão buscando meios e formas para sobreviver e manter-se no mercado competitivo, com intuito de maximização de lucros e redução ao desperdício e retrabalho.

Dessa maneira, os processos de custos são ferramentas importantes para a tomada de decisões. Decisões essas, que podem ser tomadas a partir do levantamento de dados, desperdícios, sejam esses de tempo, matéria-prima, mão de obra ou estoque.

Neste sentido, o presente estudo buscou avaliar a importância dos princípios de custeio para a redução de desperdício de uma empresa que produz etiquetas de cós no município de Criciúma/SC.

Para a acadêmica, o tema em estudo foi de suma importância, uma vez que assuntos que abordam gestão, produção, mão de obra despertam o seu interesse na busca por conhecimento e aprimoramento. Além de ser ferramenta de seu dia-a-dia de trabalho.

A pesquisa em questão torna-se oportuna para a universidade e acadêmicos, pois poderá incorporar os resultados desse estudo em seu acervo de pesquisa, dando suporte para trabalhos futuros.

Com base no estudo sobre os princípios de custeio, com ênfase em uma empresa de costura localizada na cidade de Criciúma, a pesquisa passará a ter viabilidade, pois poderão ser levantados dados sobre aspectos importantes sejam eles positivos ou negativos.

A abordagem a essa empresa poderá ser feita por meio de questionários ou entrevistas com o intuito de levantar informações de como o assunto está sendo conduzido na empresa. O estudo também será conduzido com base em pesquisas em livros, revistas ou por meio da internet.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Com base em fundamentos bibliográficos, este capítulo serve de embasamento para a pesquisa, iniciando com a abordagem aos sistemas de custos, tendo a presença das várias definições e conceitos sobre a ótica de estimados autores presente no cenário literário.

Em um segundo momento será destacado as terminologias e as nomenclaturas presentes nesse contexto, bem como os diferentes métodos consistentes.

Aborda-se ainda a gestão de custos como estratégia organizacional, seu desdobramento, assim como os métodos de custeamento.

2.1 SISTEMA DE CUSTO

A gestão de custos se faz presente nas funções do cotidiano dos administradores, e demais cargos que dependem de suas informações. Por ocupar uma função estratégica no gerenciamento dos produtos, redução de desperdícios, mão de obra e matéria prima, o sistema de custos ou gerenciamento de custos está cada vez mais presente nas grandes organizações (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Segundo Pompermayer (1999), por sistema de custos entende-se, aqui, o conjunto dos meios que a empresa utilizará para coletar e sistematizar os dados de que necessita para produzir informações gerenciais úteis para toda a organização e seus níveis hierárquicos.

Para Silva (2001), o sistema de custos é um novo conceito que se fundamenta nas premissas da globalização dos mercados, implicando um contexto de reestruturação e flexibilização dos processos produtivos. O autor completa seu raciocínio, afirmando que o forte acirramento da concorrência, a participação da empresa no desenvolvimento econômico e social, são conceitos que também caracterizam mudanças dentro do sistema de custos.

Os autores trazem a situação para os dias atuais, relatando a importância do sistema de custos na gestão empresarial, não sendo usado somente como instrumento de mensuração de custos na fabricação de bens ou destinado a serviços, mais pela geração de informações para dar suporte a toma de decisões

relevantes ao processo decisório de empresas dos mais diversos setores econômicos.

Quando se percebe as necessidades que estão ocorrendo na empresa, o método do sistema de custos pode determinar quais os dados serão processados e visto sob a forma de informações e relatórios para a gestão, de modo a atender as necessidades na tomada de decisões (CORONETTI *et al*, 2012).

Os métodos de custeio constituem-se em um importante instrumento para o processo de gestão e tem, no decorrer das ultimas décadas, ampliado sua capacidade de geração de informação. Informações relacionadas à mensuração de gastos sob a visão de diversos objetos de custeio, apoiando tomada de decisões e servindo como instrumento de comunicação entre os diversos elos organizacionais (ZANIEVICZ *et al*, 2013).

Os autores ressaltam que a razão da ampliação do potencial de geração de informação dos métodos de custeio se dá, pela diversificação de tais metodologias a partir do século XX. Esse fato ocorre especialmente para atender as necessidades emergentes transformações, principalmente, do aumento da complexidade da gestão das organizações, do avanço tecnológico e dos meios de comunicação, além da globalização dos mercados, competição acirrada por mercados, e fortes mudanças na sociedade.

Em termos científicos, a estrutura básica de um sistema de custeamento é composta por três elementos: métodos de custeio, formas de custeio e sistema de acumulação. Padoveze (2005, p.324) assinala a importância da distinção dessas expressões, uma vez que o método indica quais custos devem fazer parte da apuração do custo dos produtos. A forma de custeio está ligada à dimensão da unidade de mensuração e indica as opções de mensuração depois de adotado um método de custeio enquanto que o sistema de acumulação indica os caminhos para coleta.

2.2 TERMINOLOGIAS USADAS EM CUSTOS

A gestão de custos é atribuída a uma terminologia ou nomenclatura própria que, por vezes é utilizada de forma errônea. Assim, se faz necessário, distinguir a definição dos termos utilizados, e embora pareçam similares possuem

significados diferentes. A definição das terminologias é fundamental para a apuração do custo da produção, do resultado de um período e do custo unitário do produto (DIAS; PADOVEZE, 2007).

Os autores citam e classificam alguns exemplos de nomenclaturas mais comuns nesse segmento, e mais utilizadas, que são elas: gasto, investimento, custo, despesa, desembolso e perda, e as descrevem da seguinte maneira:

Quadro 1- Nomenclaturas utilizadas

| NOMENCLATURAS UTILIZADAS | |
|---------------------------------|--|
| Gasto | É todo sacrifício financeiro com que a organização arca para obter um produto ou serviço (MARTINS, 2000). |
| Investimento | Representa os gastos ativados no ativo da empresa para benefícios futuros, que posteriormente englobará outras classificações a depende a operação empregada. |
| Desembolso | Para Oliveira e Perez Jr (2000), desembolsos são saídos de dinheiro do caixa ou das contas bancárias da empresa e ocorrem em virtude do pagamento de compras efetuadas à vista ou de uma obrigação assumida anteriormente. |
| Perda | São gastos involuntários de bens ou serviços consumidos de forma anormal. Não são incorporados nos estoques e podem ser rateados quanto à frequência de ocorrência. |
| Custo | São gastos relativos a produção de bens ou serviços, estão ligados a área industrial ou a produção da empresa. |
| Despesa | São gastos com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas, geralmente são realizados após finalização do produto (CREPALDI, 2002). |

Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Em algumas situações, podem ocorrer conflitos na divisão entre despesas e custos. Dessa maneira, para facilitar o rateio, os valores irrelevantes devem ser considerados como despesa, pois são esses valores que têm como maior parte considerada como despesa.

A mais importante diferença contábil entre custos e despesas refere-se ao fato de que as despesas podem ser debitadas as contas de resultados no período em que são pagas ou incorridas, enquanto os custos só são levados a débitos de resultados (sob a forma de custo dos produtos ou serviços), por ocasião da venda do bem ou serviço ao qual estejam associados (PASSARELLI; BOMFIM, 2004, P. 31).

Custos e despesas fixos, segundo Padoveze (2005) são aqueles que tendem a se manter constantes nas alterações do volume das atividades operacionais. Em geral, são os custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional dentro de um intervalo relevante de produção e venda.

Segundo Florentino (1983, p.20) classifica os custos em:

“Em se tratando de custos fixos, diz que são os valores consumidos ou aplicados independentemente do fato de estar ou não a empresa produzindo, ou se estar produzindo maior ou menor quantidade de bens e serviços”.

“Por sua vez, os custos variáveis são os que variam proporcionalmente com a produção e ou com as vendas. São, pois, valores aplicados que tem o seu acréscimo dependendo do volume produzido ou vendido”.

Já custos e despesas variáveis, para Padoveze (2005), são aquelas que mantêm uma relação de proporcionalidade com a produção e venda, são variáveis por acompanhar a proporção da atividade com que é relacionado. Podem ser classificados em relação à produção e em relação às atividades.

No Quadro 02, são apresentadas de forma objetiva as principais características e definições sob a ótica de renomados autores, a respeito das diferenças entre custos e despesas.

Quadro 2 – Conceitos Custos

| AUTORES | CONCEITO CUSTOS |
|--------------------------------|---|
| Sá (1995) | É tudo que se investe para conseguir um produto, um serviço ou uma utilidade. Estão relacionadas às aplicações para mover a atividade, seja direta ou indiretamente. |
| Leone (1997) | São valores consumidos por uma organização referente aos fatores usados para produzir uma produção, sendo eles produtos ou serviços. |
| Santos (1995) | Observa-se que os custos são divididos, em mão-de-obra, custos indiretos e matéria-prima. Sendo relacionam-se com a fabricação dos produtos. |
| Martins (1992) | Refere-se a custos como gasto relativo à bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços, ou seja, o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. |
| Shank e Govindarajan (1997) | O custo é uma função principalmente de apenas um único direcionador, o volume de produção. |

