PPGEP

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PROCESSOS

MESTRADO PROFISSIONAL

ANÁLISE COMPARATIVA DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO PELO METODO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Clemilton Lúcio Braña

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Processos – Mestrado Profissional, PPGEP/ITEC, da Universidade Federal do Pará, como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Mestre em Engenharia de Processos.

Orientador: Jandecy Cabral Leite

Belém

Agosto de 2016

ANÁLISE COMPARATIVA DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO PELO MÉTODO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Clemilton Lúcio Braña

DISSERTAÇÃO SUBMETIDA AO CORPO DOCENTE DO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA PROCESSOS – MESTRADO PROFISSIONAL (PPGEP/ITEC) DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ COMO PARTE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTREEM ENGENHARIA DE PROCESSOS.

Examinada por:

Prof. Jandecy Cabral Leite, Dr.
(PPGEP/ITEC/UFPA-Orientador)

Prof. Edilson Marques Magalhães, D.Eng.
(PPGEP/ITEC/UFPA-Membro)

Prof. Manoel Socorro Santos Azevedo, Dr.
(DEC/UEA-Membro)

BELÉM, PA - BRASIL
AGOSTO DE 2016

Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)
Sistema de Bibliotecas da UFPA

Braña, Clemilton Lúcio, 1961-
Análise comparativa da alocação dos custos indiretos de produção pelo método custeio por absorção / Clemilton Lúcio Braña. – 2016.

Orientador: Jandecy Cabral Leite.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Pará, Instituto de Tecnologia, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Processos, Belém, 2016.

1. Contabilidade de custos. 2. Controle de custos. 3. Custos–administração. I. Título.

CDD 23. ed. 657.42

Minha maior gratidão para minha mãe Beatriz Lúcio Braña (In memorian), por sempre acreditar no trabalho deste filho, mesmo nos momentos difíceis sempre tinha uma palavra de carinho, de conforto e de incentivo. Pela sua dedicação à família, pela heroína que foi, pelo amor que sempre dedicou aos filhos, netos, bisnetos e tataranetos.

Aos meus filhos e esposa, pela paciência, pelo incentivo, sempre buscando melhores alternativas para a adversidade, que por muitas vezes se fez presente, mas com o apoio e carinho da família nada é impossível.

Ao Instituto de Tecnologia e Educação Galileo da Amazônia (ITEGAM) e à Universidade Federal do Pará (UFPA), por incentivarem e promoverem a criação deste curso, motivo este que permitiu minha caminhada e a realização do sonho de ser mestre. Em especial, ao meu orientador Dr. Jandecy Cabral Leite, por sempre acreditar e me fazer parte deste processo.

AGRADECIMENTOS

À Deus por sempre me conceder sabedoria nas escolhas dos melhores caminhos, coragem para acreditar, força para não desistir e proteção para me amparar.

À minha mãe (saudades eternas), pelo amor que me mostrou a direção correta e me ensinou a ter fé na vida.

À minha família: Minha esposa (Cleciane Ferreira da Silva) e meus filhos, irmãos, irmãs e netos pelo poio, confiança e motivação incondicional que sempre me impulsiona em direção às vitórias dos meus desafios.

Aos amigos que sempre estiveram presentes nos momentos das conquistas.

Muito obrigado.

"Cada pessoa que passa em nossa vida, passa sozinha. É porque cada pessoa é única e nenhuma substitui a outra! Cada pessoa que passa em nossa vida passa sozinha e não nos deixa só porque deixa um pouco de si e leva um pouquinho de nós. Essa é a mais bela responsabilidade da vida e a prova de que as pessoas não se encontram por acaso".

Charles Chaplin

Resumo da Dissertação apresentada ao PPGEP/UFPA como parte dos requisitos necessários para a obtenção do grau de Mestre em Engenharia de Processos (M.Eng.)

ANÁLISE COMAPRATIVA DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO PELO MÉTODO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Clemilton Lúcio Braña

Agosto/2016

Orientador: Jandecy Cabral Leite.