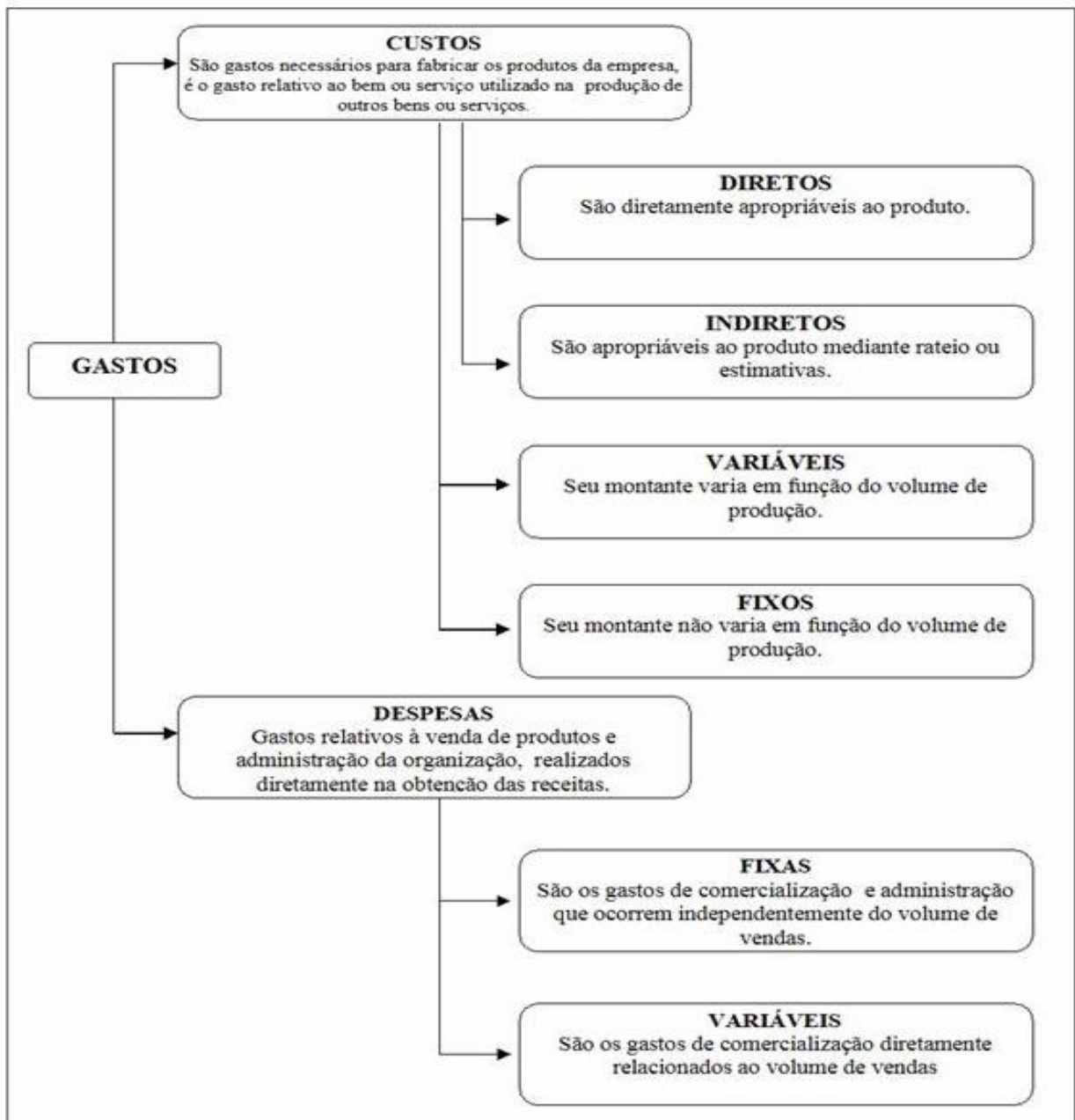
Fonte: Elaborado pelo autor (2014).

Em síntese, os sistemas de informação gerencial, ligados principalmente a custos e despesas, mantém elevada relevância na tomada de decisões dentro das organizações. Com isso, as organizações passam a ser cada vez mais dependentes de informações acerca dos custos e despesas de seus processos (LAUSCHNER, 2004).

O autor ainda complementa que com o avanço tecnológico em que se encontra hoje a sociedade, e todos os sistemas de informações que temos disponíveis, os gestores podem munir-se de informações rotineiras, bem como de informações estratégicas para manter a organização competitiva, a fim de alcançar bons resultados.

Para explicar e ter uma melhor compreensão, abaixo na figura 01 sintetiza a diferenciação existente entre os principais gastos (custos e despesas) que compõem o custo dos produtos dentro de uma organização.

Figura 1- Diagrama de classificação dos gastos organizacionais



Fonte: Dias e Padoveze (2007)

A classificação dos gastos descrito na figura acima demonstra a maneira simples os custos e despesas efetuadas em uma organização. Observa-se que os gastos em custos variam entre direto, indireto e variável e fixo, onde são gastos necessários para uma fabricação de produção. Podendo ser utilizados tanto como bem, como serviços.

Como gastos em despesas pode-se perceber que são gastos relativos nas áreas de venda de uma produção, na administração da empresa e com todas as receitas que nela se enquadra.

Então se utiliza esses meios para facilitar e ter um maior controle de gasto dentro de uma organização.

2.3 GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTO

No atual cenário e ambiente de mercado que estamos enfrentando, o avanço tecnológico em grande parte dos setores econômicos, os gestores necessitam de informações mais acuradas para suas decisões, tanto estratégicas como operacionais (LAUSCHNER, 2004).

O autor é defensor sobre a emergência da gestão estratégica de custos. Segundo ele essa gestão tem o intuito de fornecer informações de custos necessárias para apoiar as decisões estratégicas e operacionais.

Slack (1999) comenta que ao passar dos tempos o ciclo de vida dos produtos diminui e o número de alterações de engenharia aumenta. Essa aceleração presente no meio tecnológico, segundo o autor está diminuindo drasticamente o ciclo de vida dos produtos e instalações industriais, promovendo processos alternativos que prometem desempenho superior, por menor custo.

Mudanças nos hábitos da sociedade também refletem nesse cenário. Para Lauschner (2004), as empresas devem estar em constante alerta, posicionada estrategicamente e munidas de informações para adaptação de seus produtos, frente às exigências dos consumidores. Slack (1999) vê uma forma de avaliar o ciclo de vida dos produtos ou serviços, e o momento em que é introduzido por uma empresa ao ponto em que os clientes não estão mais interessados em comprá-lo.

Perante as alterações do ciclo de vida dos produtos, os gestores buscam adaptar-se as exigências dos consumidores, estratégias organizacionais e tecnológicas devem ser implementados nas empresas (LAUSCHNER, 2004).

Nesse sentido, Shank e Govindarajan (1997), definem que gestão estratégica de custos é uma análise de custo vista sob um contexto mais amplo, em que os elementos estratégicos tornam-se mais conscientes e formais. Os autores complementam que os dados de custos são usados para desenvolver estratégias superiores a fim de se obter uma vantagem competitiva.

Em contrapartida Nakagawa (1991), afirma que a meta para uma boa gestão estratégica de custos é gerar informações que auxiliam as empresas a

utilizarem seus recursos lucrativos, para produzir serviços ou produtos que sejam competitivos.

Para Porter (1989), os custos gerados em uma empresa provem das atividades por ela executadas. Cada atividade de valor tem sua própria estrutura de custos e seu comportamento pode ser afetado por elos e ligações com outras atividades, dentro ou fora da empresa.

2.4 PILARES DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

É perceptível que ao passar dos últimos anos o meio organizacional vem sofrendo várias mudanças significativas. Para Gartner (1998), até o início da década de 90, o Brasil era uma economia protecionista, onde seu mercado era praticamente fechado à concorrência externa. Com isso, poucas empresas se preocupavam com a modernização, seja no lado organizacional, tecnológico, de equipamentos ou processos.

Lauschner (2004), afirma que as indústrias sofreram mudanças significativas no processo produtivo, tornando-o mais eficiente e com tecnologia mais avançada, ou seja, menos dependente de Mão de obra.

O autor ressalta que essas mudanças vêm provocando um aumento na proporção dos custos de marketing, comercialização, administração e engenharia do produto em relação ao custo total da empresa.

De uma forma sucinta, listam-se abaixo as principais alterações ocorridas nos últimos anos em mercados competitivos.

Quadro 3 – Análise comparativa dos períodos

| PERÍODO DE 1920 A 1980 | PERÍODO A PARTIR DE 1980 |
|-----------------------------------|---|
| Competição regional | Competição global |
| Preços baseados nos custos | Preços ditados pelo mercado |
| Clientes acomodados | Clientes exigentes |
| Ciclo de vida dos produtos longos | Ciclo de vida dos produtos curtos |
| Produtos padronizados | Produtos customizados |
| Marketing genérico | Marketing intensivo e dirigido |
| Tecnologia com avanços moderados | Grandes e velozes mudanças tecnológicas |
| Sistemas de produção estáveis | Sistemas de produção flexíveis |
| Grandes estoques | Pequenos estoques |

Fonte: Laushener (2004).

Nesse sentido, Vianna e Velasco (1998) comentam que as organizações atuais buscam reformular a sua estrutura organizacional, a fim de aumentar sua proximidade junto a seus clientes, destacar suas prioridades e desenvolver um relacionamento que lhes permita agregar qualidade e rapidez.

Cogan (1994), já afirmava que as empresas do futuro próximo teriam que produzir uma forma personalizada de grandes variedades de produtos. O grande desafio será voltar às origens sem a perda do que já se conquistou, ou seja, deverão estar preparadas para responder em tempo hábil pela produção e entrega do que cada cliente em particular solicitar.

Drucker (1981), já afirmava que a grande estratégia de uma empresa não era definida pelo produtor, mais sim pelo consumidor. Não será definida nem pelo nome, pelos estatutos ou pelo regimento interno da empresa, mais sim pelas necessidades do consumidor.

Montenegro e Barros (1998) ressaltam que a base da gestão estratégica são as informações, no entanto a informação não é neutra, o segredo para identificação da informação relevante reside na palavra interpretação. Esta é vista como capacidade de ler a realidade a partir das experiências praticadas.

Marcovith (1996) argumenta que a base da transformação organizacional e da vantagem que ela pode proporcionar, será a informação trazida em conhecimento. Desta forma, a informação e o conhecimento passam a serem recursos centrais para as organizações, permitindo-lhes um resultado estratégico que gera as condições necessárias para chegar aos objetivos.