Área de Concentração: Engenharia de Processos

Esta Dissertação tem como objetivo analisar de forma comparativa a alocação os custos indiretos de produção pelo método de custeio por absorção. São diversas as dificuldades de muitos profissionais em escolher corretamente por onde os custos da empresa seriam distribuídos para geração dos dados necessários a compor as informações administrativas da organização, ou seja, identificar de forma mais eficiente o método de mensuração dos custos, visto que é primordial para as tomadas de decisões. Apresentou-se no trabalho como critérios variados de alocação dos custos indiretos de produção geram diferentes resultados. Os procedimentos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada uma destas técnicas, tem o intuito de permitir uma melhor compreensão do conjugado de estudos sobre o tema. A metodologia utilizada foi um estudo de caso nos custos de produção em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM) e a de revisão bibliográfica sobre o presente estudo, buscando classificar os diversos critérios de custeamento, de forma prática e didática. Os resultados apontam uma situação que cada método que se utiliza para alocação dos custos vá proceder em resultados diferentes que, se não forem bem analisados, podem comprometer os lucros da empresa.

Abstract of Dissertation presented to PPGEP/UFPA as a partial fulfillment of the requirements for the degree of Master in Process Engineering (M.Eng.)

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE ALLOCATION OF COSTS OF PRODUCTION BY INDIRECT METHOD FOR ABSORPTION COSTING

Clemilton Lúcio Braña

August/2016

Advisor: Jandecy Cabral Leite

Research Area: Process Engineering

This thesis aims to analyze comparatively allocating indirect production costs by cost method absorption. There are several difficulties of many professionals choose correctly where the company's costs would be distributed to generate the data necessary to compose the administrative organization information, or identify more efficiently the cost measurement method, since it is paramount for decision-making. He presented himself at work as varied criteria for allocation of indirect costs of production generate different results. The procedures and criteria presented in the literature on costs, based on the main goal of each of these techniques, aims to provide a better understanding of the conjugate studies on the subject. The methodology used was a case study in production costs on a Polo Industrial Company Manaus (PIM) and the literature review on the present study, seeking to sort the various criteria of costing, practical and didactic way. The results show a situation that each method that is used to allocate costs go proceed at different results if they are not well analyzed, can compromise the company's profits.

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 - INTRODUÇÃO……..……. 1
1.1 - IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA..... 2
1.2 - Objetivos..... 3
1.2.1 - Objetivo Geral..... 3
1.2.2 - Objetivos Específicos..... 3
1.3 - CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DO ESTUDO..... 3
1.4 - ESTUDO DE CASO..... 4
1.5 - ESTRUTURA DOS CAPÍTULOS..... 4

CAPÍTULO 2 - REVISÃO DE LITERATURA..... 6
2.1 - PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO..... 6
2.2 - CONTABILIDADE DE CUSTOS..... 7
2.3 - SISTEMAS DE CUSTOS..... 7
2.4 - CRITÉRIO DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO..... 8
2.5 - VANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO..... 12
2.6 - DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO..... 12
2.7 - CUSTEIO POR ABSORÇÃO POR DEPARTAMENTAIZAÇÃO..... 13

CAPÍTULO 3 - METODOLOGIA APLICADA..... 14
3.1 - METODOLOGIA DA PESQUISA..... 14
3.2 - CONSCIÊNCIA ECOLÓGICA..... 15

CAPÍTULO 4 - APLICAÇÃO DO ESTUDO DE CASO..... 18
4.1 - APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS..... 18

CAPÍTULO 5 - CONCLUSÕES..... 26
5.1 - RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS..... 27

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 29

APÊNDICE..... 31

LISTA DE FIGURAS

Figura 3.1 - Reciclagem..... 15
Figura 3.2 - Tipos de papel higiênico, exemplo..... 16
Figura 4.1 - Gráfico de demonstração dos custos diretos e indiretos..... 24
Figura 4.2 - Gráfico de demonstrativo das horas gastas pela mão-de-obra..... 24
Figura 4.3 - Gráfico de demonstração da soma da mão de obra direta com os custos indiretos..... 25
Figura 4.4 - Gráfico de demonstração de custos..... 25