Deste modo, conforme Shank e Godidarajan (1997), a gestão estratégica de custos é resultado da análise da cadeia de valor, análise do posicionamento estratégico e análise dos direcionadores de custos.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEAMENTO

O sistema de custos define os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário do produto, por isso Padoveze (2005) afirma que o método é o grande fundamento teórico mais importante na gestão de custos uma vez que todos os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser modelados. O autor salienta ainda que existam duas grandes modalidades diferentes de métodos de

custeamento do produto, sendo a primeira os métodos de alocação de custos indiretos e a segunda, métodos de custeio direto e variável.

2.5.1 Métodos de alocações de custos indiretos

Este método engloba todos os custos, diretos, ou indiretos, fixos ou variáveis, onde o produto absorve os custos incorridos pela organização. A alocação dos gastos fixos implica na utilização de rateios ou estimativas, ainda que a empresa tome o cuidado para que os critérios de alocação sejam os mais objetivos, não é possível apurar, precisamente o quanto foi consumido por cada produto ou serviço (PADOVEZE 2005).

O autor dá continuidade apresentando os desdobramentos que esse método, pode oferecer, sendo eles: Método de Custeamento por Absorção, Método de Custeamento Baseado em Atividades, Método de Custeamento Integral e Método de Custeamento RKW.

2.5.2 Métodos de custeio por absorção

É um método de custeio que engloba todos os tipos de custos, sendo eles indiretos ou direto, fixo ou variáveis. Utiliza-se esse método na parte operacional interna da produção, onde todos os gastos relativos ao esforço feito na fabricação são distribuídos para todos os produtos já feitos.

CRC/ SP (1995, p. 36) fala que:

[...] quando obedecido o sistema de custeio por absorção, todos os custos classificados como “fixo”, identificando, normalmente, os chamados “custos indiretos de fabricação” ou “CIF”, farão parte integrante do curso dos produtos fabricados e serão transferidos contabilmente para a conta de estoque de produtos acabados.

O método de custeio por absorção envolve todos os custos da área de fabricação, sendo que, os custos diretos, são definidos mediante apontamento de forma objetiva e os custos indiretos são usados através de rateio, que é utilizado pelo valor da matéria-prima, o valor da mão-de-obra, horas-máquinas e horas-homem.

Tabela 1 – Métodos de Custeio por Absorção

| DESCRIÇÃO | VALOR R\$ |
|---|------------------|
| Matérias Primas transferidas para produção | 25.000,00 |
| Custo da Mão de Obra da Produção apurada no mês | 10.000,00 |
| Gastos Gerais de Produção apurados no mês | 8.000,00 |
| TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO MÊS | 43.000,00 |
| Unidades Produzidas no mês | 5.000 |
| Custo Unitário de Produção de XYZ | 8,60 |

Fonte: Portal da contabilidade

Algumas características por custeio de absorção:

1. Envolve os custos fixos, variável, direto ou indireto.
2. Na apropriação de gastos gerados pela produção (custo indireto), necessita de um critério de rateios, isso só quando houver dois ou mais serviços ou produtos.
3. Custeio de absorção é um critério legal usado e exigido no Brasil. Sendo que não é muito útil para ser usada como ferramenta de gestão de custo, devido a obter distorções e podendo assim atribuir custos entre os produtos ou serviços, onde pode, por exemplo, mascarar os desperdícios na produção.
4. Os resultados apresentados podem sofrer influência direta ligada ao volume de produção.

2.5.3 Métodos de custeio ABC

O Método Activity-based-Costing (ABC), foi desenvolvido para gerenciamento dos custos, tendo como foque os recursos e as atividades de custos, o que significa que os custos são atribuídos às atividades baseadas no uso dos recursos, depois atribuídos aos objetos dos custos, tais como produtos ou serviços, baseado no uso das atividades (COGAN, 2002).

Cogan (2002), afirma que neste método, apropriam-se todos os custos e despesas da empresa ao produto mediante análise dos processos e atividades, utilizando-se direcionadores de custos em dois estágios, nesse conceito, o produto consome atividades e as atividades consomem recursos.

Para Nakagawa (1994), o custeio ABC permite a evidenciação de custos de forma mais apurada, tornando-se eficaz para a gestão econômica das empresas, uma vez que podem antecipar as ações dos gestores com o objetivo de minimizar e/ou eliminar os erros de decisões e contribuir para a otimização do lucro da empresa. Nessa análise também é possível identificar as atividades que não agregam valor ao produto e eliminá-las.

No entanto, apesar de mais criterioso, e por vezes mais custoso, o custeio ABC não elimina a possibilidade de alocação dos custos indiretos por rastreamento, rateio ou estimativas, ratificando essa afirmação, Padoveze (2005) escreve que este método enquadra-se como opção de custeio por absorção.

Quadro 4– Custeio por atividade (ABC)

| Estrutura do Custo e Preço do Produto | |
|--|---|
| A - | Materiais diretos (matéria-prima, componentes, etc.) – CVD |
| B - | Custo operacional direto (pessoal, gerais, etc.) – CVD/CFD |
| C - | Despesas administrativas variadas – DFD |
| D = | A + B + C Custo Independente Direto (interno direto) |
| E - | Despesas financeiras de giro (%PV) DDV |
| F - | Despesas tributárias diretas (%PV) DDV |
| G - | Despesas diretas com venda (%PV) DDV |
| H = | D + E + F + G Custo Direto |
| I = | (J – H) Contribuição operacional |
| J = | H + I Preço de venda (função de percepção do valor e da gestão de custos) |

Fonte: Beulke (2001).

Observando o quadro acima, pode-se perceber que o custeio por atividades é a apropriação aos produtos que envolvem todos os custos diretos. (BEULKE, 2001).

“Os custos operacionais são divididos entre aqueles diretamente direcionáveis as atividades (fixas e variáveis) e aqueles que não conseguem esse direcionamento direto (também fixos e variáveis)”. (BEULKE, 2001).

Podem ser aplicados esses procedimentos nas despesas administrativas também. Basta somar as despesas financeiras, as diretas de vendas e as tributárias.

2.5.4 Métodos de custeio RKW e o custeio ideal

Nesse método, os centros de custos estão basicamente vinculados ao custeio integral, ao que se utiliza também como custeio ideal, e são apropriados aos

produtos não somente os custos de produção, como também todas as despesas da empresa, inclusive as financeiras (MARTINS, 2000. BORNIA, 2002).

Nascimento e Vertanian (1999, p. 36) citam que:

“[...] aplicações do método de custeio pleno são eminentemente gerenciais. Os primeiros usos observados desse tipo de informação de custos, na época em que engenheiros mecânicos desempenham o papel de contadores de custos, com grande destaque, consistiam na monitoração de eficiência de processos fabris e de produtos. Como principal vantagem o mérito do método de custeio é o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos em uma organização, sem exceções”.

Pode-se dizer que o sistema de custeio pode ser utilizado nas empresas independentemente das informações que se queira extrair.

2.5.5 Métodos de custeio direto ou variável

Diferente dos métodos de alocação dos custos indiretos, o custeio variável ou direto leva em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis e/ou diretos (ABBAS GONÇALVES; LEONCINE, 2012).

Ressaltando essas informações, os autores complementam que, elimina-se a necessidade de rateios e estimativas e, conseqüentemente, as distorções geradas por eles. Essa modalidade de custeio apresenta significativas vantagens no que diz respeito à apuração dos resultados econômicos geradas pelos diferentes produtos da empresa e suporte às decisões gerenciais.

Os métodos de alocação de custeio direto e variável podem ser identificados distintamente como: Método do Custeio Direto, Método de Custeio Variável, e Método da Contabilidade de Ganhos.

2.5.5.1 Métodos de Custeio Direto

Para (ABBAS GONÇALVES; LEONCINE, 2012), nem todo custo direto é variável, é o caso da mão-de-obra direta. No entanto, ela pode ser considerada custo fixo em curto prazo e variável em longo prazo, isso muitas vezes acaba por gerar dúvidas e discussões quanto à classificação desses métodos.

O método de custeio direto utiliza, para custeamento dos produtos, somente os gastos diretos aplicáveis a cada um dos produtos da organização, sejam eles custos ou despesas e são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos fixos quanto os variáveis (PADOVEZE,2005).

O autor sugere que os custos diretos variáveis são apropriados aos produtos pelo custo unitário específico, uma vez que é possível atribuir os valores aos produtos sem rateios, enquanto que os custos diretos fixos são alocados pelo custo médio em função da quantidade produzida ou vendida.

2.5.5.2 Métodos de Custeio Variável

No método de Custeio Variável são apropriados todos os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, e tão somente as variáveis, ficando separados e desconsiderados os custos fixos (MARTINS, 2000).

Este método utiliza para custo dos produtos somente os elementos variáveis, com valor unitário de cada unidade de produto definido (PADOVEZE, 2005).

Essa característica, segundo o mesmo autor, torna esse método recomendável para todos os propósitos de previsões e tomada de decisão ao mesmo tempo em que Martins (2000, p. 220) ratifica essa informação ao afirmar que “do ponto de vista decisória, pode-se verificar que o custeio variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações à empresa”.

Segundo Megliorini (2012), enquanto no custeio por absorção os custos fixos são rateados aos produtos, no custeio variável apenas os custos variáveis irão compor o custo do objeto de custeio, sejam diretos ou indiretos.

2.5.6 Métodos de contabilidade de ganhos

Este método é baseado na Teoria das Restrições, desenvolvida na década de 1980 pelo físico israelense EliyahuGoldratt, que a aparentemente é um refinamento do custeio direto acoplado com a técnica de programação linear (COGAN, 2002).