LISTA DE TABELAS

Tabela 4.1 - Gastos da empresa no mês de julho de 2015..... 19
Tabela 4.2 - Custos da empresa no mês de julho de 2015..... 19
Tabela 4.3 - Despesas da empresa no mês de julho de 2015..... 20
Tabela 4.4 - Matéria prima e mão-de-obra direta..... 20
Tabela 4.5 - Energia elétrica indireta..... 20
Tabela 4.6 - Energia elétrica..... 21
Tabela 4.7 - Demonstrativo dos custos direto de fabricação..... 21
Tabela 4.8 - Demonstrativo dos custos indireto de fabricação..... 21
Tabela 4.9 - Demonstrativo dos custos diretos e indireto..... 22
Tabela 4.10 - Demonstrativo de horas gastas pela mão-de-obra..... 22
Tabela 4.11 - Demonstrativo da soma da mão-de-obra direta com os custos indiretos..... 23
Tabela 4.12 - Demonstrativo das diferenças dos custos por diferentes critérios..... 23

CAPÍTULO 1

INTRODUÇÃO

A forte concorrência dos mercados leva as empresas a utilizarem instrumentos que lhes proporcionem informações que sejam úteis na tomada de decisão. O fator custo é preponderante para o sucesso ou fracasso de uma empresa, ou mesmo de um produto. Para a elaboração e fabricação de um produto não se pode deixar de pensar na otimização dos processos produtivos, que materializam o ciclo operacional que move a companhia. Assim, o conhecimento e gestão dos custos incorridos por esses processos passam a ser de fundamental importância para as empresas se manterem competitivas no mercado.

Este trabalho tem como objetivo analisar de forma comparativa a alocação dos custos indiretos de produção pelo Método de Custeio por Absorção. São diversas as formas que muitos profissionais usam em escolher corretamente por onde os custos da empresa seria distribuído para geração dos dados necessários a compor as informações administrativas da organização, ou seja, identificar de forma mais eficiente o método de mensuração dos custos, visto que é primordial para as tomadas de decisões.

O objetivo deste estudo é apresentar como critérios variados de alocação dos custos indiretos de produção geram diferentes resultados. Os procedimentos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada uma destas técnicas, tem o intuito de permitir uma melhor compreensão do conjugado de estudos sobre o tema.

A metodologia utilizada foi um estudo de caso nos custos de produção em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM) e a de revisão bibliográfica sobre o presente estudo, buscando classificar os diversos critérios de custeamento, de forma prática e didática. Os resultados apontam uma situação que cada método que se utiliza para alocação dos custos vá proceder em resultados diferentes que, se não forem bem analisados, podem comprometer os lucros da empresa.

Diversos são os métodos de custeio existentes, dentre eles destaca-se o custeio por absorção, que segundo MARTINS (2003), deriva dos princípios contábeis usualmente aceitos, onde se baseia na apropriação dos custos de produção diretamente

aos bens fabricados. Admitindo-se o conceito de que o produto absorva somente os custos de produção, o método da UEP (Unidade de Esforço de Produção) surge como complementação, visando trabalhar com os custos de transformação, que, segundo o mesmo autor são aqueles imputados durante os processos de produção, exceto os relacionados à matéria-prima, analisando centros produtivos e a cadeia produtiva da empresa e não analisando os custos das matérias-primas, que são obtidas em fichas técnicas individuais dos produtos (MARTINS, 2003).

1.1 - IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Procurando minimizar as dificuldades no rateio dos custos indiretos, observa-se que o critério de rateio pode tornar-se mais preciso quando se adota a departamentalização para a distribuição dos custos fixos. Indo mais além, pode-se observar que a departamentalização consiste em dividir a fábrica em segmentos chamados de departamento, a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos) desenvolvendo atividades homogênea.