Esse método percebe a organização como um sistema, através do qual os elementos são interdependentes e se interagem; portanto o desempenho global depende dos esforços de cada um dos elementos que compõe o sistema.

A grande contribuição da TOC que se estende para a área de custos é o sistema de contabilidade gerencial denominada Contabilidade de Ganhos, que se concentra em três grandes medidas: ganho, inventário e despesas operacionais (GOLDRATT, 2002).

Ganho é o dinheiro gerado pela empresa, ou seja, a diferença entre a receita e os custos totalmente variáveis (CTV). Já o inventário corresponde a todo dinheiro que o sistema investe em coisas que pretende vender, englobando o seu significado tradicional, além dos investimentos em demais ativos; despesas operacionais são os recursos que o sistema gasta para transformar o inventário em ganho, ou seja, são incluídos os gastos para o funcionamento da organização, sem fazer nenhuma classificação se são despesas ou custos fixos, variáveis, diretos ou indiretos. (COGAN, 2002).

Noreen (1996) ratifica informações anteriores ao dizer que “custeio TOC consiste na utilização dos CTV de acordo como recurso restritivo de capacidade para determinar o ganho”. Neste conceito, os custos variam basicamente em função do volume de produção, sendo, portanto levados para efeito de custos, aqueles que são totalmente variáveis, enquanto que os demais gastos são considerados fixos, inclusive a mão-de-obra direta.

2.5.7 Diferenças entre os métodos de custeio

Observou-se que o método de custeio é um processo de distribuição dos gastos totais, considerando os seus principais tipos para os diversos produtos ou serviços da empresa (PADOVEZE, 2005).

Padoveze, 2005 ainda cita que cada método possui características próprias, sendo possível evidenciar a apuração do custo unitário de um produto, de acordo com o método adotado pela organização, o que nos revela a apuração de um custo unitário diferente para o produto, de acordo com o método escolhido.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia é um instrumento que o pesquisador utiliza para definir como, onde, e de que maneira será investigado o fenômeno descrito. Em síntese a metodologia é um instrumento do pesquisador, por meio dele orienta os caminhos a serem seguidos e o método utilizado para execução da pesquisa (ALVES, 2007).

O ato de adquirir conhecimento e aprender é inato a todos e está ligado à capacidade de descobrir, compreender, desenvolver habilidades, construir competências, ultrapassar obstáculos e desafios (RAMOS, 2009).

A pesquisa científica dá consistência ao desenvolvimento de novas ideias, investiga e busca compreender o mundo. Como atividade investigatória, representa um conjunto de procedimentos sistemáticos e lógicos. Tem como finalidade encontrar soluções para os problemas, métodos e processos científicos, bem como contribuir para a evolução do conhecimento humano e desenvolvimento econômico social (RAMOS, 2009).

Nesse capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos, bem como o delineamento da pesquisa, a definição da área e população-alvo, o plano de coleta de dados e por fim o plano de análise de dados que servirão de base para a operacionalização e alcance dos objetivos da presente pesquisa.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O delineamento da pesquisa possui um importante papel na pesquisa científica no sentido de articular planos e estruturas a fim de buscar respostas para o problema de estudo (MARTINS, 2003).

Quanto aos fins de investigação, a pesquisa enquadrou-se como descritiva, com intuito de coletar dados e opiniões de diferentes visões da empresa em pesquisa. Quanto aos meios de investigação, a pesquisa enquadrou-se como bibliográfica e documental.

Para realizar um trabalho é necessário conceituá-lo por meio de pesquisas bibliográficas. Essa conceituação pode ser realizada por meio de livros, dissertações, artigos científicos, documentos e até mesmo realizar buscas *online* (MARTINS, 2003).

A pesquisa bibliográfica esteve presente neste estudo uma vez que se utilizaram livros disponibilizados no acervo da universidade, artigos, dissertações, teses oriundas de base de dados.

Quadro 5- Fonte bibliográfica da pesquisa

| Título | Autores | Fonte de Publicação |
|-----------------------|--|----------------------------|
| Administração e Custo | Abbas, Gonçalves e Leoncine (2012); Cononetti, Baurem e Souza (2012); Padoveze (2007); | Métodos de Custeio |
| | Leone (1997); Crepaldi (2002); Martins (2000); Martins (1992); Padoveze (2006); | Contabilidade de Custo |
| | Pompermayer, Lima (2002); Montenegro, Barros (1998); Laushener (2004); | Gestão Estratégia de Custo |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

A pesquisa documental é bem semelhante à pesquisa bibliográfica, sendo que a pesquisa documental é dada e informações internos de empresa e entidades. Esses dados são de grande valia e importância para a empresa.

A pesquisa documental tem como objetivo descrever e analisar os dados que ainda não foram analisados e facilita o pesquisar a comparar os fatos do passado até a realidade.

3.2 DEFINIÇÃO DA ÁREA

Para definir população e amostra, primeiramente, deve-se definir o tema de investigação. A amostra é apenas uma pequena parte do que será pesquisado, onde pode ser obtido por uma técnica específica de amostragem (OLIVEIRA, 2011).

Caracteriza-se pela empresa em que está sendo realizada a pesquisa. A empresa foi fundada no ano de 2002 com o intuito de trazer algo novo e diferente para o mercado. Com a participação de dois sócios e hoje permanece somente um deles, começou com poucos funcionários e atendendo somente clientes da região de Criciúma devido a pouca experiência e aos custos dos processos e maquinário serem muito alto.

Hoje a empresa já está bem estabelecida e conhecida nacionalmente, passou a atender outras regiões como São Paulo, Paraná, Minas Gerais além de Santa Catarina e entre outras. Além de produzir etiquetas de cós, passou a produzir tag's e agora cintos para calças.

Devido ao aumento da demanda a empresa passou a ter uma quantia de 38 funcionários, sendo eles da área de criação, comercial, financeiro e produção.

A pesquisa será correspondente às pessoas da empresa no setor de produção e financeiro. Segue a classificação conforme o quadro:

Quadro 6 – Estruturação organização

| Objetivos | Período | Extensão | Unidade de Amostragem | Elemento |
|--|----------------|-----------------|--------------------------------|-----------------|
| Avaliar a redução de desperdícios em uma empresa que produz etiquetas de cós | Agosto de 2014 | Empresa | Setor de produção e financeiro | Funcionários |

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2014).

3.3 PLANO DE COLETA DE DADOS

Existem dois tipos de levantamento de dados para realização de uma pesquisa: os dados primários e os dados secundários. Os dados primários se referem aos dados colhidos pelo pesquisador que atendam as necessidades da pesquisa. Os dados secundários dizem respeito àqueles dados que já foram coletados, analisados e catalogados e que estão à disposição do pesquisador (MARTINS, 2009).

Deste modo, o levantamento de dados utilizado na pesquisa foi de origem secundária onde todos os dados podem ser extraídos em meio a documentos e através desses documentos pode se realizar um estudo ou consulta.

Os métodos a serem empregados na pesquisa se tornam importantes, pois devem acarretar em uma coleta de dados eficaz, onde para escolher esses métodos necessita-se levar em conta a amostra, problema e objetivos da pesquisa. (GIL, 2002).

Quadro 7– Estruturação da população alvo

| Objetivos Específicos | Documentos | Localização |
|---|---------------------------------------|--|
| Identificar as receitas e despesas que envolvem o desperdício | Documento e dados internos da empresa | Arquivos da empresa no departamento financeiro |
| Montar métodos de análises de desperdício | Livros de cálculos financeiros | Biblioteca |

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2014).

3.4 PLANO DE ANÁLISE DE DADOS

A técnica de coleta de dados pode ser abordada de duas maneiras: quantitativa e qualitativa. A técnica quantitativa realiza a obtenção dos dados, por meio de técnicas e recursos estatísticos. Estas medições numéricas possibilitam ordenar os dados e estabelecer padrões de comportamentos (MARTINS, 2003).

A técnica qualitativa é aquela em que o investigador usa primeiramente alegações pós-positivistas para desenvolvimento de conhecimento (ou seja, raciocínio de causa e efeito, redução de variáveis específicas e hipóteses e questões, uso de mensuração, e observação e teste de teorias), emprega estratégias de investigação (como experimentos, levantamentos e coleta de dados, instrumentos predeterminados que geram dados estatísticos). (RAMOS, 2009).

Cabe ainda acrescentar que as técnicas qualitativas objetivam realizar investigações com base em perspectivas construtivistas ou participatórias, isto é, por meio da interação de determinadas variáveis, como: compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições e sugestões no processo de mudança e formar opiniões para melhorias. Além disso, esta abordagem possibilita a coleta de dados abertos, nos quais é possível desenvolver o tema proposto pelo estudo (RAMOS, 2009).

Desse modo para o trabalho de pesquisa será utilizado o método de abordagem quantitativo, uma vez que possibilitara quantificar os resultados da pesquisa.

3.5 SÍNTESE DOS PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No quadro abaixo estarão sendo demonstradas de forma sintetizadas as definições do procedimento metodológico apresentada nessa pesquisa.

Quadro 8 – Síntese da pesquisa

| Objetivos específicos | Pesquisa quanto aos fins | Meios de Investigação | Dados da pesquisa | Técnicas de coletas de dados | Procedimentos | Técnicas de análise dos dados |
|---|---------------------------------|------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|
| Identificar as receitas e despesas que envolvem o desperdício | Descritiva | Documental | Secundária | Arquivos da empresa | Dados empresa | Quantitativa |
| Montar métodos de análises de desperdício | Descritiva | Documental | Secundária | Planilha | Livro com fórmula matemáticas | Quantitativa |

Fonte:Elaborado pela pesquisadora(2014).

4 EXPERIÊNCIA DA PESQUISA

Relatando a experiência da pesquisa, as buscas foram realizadas através dos dados coletados em pesquisas bibliográficas, assim como também da própria empresa em estudo, onde foi utilizado como dados de coleta os documentos, os cálculos dos materiais usados, identificando todos os custos fixos e variáveis, custos de produção, mão de obra e gastos gerais.

O estudo foi analisar e identificar a importância dos princípios de custeio para a redução de desperdício, propondo melhorias para o bom funcionamento da empresa. Desse modo, o objetivo foi estudar os métodos de custeio e verificar qual método que melhor se adequa.

Estas coletas de dados foram realizadas com o apoio dos colaboradores da empresa em estudo e com grande auxílio em livros, pesquisas e orientações, que direcionou a colocação de cada método de custeio aqui apresentado. Os métodos de custeio foram implantados detalhadamente, com o intuito de ter todos os resultados alocados e distribuídos para cada item em pesquisa e através disso, poder ter uma melhor análise e identificação dos métodos citados.

Os dados apresentados no próximo capítulo tratam-se da identificação dos custos, que analisa todos os materiais de consumo, mão de obra, manutenção, máquinas, energia, aluguel e entre outros, totalizando todos os custos. Assim como também visto, a classificação dos custos, que determina os itens em fixo, variáveis e diretos e indiretos.

Da mesma forma, é apresentado o diagrama de Pareto, onde apresenta as causas de perdas e permite localizar problemas na empresa. Em seguida é visto a identificação do melhor método, onde são demonstrados os métodos de custeio por absorção, método de custeio por ABC, método de custeio RKW e custeio ideal, e o método de custeio direto ou variável.

Para finalizar a coleta dos dados, foi aplicada uma avaliação dos métodos, aonde irá relatar as condições de implantação de alguns métodos descritos acima, colocando uma pontuação em cada característica estabelecendo o melhor método que se adequa.

5 ANÁLISE DOS DADOS DA PESQUISA

Neste capítulo será abordada a experiência analisada durante os processos de pesquisa, cujo objetivo foi identificar os princípios de custeio para a redução de desperdício para uma empresa que produz etiquetas de córs no município de Criciúma, Santa Catarina, analisando e verificando qual melhor método de custeio para reduzir o desperdício.

Desde modo, serão apresentadas as classificações usadas em custeio, o diagrama de Pareto onde seleciona todos os produtos e por último é feito a demonstração dos métodos de custeio nos dois produtos utilizados na pesquisa.

5.1 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS

A identificação dos custos é um processo que causa dificuldades para a empresa, pois não é fácil e pode ser analisada por vários critérios. A interpretação de forma errada quanto à identificação dos custos, pode levar o administrador a pensar de maneira negativa e assim, pode influenciar a avaliação nos custos e nos preços de venda.

O cálculo usado nos custos dos produtos é feito através da divisão de cada produto por cada quantidade produzida. (BORNIA, 2010).

Bornia (2010), ainda ressalta:

Para essa identificação, a classificação dos custos em diretos e indiretos torna-se importante, pois a análise dos custos diretos é simples, enquanto que os indiretos demandam procedimentos mais complexos.

Sendo assim, ao identificar e alocar os custos aos produtos é necessário analisar qual custo será mais bem considerado. Segue na tabela abaixo a identificação dos custos do primeiro semestre de 2014.

Tabela 2 - Identificação dos custos

| Identificação dos Custos | |
|--------------------------|----------------|
| Descrição | Valor (R\$) |
| Matéria-Prima | R\$ 130.000,00 |
| Mão de Obra | R\$ 180.000,00 |
| Material de Consumo | R\$ 24.000,00 |
| Salário da Supervisão | R\$ 16.800,00 |
| Manutenção de Máquinas | R\$ 9.000,00 |

| | | |
|-------------------------|------------|-------------------|
| Energia Elétrica | R\$ | 12.000,00 |
| Aluguel da Sala | R\$ | 3.000,00 |
| Embalagem | R\$ | 3.600,00 |
| Total dos Custos | R\$ | 378.400,00 |

Fonte: Dados da empresa (2014).

Visto na tabela 02, a identificação dos custos e suas descrições quanto a matéria-prima, mão de obra, material de consumo, salário da supervisão, manutenção de máquinas, energia elétrica, aluguel da sala, embalagem e o total dos custos.

5.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

É um meio de análise que possibilita a identificação de todos os gastos e fornecendo informações dos volumes produzidos. Os custos se classificam em custos diretos, indiretos e custos fixos e variáveis. (BRUNI, 2004).

Para Bornia (2010), a classificação dos custos pode ser considerada em:

Custos fixos são aqueles que independem do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não variam com alterações no volume de produção, como o salário de gerente, por exemplo. Os custos variáveis, ao contrário, estão intimamente relacionados com a produção, isso é, crescem com o aumento do nível de atividade da empresa, tais como os custos de matéria-prima.

Bruni, (2004) ainda ressalta que os custos diretos são os que consistem nos materiais usados para fabricação dos produtos, citando como exemplo os salários dos funcionários e matéria-prima. Já os custos indiretos, são aqueles que critérios que atribuem aos produtos, como por exemplo, aluguéis e seguros.

A tabela 03 demonstra a classificação dos custos em direto e indireto, fixos e variáveis.

Tabela 3 – Classificação dos custos

| Identificação dos Custos | Classificação dos Custos | | | | Total dos Custos |
|--------------------------|--------------------------|----------|------|----------|------------------|
| | Direto | Indireto | Fixo | Variável | |
| Matéria-Prima | | | | | R\$ 130.000,00 |
| Combustível Veículo | | Indireto | | Variável | R\$ 3.600,00 |
| Licenciamento Veículo | | Indireto | Fixo | | R\$ 1.500,00 |
| Material de Consumo | | | | | R\$ 24.000,00 |
| Acessórios | Direto | | | Variável | R\$ 12.000,00 |

| | | | | | |
|-------------------------|--------|----------|------|----------|----------------|
| Embalagem | Direto | | | Variável | R\$ 3.600,00 |
| Frete | Direto | | | Variável | R\$ 3.000,00 |
| Mão de Obra | | | | | R\$ 180.000,00 |
| Salário | Direto | | | Variável | R\$ 512.302,68 |
| INSS | Direto | | | Variável | R\$ 51231,00 |
| FGTS | Direto | | | Variável | R\$ 44.762,91 |
| Férias | Direto | | | Variável | R\$ 85.383,78 |
| 1/3 Férias | Direto | | | Variável | R\$ 28.461,26 |
| INSS sobre férias + 1/3 | Direto | | | Variável | R\$ 11.384,53 |
| FGTS sobre as férias | Direto | | | Variável | R\$ 3.415,35 |
| 13 salário | Direto | | | Variável | R\$ 85.383,78 |
| INSS sobre 13ª salário | Direto | | | Variável | R\$ 8.538,38 |
| FGTS sobre 13ª salário | Direto | | | Variável | R\$ 3.415,35 |
| Energia Elétrica | Direto | | | Variável | R\$ 12.000,00 |
| Telefone | Direto | | | Variável | R\$ 6.000,00 |
| Máquinas | | | | | R\$ 6.000,00 |
| Manutenção Máquinas | | Indireto | | Variável | R\$ 9.000,00 |
| Manutenção Faca Vinco | | Indireto | | Variável | R\$ 4.000,00 |
| Manutenção Clichê | | Indireto | | Variável | R\$ 8.000,00 |
| Manutenção Amostra | | Indireto | | Variável | R\$ 4.500,00 |
| Aluguel | | Indireto | Fixo | | R\$ 3.000,00 |
| Serviços Terceiros | | | | | R\$ 1.400,00 |
| Convênios | | Indireto | Fixo | | R\$ 3.500,00 |
| Vale Transporte | | Indireto | Fixo | | R\$ 3.600,00 |

Fonte: Dados da empresa (2014).

5.3 DIAGRAMA DE PARETTO

Pode-se definir o diagrama de Pareto com uma ferramenta da qualidade, onde é utilizado para a realização para sanar as causas de perdas. Esse diagrama tem como objetivo identificar as relações e ações que trará maior resultados e permite localizar os problemas e assim a eliminar futuras perdas.

Pode-se dizer que, essa ferramenta é uma das ferramentas básica da qualidade a serem usadas, onde as perdas possuem poucas causas e as poucas causas são vitais.

O diagrama de Pareto pode ser usado com valores em porcentagem ou valores acumulados. Através dessa ferramenta, podem-se investigar as grandes e pequenas causas e assim evitando perdas.

Observa-se na tabela 04 a análise dos custos do primeiro semestre de 2014 apontada pelo diagrama de Pareto.

Tabela 4 – Faturamento de custo do primeiro semestre 2014.

| Faturamento Primeiro Semestre - 2014 | | | | | | |
|--------------------------------------|-----|------------|----------------------|------|-------------|------------|
| Descrição | Un. | Quantidade | Preço Médio de Venda | | Valor Total | |
| Couro | Un. | 37.592,00 | R\$ | 2,30 | R\$ | 86.461,60 |
| Sintético | Un. | 196.112,00 | R\$ | 1,80 | R\$ | 353.001,60 |

Fonte: Dados da empresa (2014).

Podem-se usar várias maneiras para realizar o levantamento de custo dos produtos, uma delas é o custo por produção acabado, custo por produção de período e custo dos produtos vendidos. E com base no estudo, a pesquisa será feita com base, o custo dos produtos vendidos, sendo assim, o total das vendas do produto no período do primeiro semestre de 2014.