Nos departamentos serão debitados todos os custos de produção nele incorridos, e atribuídos na sequência aos produtos. Estes departamentos podem ser considerados de produção quando causam qualquer tipo de alteração sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto. Já aqueles que não promovem tal modificação direta sobre os produtos são chamados de departamentos de serviços. Definidos os custos totais por departamento, devem-se alocar os custos dos departamentos de serviço aos de produção, sendo imprescindível outra vez algum critério de rateio.

Tais critérios de rateio podem basear-se em horas de mão-de-obra trabalhadas, unidades produzidas e etc. Determinado o custo dos departamentos de produção, para sua devida alocação aos produtos, procede-se novamente a um critério de rateio, que é o terceiro do processo de custeio. Somando-se o valor destes custos rateados aos variáveis já alocados aos produtos e dividindo esta soma pelo total de itens fabricados, tem-se o custo unitário dos produtos gerados pela empresa. No contexto observado pelo estudo, emerge a seguinte pergunta de pesquisa: qual a melhor metodologia para analisar as alocações dos custos de produção pelo sistema de custeio por absorção?

Justifica-se esse estudo pela necessidade de ampliar a discussão sobre diferentes métodos de custeio, utilizando-se como base o método de absorção que parte de um mesmo preceito de absorver somente os custos de produção. Sendo assim, o estudo é relevante para expandir a reflexão sobre os aspectos decorrentes da utilização desse método no comportamento dos custos de produção agregados ao produto.

1.2 - OBJETIVOS

1.2.1 - Objetivo Geral

Analisar de forma comparativa no referido Estudo de Caso a alocação dos custos indiretos de produção pelo método de custeio por absorção.

1.2.2 - Objetivos Específicos:

- Entender a dinâmica da metodologia de separação de custos e despesas.
- Compreender a alocação dos Custos Indiretos de Fabricação de acordo com os Custos Diretos.
- Demonstrar a aplicabilidade e apropriação dos custos por diferentes critérios.

1.3 - CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

As empresas, de um modo geral, estão frente a um cenário de incertezas mercadológicas, no que condiz, principalmente, a demanda.

A competitividade está acirrada, os produtos têm que ser oferecidos com qualidades e preços atraentes, para que o consumidor tenha atratividade e venha a satisfazer seus anseios, sem gerar o desconforto do gasto acima de suas condições.

Portanto, cada centavo que uma indústria possa tirar do preço de seus produtos, para que haja reflexo ao consumidor final, certamente será importante para futuras demandas, e, consequentemente, produção, emprego e perspectiva de continuidade empresarial.

O aprimoramento do corpo técnico da empresa, o investimento em cursos especializados para a área financeira/contábil, novos equipamentos a fim de produzir mais, em menos tempo, com menos mão-de-obra e menor custo, é fundamental para minimizar o preço final do produto.

A contribuição atestada pelo artigo, irá servir para o estudo de alocação dos custos diretos e indiretos, a fim de dinamizar as formas de distribuição do sistema de custeio por absorção aos produtos finais, dentro de uma organização empresarial. Independente da redução percentual obtida, a relevância é significativa, principalmente diante do cenário de incertezas na economia mundial, mais precisamente no Polo Industrial de Manaus.

1.4 - ESTUDO DE CASO

Esta pesquisa foi aplicada em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM). Está atuando há mais de 15 anos no mercado no ramo de reciclagem de papel. Destaca-se por sua atuação na área de preservação ambiental, pois retira da cidade de Manaus toneladas de papel diariamente que seriam descartados diretamente na natureza reaproveitando e gerando mais de 2.000 empregos indiretos, projetando-se mais de 5.000 pessoas beneficiadas direta e indiretamente, entre catadores, familiares e colaboradores. As "Aparas" como são chamadas, é a matéria-prima principal para fabricação de seus produtos, toda linha de papel higiênico. Atualmente conta com um pouco mais de 120 (cento e vinte) colaboradores, tendo uma produção média mensal de 800 toneladas de papel higiênico.