Para determinar o custo de uma produção onde ocorre em diversos períodos, é preciso analisar o custo que será vendido. Desde modo, a pesquisa se aprimora com a apropriação dos custos descritos na tabela 04, nos produtos de couro e sintético. Observa-se a baixo:

Tabela 5 – Apropriação do custo do couro

| ANÁLISE DE CUSTO DO PRIMEIRO SEMESTRE 2014 | | | | | | | | | |
|--|-------|--------|---------|-------------|-----------|------------|-------|-------------|---------------|
| Período | MP | Metros | Tamanho | Valor Metro | Produção | Peça (R\$) | Desp. | Mão de Obra | Total Lucro |
| Jan./14 | Couro | 21 m | 80x60mm | R\$ 59,55 | 3.289,00 | R\$ 2,30 | 33% | 50% | R\$ 6.313,65 |
| Fev./14 | Couro | 39 m | 80x60mm | R\$ 52,80 | 6.109,00 | R\$ 2,30 | 33% | 50% | R\$ 12.941,40 |
| Mar./14 | Couro | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Abr./14 | Couro | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Mai./14 | Couro | 74 m | 80x60mm | R\$ 51,80 | 11.591,00 | R\$ 2,30 | 33% | 50% | R\$ 25.571,00 |
| Jun./14 | Couro | 45 m | 80x60mm | R\$ 55,90 | 7.048,00 | R\$ 2,30 | 33% | 50% | R\$ 15.036,00 |
| Jul./14 | Couro | 61 m | 80x60mm | R\$ 56,50 | 9.555,00 | R\$ 2,30 | 33% | 50% | R\$ 20.789,50 |

Fonte: Dados da empresa (2014).

Conforme a tabela 05, a pesquisa apresenta a classificação do custo do couro onde é dada a metragem do material, o tamanho usado para produção, o valor do metro em couro, o desperdício, mão de obra, e com isso o custo de venda por unidade.

Identificando a tabela acima, utilizou-se na pesquisa como critério de rateio o valor do produto unitário, multiplicado pela produção, diminuído pelo metro

usado na produção, multiplicando pelo valor do metro e por último diminui pela mão de obra. Totalizando um lucro no final de cada mês.

Na tabela 06, segue a apropriação do custo do sintético.

Tabela 6- Apropriação do custo de sintético

| ANÁLISE DE CUSTO DO PRIMEIRO SEMESTRE 2014 | | | | | | | | | |
|--|------------|--------|---------|-------------|-----------|------------|-------|-------------|---------------|
| Período | MP | Metros | Tamanho | Valor Metro | Produção | Peça (R\$) | Desp. | Mão de Obra | Total Lucro |
| Jan./14 | Sintéticos | 120 m | 80x60mm | R\$ 35,50 | 18.796,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 29.572,30 |
| Fev./14 | Sintéticos | 132 m | 80x60mm | R\$ 33,80 | 20.676,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 33.160,30 |
| Mar./14 | Sintéticos | 180 m | 80x60mm | R\$ 42,20 | 28.195,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 45.686,50 |
| Abr./14 | Sintéticos | 170 m | 80x60mm | R\$ 33,50 | 26.629,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 43.911,70 |
| Mai./14 | Sintéticos | 230 m | 80x60mm | R\$ 38,10 | 36.027,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 60.276,10 |
| Jun./14 | Sintéticos | 200 m | 80x60mm | R\$ 21,90 | 31.328,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 53.761,90 |
| Jul./14 | Sintéticos | 220 m | 80x60mm | R\$ 28,30 | 34.461,00 | R\$ 1,80 | 10% | 50% | R\$ 58.633,30 |

Fonte: Dados da empresa (2014).

Visto na tabela 06, a pesquisa também apresenta a classificação do custo do sintético, onde é dada a metragem do material, o tamanho usado para produção, o valor do metro do sintético, o desperdício, mão de obra, e com isso o custo de venda por unidade.

Como já visto na tabela anterior, a tabela acima também se utilizou na pesquisa como critério de rateio o valor do produto unitário, multiplicado pela produção, diminuído pelo metro usado na produção, multiplicando pelo valor do metro e por último diminui pela mão de obra, totalizando um lucro no final de cada mês.

Analisando as tabelas acima, a pesquisa nos mostra o lucro total de todos os produtos estabelecido por cada mês, onde pode-se observar que o desperdício do couro possui uma porcentagem de 33%, diferente do sintético que possui 10% em cada produção.

5.4 IDENTIFICAÇÃO DO MELHOR MÉTODO

5.5.1 Demonstração do método de custeio por absorção

O método usado por custeio de absorção tem como definição apropriar todos os custos do processo de fabricação, seja eles direto ou indireto, fixo ou variável. Sendo assim, esse método se associa a todos os gastos que a empresa despendeu. (CRC/SP, 1995).

Através dos dados informados na tabela 04 da análise de custo do primeiro semestre de 2014, a pesquisa irá apresentar na tabela 07 a apropriação dos métodos de custeio por absorção.

Tabela 7 – Apropriação dos métodos de custeio por absorção.

| Produtos | Quantidade | Direto | Indireto | Variável | Fixo | Total dos Custos |
|-----------|------------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------------|
| Couro | 37.592,00 | 36.600,00 | 40.700,00 | 65.700,00 | 11.600,00 | 154.600,00 |
| Sintético | 196.112,00 | | | | | |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Conforme a tabela 07, sobre a apropriação dos métodos de custeio por absorção, foi apresentada a classificação dos custos do couro e sintético de forma geral, onde teve seu custo direto, indireto, variável, fixo e seu custo total.

Deste modo, este método tradicional de custeio é empregado ao valor dos custos de produtos que foram vendidos no período. (WERNKE, 2004).

Veja a seguir, a apuração do resultado baseado nos procedimentos da aplicação dos métodos de custeio por absorção.

Tabela 8 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio por absorção

| | Couro | Sintético | Total |
|---------------|---------------|----------------|----------------|
| Receita Total | R\$ 86.461,60 | R\$ 353.001,60 | R\$ 439.463,20 |
| Direto | R\$ 36.600,00 | | R\$ 36.600,00 |
| Indireto | R\$ 40.700,00 | | R\$ 40.700,00 |
| Variável | R\$ 65.700,00 | | R\$ 65.700,00 |
| Fixo | R\$ 11.600,00 | | R\$ 11.600,00 |
| Lucro Bruto | R\$ 68.138,40 | R\$ 198.401,60 | R\$ 266.540,00 |
| Despesa | R\$ 49.815,20 | R\$ 43.801,60 | R\$ 93.616,80 |
| Resultado | R\$ 18.323,2 | R\$ 154.600,00 | R\$ 172.923,20 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Verificando esse método por absorção, pode-se analisar que este método possui características contábeis e como apêndice da contabilidade financeira, onde gera informação para usuários externos a empresa. Assim, identifica-se que este critério de rateio assume um papel decisivo na empresa, onde pode investigar o lucro ou prejuízo quando aplicá-lo. (WERNKE, 2014).

5.5.2 Demonstração do método de custeio por ABC

O método de custeio Activity-based costing (ABC) pode ser entendido por um método de custo detalhado, no qual a característica maior é identificar os gastos realizados por atividades desenvolvidas por um determinado departamento da empresa. A diferença desse método ao método tradicional é que esse não utiliza base de rateio em volumes e sim defini o montante consumido pelo departamento. (BORNIA, 2002; BRUNI; FAMÁ, 2004).

Simplificadamente é necessário fixar quatro etapas: Mapeamento das atividades, alocação dos custos as atividades, redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas e cálculo dos custos dos produtos. (BORNIA, 2002).

Segue a aplicação de cada etapa:

1º Etapa: Mapeamento das atividades;

Quadro 9 – Mapeamento das atividades

| Mapeamento das Atividades Realizadas | | | | | | | | | | |
|--------------------------------------|--|-----------------------------|---|--|---|-------------------------------------|--|---|--|--|
| Cód. Produto | Infest o | Balancin ho | Serigra fia | Frequên cia | Segun do Corte | Costu ra | Borda do | Aplicaç ão Acessó ria | Acabame nto | Expediç ão |
| | Separa a matéria-prima para a produção | Realiza o corte do material | Processo de pintura, pistologens e cores. | Processo de alto e baixo relevo no produto | Volta ao balancinho e corta no tamanho exato do produto | Costura uma sobreposição a uma base | Usa-se o bordado conforme a arte desenhada | Processo onde aplica rebite, ilhós, fita e etc. | Faz a limpeza e finalização do produto | Processo de revisão e embalagem do produto |
| Couro | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| Sintético | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X |

Fonte: Dados da empresa (2014).

Visto no quadro 09, a atividade relevante dos processos produtivos da empresa pesquisada, foram destacados com X os produtos que passam pelas atividades de produção.

Observa-se que os dois itens apresentados passam por todas as atividades do processo de produção. O processo de acabamento é feito manual e tem um tratamento mais demorado.

2ª Etapa: Redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas;

Um dos principais problemas que se pode ver na gestão de custo referente à redistribuição dos custos sobre as atividades indiretas é devido a sua complicação onde os custos indiretos não podem ser alocados diretamente aos produtos. (BRUNI; FAMÁ 2004).

Sobre a redistribuição dos custos das atividades aos produtos, o método de custeio ABC objetiva encontrar os fatores que levam ao custo, ou seja, determina a origem de cada custo para distribuir corretamente aos produtos, sendo que a diferenciação está no tratamento usado nos custos indiretos. (BORNIA, 2002).

Deste modo, a pesquisa estuda os custos indiretos de cada produto, e em seguida apresentará a apropriação dos custos indiretos do primeiro semestre de 2014 e suas atividades acentuadas. Em seguida segue a alocação dos custos as atividades.

3ª Etapa: Alocação dos custos as atividades;

Quadro 10 – Custo indireto ao método de custeio ABC

| Departamento | Atividades realizadas | Couro | Sintético | Total Unitário por Atividade |
|---------------------|--|--------------|------------------|-------------------------------------|
| Infesto | Separa a matéria-prima para a produção | R\$ 2.800,00 | R\$ 3.500,00 | R\$ 6.300,00 |
| Balancinho | Realiza o corte do material | R\$ 1.500,00 | R\$ 1.900,00 | R\$ 3.400,00 |
| Serigrafia | Processo de pintura, pistolagens e cores. | R\$ 3.900,00 | R\$ 4.200,00 | R\$ 8.100,00 |
| Freqüência | Processo de alto e baixo relevo no produto | R\$ 3.700,00 | R\$ 4.000,00 | R\$ 7.700,00 |

| | | | | |
|----------------------------|---|---------------|---------------|---------------|
| Segundo Corte | Volta ao balancinho e corta no tamanho exato do produto | R\$ 1.500,00 | R\$ 1.900,00 | R\$ 3.400,00 |
| Aplicação Acessório | Processo onde aplica rebite, ilhós, fita e etc. | R\$ 2.300,00 | R\$ 3.100,00 | R\$ 5.400,00 |
| Acabamento | Faz a limpeza e finalização do produto | R\$ 1.600,00 | R\$ 2.100,00 | R\$ 3.700,00 |
| Expedição | Processo de revisão e embalagem do produto | R\$ 1.300,00 | R\$ 1.400,00 | R\$ 2.700,00 |
| Total dos Custos Indiretos | | R\$ 18.600,00 | R\$ 22.100,00 | R\$ 40.700,00 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

O quadro 10 apresentou os custos indiretos de cada produto pesquisado, onde totalizou um valor para cada atividade. Pode-se observar que o método de custeio por ABC possibilita uma visão importante das atividades realizadas, podendo tornar uma ferramenta de controle e melhoria.

4ª Etapa: Cálculo dos custos dos produtos;

Quadro 11 – Cálculo unitário dos produtos

| Departamento | Atividades realizadas | Couro | Sintético | Total Unitário por Atividade |
|---------------|---|----------|-----------|------------------------------|
| Infesto | Separa a matéria-prima para a produção | R\$ 0,34 | R\$ 0,30 | R\$ 0,64 |
| Balancinho | Realiza o corte do material | R\$ 0,32 | R\$ 0,22 | R\$ 0,54 |
| Serigrafia | Processo de pintura, pistolagens e cores. | R\$ 0,25 | R\$ 0,22 | R\$ 0,47 |
| Frequência | Processo de alto e baixo relevo no produto | R\$ 0,33 | R\$ 0,23 | R\$ 0,56 |
| Segundo Corte | Volta ao balancinho e corta no tamanho exato do produto | R\$ 0,32 | R\$ 0,27 | R\$ 0,59 |

| | | | | |
|---------------------|---|----------|----------|---------------|
| Aplicação Acessório | Processo onde aplica rebite, ilhós, fita e etc. | R\$ 0,27 | R\$ 0,20 | R\$ 0,47 |
| Acabamento | Faz a limpeza e finalização do produto | R\$ 0,27 | R\$ 0,16 | R\$ 0,43 |
| Expedição | Processo de revisão e embalagem do produto | R\$ 0,20 | R\$ 0,20 | R\$ 0,40 |
| Direto/ Variável | | R\$ 2,30 | R\$ 1,80 | R\$ 65.704,10 |
| Direto/ Fixo | | R\$ 0,00 | R\$ 0,00 | R\$ 11.600,00 |
| Total Custo | | R\$ 2,30 | R\$ 1,80 | R\$ 77.304,10 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

O quadro 11 apresenta o custo unitário de cada processo, sendo esses valores tirados da divisão de total de cada atividade, que foi apresentado no quadro 04 do faturamento de custo do primeiro semestre de 2014.

Observa-se a seguir, a redistribuição dos custos das atividades indiretas até as diretas com base nos procedimento de aplicação de ABC.

Tabela 9 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio por ABC

| | Couro | | Sintético | | Total |
|---------------|-------|-----------|-----------|------------|----------------|
| Receita Total | R\$ | 86.461,60 | R\$ | 353.001,60 | R\$ 439.463,20 |
| Direto | R\$ | | | 36.600,00 | R\$ 36.600,00 |
| Indireto | R\$ | | | 40.700,00 | R\$ 40.700,00 |
| Variável | R\$ | | | 65.700,00 | R\$ 65.700,00 |
| Fixo | R\$ | | | 11.600,00 | R\$ 11.600,00 |
| Lucro Bruto | | | | | R\$ 266.540,00 |
| Despesa | R\$ | 86.461,60 | R\$ | 353.001,60 | R\$ 93.616,80 |
| Resultado | R\$ | 86.461,60 | R\$ | 353.001,60 | R\$ 172.923,20 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Entretanto, as vantagens e benefícios que este método ABC traz consigo, a empresa pesquisada deve enfrentar e investir para uma implantação adequada de melhoria, usando suas estratégias e chegando ao sucesso. Através dessa

implantação, terá uma ferramenta que ajudará a identificar todas as suas atividades que lhes agregam valor. (WERNKE, 2004).

5.5.3 Demonstração do método RKW e custeio ideal

O método de RKW e custeio ideal estão intimamente vinculados ao método de custeio integral. É um método usado como unidades de trabalho que se estabelece por número de funcionários e tempo, sendo eles para a administração, manutenção e outros processos derivados. (BORNIA,2002).

Visto que, esse método não é possível verificar o desperdício relacionado à administração, e quanto aos outros processos é possível analisar e separar os custos variáveis dos fixos e ainda calcular os custos unitários. (BORNIA, 2002).

Segue a demonstração na tabela abaixo:

Tabela 10 – Apuração dos resultados na aplicação do custeio ideal

| Centros | Administração | Manutenção | Montagem |
|-------------------------|----------------|---------------|---------------|
| Custo fixo | R\$ 11.600,00 | R\$ 11.600,00 | R\$ 0,00 |
| Custo variável | R\$ 663.386,46 | R\$ 25.500,00 | R\$ 15.600,00 |
| Custo ideal unitário | R\$ 2.600,00 | R\$ 32.852,05 | R\$ 32.852,05 |
| Custo variável unitário | R\$ 1.800,00 | R\$ 5.800,00 | R\$ 5.800,00 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Conforme a tabela 10 pode-se fazer uma análise simples dos dados aplicados, pois é um método não muito rico em detalhes e não permite muitas informações quanto aos métodos baseados em atividades.

5.5.4 Demonstração do método de custeio direto ou variável

Baseiam-se no método de custeio direto ou variável um conceito bem diferente onde os custos diretos têm a identificação dos gastos, já os custos variáveis se distinguem nos volumes produzidos. Visto que o primeiro enfoque trata-se das atenções de contadores e a segunda enfatiza nos processos administrativos e econômicos. (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Tabela 11 – Apropriação dos métodos de custeio direto ou variável

| Produtos | Quantidade | Direto/ Variável | Indireto/ Variável | Total dos Custos p/ Produto |
|-----------|------------|------------------|--------------------|-----------------------------|
| Couro | 37.592,00 | | | |
| Sintético | 196.112,00 | 36.600,00 | 40.700,00 | 77.300,00 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Visto na tabela 11 a classificação dos produtos e seu custo direto e indireto variável.

Deste modo, os custos indiretos e diretos tratam das comparações com as receitas do período e os custos variáveis se analisam através dos gastos. Já os custos fixos, são vistos como despesas do período.

Tabela 12 - Apuração dos resultados na aplicação do custeio direto ou variável

| | Couro | Sintético | Total |
|-------------------------------------|---------------|----------------|----------------|
| Receita Total | R\$ 86.461,60 | R\$ 353.001,60 | R\$ 439.463,20 |
| Direto/ Variáveis | | R\$ 36.600,00 | R\$ 36.600,00 |
| Indireto/ Variáveis | | R\$ 40.700,00 | R\$ 40.700,00 |
| Margem de Contribuição | R\$ 9.161,60 | R\$ 275.701,60 | R\$ 284.863,20 |
| Direto/ Variável | | R\$ 65.700,00 | R\$ 65.700,00 |
| Indireto/ Fixo | | R\$ 11.600,00 | R\$ 11.600,00 |
| Margem de Contribuição - Semi Bruta | | | R\$ 284.863,20 |
| Despesa | | | R\$ 130.263,20 |
| Resultado | | | R\$ 154.600,00 |

Fonte: Elaborado pela pesquisadora (2014).

Contudo, na análise comparativa, surge o conceito de margem de contribuição que se destaca como o montante das vendas de um produto diminuído dos custos variáveis. (BORNIA, 2002).

Segundo Borna, (2002, p. 72), pode-se definir o conceito de margem de contribuição usando a seguinte equação:

$$\text{Margem de Contribuição} = \text{Preço} - \text{Custos Variáveis}$$

Esse método agrupa o valor resultante unitários das vendas dos produtos e deduz às despesas variáveis dos custos que se integram a comercialização dos produtos. (WERNKE, 2004).

5.5 AVALIAÇÃO DOS MÉTODOS APLICADOS

Visto nas demonstrações dos métodos de custeio aplicadas, observou-se que a empresa pesquisada tem condições de implantar alguns métodos aqui citados, que são, os métodos de custeio por Absorção, métodos de custeio ABC e por último, o método de custeio Direto ou Variável. Quanto ao método RKM e custeio ideal não foram possíveis realizar a aplicação devido ao método contar com unidades de funcionários e a não verificação dos desperdícios administrativos. A empresa atualmente se estabelece no mercado com pouco funcionário e certo grau de desperdício.

O método de custeio escolhido pode ser feito através da análise das informações geradas e ver se são adequadas as necessidades da empresa e quais seriam as importantes informações fornecidas. (BORNIA, 2002).

A empresa pesquisada necessita da escolha apropriada desses métodos para a sua realidade, pois é de extrema importância e necessidade devido a não realizar sua classificação e controle dos custos atualmente, e desde já se pode observar que a implantação de qualquer um desses métodos de custeio acarretará em dificuldades e barreiras negativas para a adaptação da organização da empresa.