1.5 - ESTRUTURA DOS CAPÍTULOS

O Capítulo 1 apresenta a introdução de tudo que foi discutido na pesquisa, contextualizando o assunto com base em publicações anteriores, fazendo a identificação e justificativa da proposta de estudo, listando os objetivos geral e específicos pretendidos, além de descrever sua contribuição e relevância para a sociedade. Ainda neste capítulo é apresentado o estado da arte do planejamento estratégico além da contabilidade de custos, assim como os sistemas de custeio, informando também o

critério de custeio por absorção, sendo possível identificar de forma clara a melhor maneira de analisar as alocações dos custos de produção utilizando o sistema de custeio por absorção.

O Capítulo 2 apresenta a metodologia utilizada na pesquisa considerada do tipo estudo de caso, com abordagem qualitativa. Foram analisadas planilhas de custos e aprofundadas em conformidade com a realidade da empresa, objetivando procurar as respostas dos problemas. Portanto, para analisar e compreender como as técnicas e ferramentas contábeis podem contribuir para a melhoria das organizações, fazem-se necessários um aperfeiçoamento e um entendimento entre a pesquisa bibliográfica e seus objetivos gerais.

O método utilizado na pesquisa foi dedutivo, como se constata nas afirmações feitas pelos autores previamente estudados, serão premissas das quais servirão como fundamentos para conclusão de questões restritas ao estudo de caso.

A aplicação do uso do estudo de caso foi direcionada pela técnica de referencial teórico descritivo resultante de uma pesquisa literária. A forma como o estudo foi construído é mostrada nesse capítulo.

O Capítulo 3 apresenta o Estudo de Caso propriamente dito apresentando os resultados alcançados com a pesquisa de forma em que todos os dados são explicitados na coerência do estudo e apresenta as conclusões e recomendações para as futuras pesquisas e as referências bibliográficas.

CAPÍTULO 2

REVISÃO DA LITERATURA

2.1 - PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O planejamento estratégico se refere ao reflexo das ações atuais no futuro da empresa, a sua consistência está no consequente dos seus atos. A continuidade e o sucesso da empresa dependem da forma pela qual vem sendo dirigida no presente, com o planejamento estratégico compreendendo um processo contínuo e aperfeiçoado a cada etapa. Por estruturar as ações e conduzir aos adequados resultados que servirá como apoio norteador das ideias e atividades (COSTA, 2012).

O planejamento estratégico tem a função de garantir o sucesso das organizações. E é um conjunto de ações a serem tomadas acerca de decisões que afetam ou deveriam afetar toda a empresa. É o planejamento que envolve prazos mais longos de tempo, é mais abarcante e é discutido e formulado nos níveis hierárquicos mais elevados da empresa, isto é, no nível institucional (CHIAVENATO, 2014).

A finalidade de se desenvolver uma estratégia é a determinação de metas a serem alcançadas e a edificação de um modelo analítico que designe propósito, sendo de simples compreensão e implementação, mas abrangente em seu processo (PLANNING, 2010).

O Planejamento estratégico é considerado uma ferramenta importante para a análise e projeção futura de uma empresa, com ele pode-se auxiliar na visão de comportamento do mercado, apresentando opções para melhoria da atuação da organização, auxiliando na sistematização e operosidade, promovendo diferenciais perante os adversários com objetivo final de conquistar falhas de mercado (MACHADO e KUENEL, 2009).

As organizações ampliam vantagens competitivas quando têm a habilidade de programarem estratégias inovadoras as quais os concorrentes são incapazes de dobrar ou pensarem serem inviáveis de reproduzir. A confiabilidade de uma ação estratégica é aferida quando esta gerar um ou mais benefícios competitivos, ressalvando que esta receita não é permanente, tendo a organização que se adaptar criando novos critérios

que determinarão a longevidade da vantagem competitiva (DI SERIO e VASCONCELLOS, 2009).

Observa-se que as motivações estratégicas admitem influenciar os processos decisórios baseados no planejamento estratégico, o que corresponde ao estabelecimento de um legado de providências a serem tomadas pelos executores para a situação em que o futuro tende a ser dessemelhante do passado (NOLAND e PHILLIPS, 2010).