Analisando os dados de cada método de custeio descrito neste trabalho, apresenta-se a seguir o quadro de pontuação das informações fornecidas.

Para distinguir a somatória, utilizou-se a letra X para o atendimento e O para o não atendimento das características.

Quadro 12 – Pontuação fornecida de cada método de custeio

| Características | Métodos de Custeio | | | |
|--|--------------------|-----|-------------|--------------------|
| | Absorção | ABC | RKM e Ideal | Direto ou variável |
| Proporciona conexão do sistema de custo a contabilidade. | X | O | O | O |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| Atende a legislação fiscal | X | O | O | O |
| Contagem do custo do produto | X | X | X | X |
| Identificação das atividades que ajuntam valor | O | X | O | O |
| Permite a gestão de rentabilidade de cada produto | X | X | X | X |
| Comparação nos procedimentos | X | X | X | O |
| Conhecer o potencial da empresa | O | O | O | O |
| Conhecimento da margem de contribuição | O | O | O | X |
| Facilidade na implantação | X | O | O | X |
| Pontuação | 6 | 4 | 3 | 4 |

Fonte: Elaborada pela pesquisadora (2014).

Conforme a pontuação do quadro 12 pode-se verificar as características de cada método e as pontuações feitas por cada método. O método de custeio por absorção totalizou 06 pontos, tendo vantagens perante aos outros métodos, Em seguida, o método ABC pontuando 4 na somatória empatando com os métodos direto ou variáveis e, por último, com somatória de 3 pontos, ficou o método RKW e o custeio ideal.

Entretanto, os itens e as demonstrações descritas de cada método de custeio realizado, a pesquisa recomenda o método de custeio por absorção para a implantação dos processos. Realizando um bom planejamento e uma boa implantação deste método, verificando todas as informações, trará menos riscos na alocação dos custos e facilitará o gerenciamento da empresa.

6 CONCLUSÃO

Pode-se concluir através desse trabalho, que a utilização desses métodos citados acima pode se adequar para cada segmento que foi estudado, pois determina informações mais precisa a empresa, possibilitando assim, uma visão real de todos os custos e desperdícios na fabricação e por consequência ganhará um poder maior sobre as vendas. É necessária a utilização do método de custeio para que possa demonstrar todos os reais resultados da empresa e através disso poder visualizar os próprios resultados.

Envolver toda a terminologia concentrada nos métodos de custeio, assim também quanto a sua classificação e diferenciação é de extremo valor, pois se má interpretada à empresa poderá ter informações erradas, onde acarretará nas estimativas gerenciais de custo e nos preços de venda.

Pode-se citar que, é através dos métodos de custeio que podemos realizar a alocação dos custos, e esses custos são lançados na organização conforme a determinação do método aplicado.

Deste modo, essa pesquisa teve como objetivo analisar a importância dos princípios de custeio para a redução de desperdício em uma empresa que produz etiquetas de córs, apontando e identificando o melhor método para ser implantado.

Sendo assim, foi necessário identificar e classificar os custos da empresa e realizar a alocação em variável e fixo, indireto e direto.

Mediante a realização da pesquisa, foi constatado que a empresa desfruta do controle de custos diretos de fabricação e que o custo variável é realizado por ordem de produção e possuem registros de entrada de notas fiscais. Já para apropriar todos os custos fixos, é utilizado um percentual acima dos preços de venda dos produtos.

A empresa pesquisada não possui um controle completo de seus custos indiretos, pois esses custos são acrescentados de forma de percentual aos produtos de fabricação.

Visto que, dentre os métodos de custeio descritos, o recente trabalho recomenda a implantação do método de custeio por absorção, pois este método possibilita um maior detalhamento dos custos indiretos de fabricação, assim como também poderá apropriar no custo dos produtos.

Conforme mostrado, esse método de custeio simboliza os princípios contábeis e atende a legislação fiscal do país e facilita na implantação e no gerenciamento da empresa.

Para tanto, nota-se que esta pesquisa respondeu a situação problema e alcançou os objetivos desejados, sendo que foi possível apresentar os conceitos de cada método de custo, assim como a identificação e a implementação que melhor se adéqua. Lembrando que esta pesquisa não há uma preferência de pré-determinada, pois todos os métodos têm suas desvantagens e vantagens e cabe somente a empresa verificar e escolher o método que melhor se adéqua.

Como proposta para estudos posteriores, sugere-se um procedimento com mais delineamento na área de gestão de custos.

REFERÊNCIAS

- ABBAS, Kátia; GONÇALVES Marguit; LEONCINE, Maury. **Os métodos de Custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura.** Paraná, 2012.
- ALVES, Magna. **Como escrever teses e monografias: Um roteiro passo a passo.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- CORONETTI, J. BAUREM. M. SOUZA, M. **OS MÉTODOS DE CUSTEIO UTILIZADOS NAS MAIORES INDÚSTRIAS DE SANTA CATARINA.** SANTA CATARINA, 2012. ACESSADO EM 11-04-2014.
- CREPALDI, S. A.. **Contabilidade gerencial.** 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2002. 337p.
- COGAN Samuel. **Custos e preços: formação e análise.** São Paulo: Pioneira, 1999.
- DRUCKER, Peter Ferdinand. **A prática de administração nas empresas.** São Paulo: Pioneira, 1981.
- FLEURY, Maria Tereza Leme; OLIVEIRA JUNIOR, Moacir de Miranda (Org.). **Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências.** São Paulo: Atlas, 2001.
- GARTNER, Ivan Ricardo. **Análise de projetos em bancos de desenvolvimentos.** Florianópolis: Editora da UFSC, 1998.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. Ed. São Paulo, Atlas, 1999.
- GOLDRATT, E; COX, J. (col.). **A meta – um processo de melhoria contínua.** 2ª Ed. São Paulo: Nobel, 2002. 365p.
- LAUSHENER, M.A. **Gestão estratégica de custos.** Belo Horizonte, 2004. Acessado em 04-04-2014.
- LEONE, George S.G. **Curso de contabilidade de custos.** São Paulo: Atlas, 1997.
- MARCOVITCH, Jaques. **Tecnologia da informação e estratégia empresarial.** São Paulo: FEA-USP, 1996.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000. 388p.
- MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia científica para ciências sociais aplicadas.** 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2003. 247
- MONTENEGRO, Eraldo de Freitas. BARROS, Jorge Pedro Dalledonne: **Gestão estratégica: A arte de vencer desafios.** São Paulo: Makron Books, 1998.
- NAKAGAWA, M. **ABC: Custeio Baseado em Atividades.** São Paulo: Atlas, 1994.

PADOVEZE, C. L.. **Introdução à contabilidade – com abordagem para não contadores**. São Paulo: Thomson, 2006. 456p.

PADOVEZE, C. L.. DIAS, A.E. **Os diferentes métodos de custeio e sua implicação na apuração de custo do produto: um estudo caso em empresa de graxas e óleos industriais**. São Paulo: Thomson, 2007

POMPERMAYER, c. b.; LIMA. J. e. P. **Gestão de custos**. In: Faculdades Bom Jesus. *Finanças Empresariais*. Curitiba: associação Franciscana de ensino senhor bom Jesus, 2002. (coleção gestão empresarial, v. 4). Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/4.pdf>. Acesso em: 01-03-2014

PORTER, Michael E. **Criando e sustentando um desempenho superior**, 1989.

RAMOS, Albenides. **Metodologia da pesquisa científica**: como uma monografia pode abrir o horizonte do conhecimento. São Paulo: Atlas, 2009.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Logística e aduana**. São Paulo: Aduaneiras, 2001. 170 p.

SÁ, Antônio Lopes de. CUSTP DA QUALIDADE TOTOAL. IOB – TEMATICA CONTABIL E BALANCOS: Boletim. São Paulo, 1995.

SANTOS, R. V. **Aplicação do custo de oportunidade às decisões de preço e venda sob o enfoque do custeio direto**. In: 19º ENANPAD, 1995, João Pessoa, 1995.

SILVA, M. Z. **Mensuração dos custos de procedimentos médicos em organizações hospitalares**: sistematização de um método de custeio híbrido à luz do ABC e da UEP. 2006, 159f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Universidade Federal de Santa Catarina, 2006.

SILVA, e. L.; MENEZES, e. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 3. Ed. Florianópolis: UFSC, 2001.

SLACK, Nigek, et al. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1999.

SHANK, John K; GOVINDARAJAN, Vijay. **A revolução dos custos como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentes competitivos**. Rio de Janeiro, 1997.

VIANA, Marco Aurélio; VELASCO, Sergio Duarte. **Futuro: Cenários e tendências para um mundo de oportunidades**. São Paulo. Gente, 1998.

Zanievicz; Metal. **Métodos de Custeio: uma meta-análise dos artigos apresentados no Congresso Brasileiro de Custos no período de 1994 a 2010**. São Paulo, 2013.

Métodos por custeio de absorção.

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custeioorabsorcao.htm>

CRC/ SP, Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. **Custo como ferramenta gerencial- 8.**São Paulo: Ed. Atlas, 1995. 178 p.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custos - análise e controle.**3. Ed. atual. erev São Paulo: IOB, 2004. 315 p.

BERTI, Anélio. **Custo – uma estratégia de gestão.** Anélio Berti. São Paulo: Ícone, 2002.

BORNIA, Antônio Cesar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas.** Antônio Cezar Bornia. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEULKE, Rolando. **Estrutura e análise de custos.** Rolando Beulke, Dalvio José Bertó. 1. Ed. São Paulo: Saraiva 2001.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática.** Rodney Wernke. – 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004.

BRUNI Adriano Leal. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicação na calculadora HP 12C e Excel /** Adriano Leal Bruni, Rubens Famá. – 3. Ed. – São Paulo: Atlas, 2004. – (Série Financeira na Prática)