2.2 - CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos nasceu da necessidade de uma máxima exatidão no controle e identificação dos valores empregados na produção. É um ramo da ciência contábil que registra, analisa e interpreta os gastos de produção de bens e serviços passíveis de serem aferidos (GRIFFIN, 2012).

Em momento de instabilidade financeira de um país, as funções da contabilidade de custos passam a ser bem mais criteriosas e ajuizadas, atendendo, além das necessidades fiscais, como também no processo decisório, dando estrutura e suporte nas disposições gerenciais (MARTINS, 2010).

Os elementos contábeis são demandados para o controle de custos e avanços na produtividade. Dentro do controle dos custos identificarem os critérios de custeios existentes, e qual o mais adequado para a gestão da empresa, é fator primordial para uma boa gestão empresarial (CHING et al., 2010).

2.3 - SISTEMAS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio têm por escopo a produção de informações para os profissionais da contabilidade, através da identificação, mensuração e classificação de dados. A partir de dados coletados por meio de pesquisa, planejamento e controle das operações advém os relatórios contábeis permitindo aos gestores a apropriada tomada de decisão. Os dados podem ser de natureza monetária ou física, tornando a contabilidade de custos ferramenta relevante no processo de gestão. Dentre os diversos

sistemas de custeio, os principais são: custeio por absorção e custeio direto ou variável (BORNIA, 2010).

O sistema de custeio por absorção é o método legalmente aceito no Brasil, pois além de atender os princípios contábeis geralmente aceitos, está de acordo com as leis de tributação e fiscal brasileira. O procedimento para este método consiste em agregação de todos os custos, classificados como diretos e indiretos, participante do processo de produção, desde a elaboração do produto até a sua fase de acabamento. O sistema de custeio direto ou variável, leva em importância a apropriação dos custos em fixo e variáveis. Apenas os gastos variáveis são relacionados ao produto. Sendo assim, os gastos de natureza fixa são considerados como despesas do período, sendo considerados como pertencentes diretamente ao resultado do período (IUDÍCIBUS, 2010).

No aspecto gerencial, a contabilidade tem por finalidade o fornecimento de informações que possam medir aos gestores a tomada de decisões racionais. Da mesma configuração, a gestão estratégica de custos objetiva desenvolver e identificar estratégias elevadas que darão uma vantagem competitiva para a entidade, adicionando valor e acendendo retornos compatíveis aos resultados desejados (DI SERIO e VASCONCELLOS, 2009).

2.4 - CRITÉRIOS DE CUSTEIOS POR ABSORÇÃO

Ao escolher o critério de apropriação dos gastos, deve-se verificar quais os gastos necessitam ser considerados como custo de produção e que deve compor o custo do produto fabricado ou custo dos serviços prestados, consequentemente, ativados no grupo Estoques; e quais os gastos que serão considerados despesas do período, sendo levados às contas de resultados (GRIFFIN, 2012).

Os critérios de custeios são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeios; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos (CHING et al., 2010).

Segundo SANTOS (2009), o método de custeio por absorção é considerado fundamental para o cálculo de estoques pela contabilidade, para conclusões de levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. No custeio por absorção, todos os custos de manufatura compõem o custo de bens ou serviços e as despesas não fazem parte, sendo lançadas diretamente no resultado, enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos os bens e serviços.

Segundo MARTINS (2010) para impetrar o custo dos bens ou serviços, a partir do custeio por absorção, a organização pode decorrer de duas formas:

- Alocar os custos diretos (matéria-prima e mão de obra direta) pela eficaz utilização, por estarem diretamente ligados a manufatura;

- Dividir a companhia em setores de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em divisões produtivas, sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos.

Em seguida, os setores de serviços transferem seus custos para outras divisões de serviços e para os custos de produção, finalizando com as divisões de produção que transferem seus custos aos bens/serviços. Todas essas transferências são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização. BARBOSA *et al*. (2011) citam as seguintes vantagens da utilização do método de custeio por absorção:

- Segue os princípios contábeis, sendo o método convencionalmente aceito, como demandado pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;

- Adiciona todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;

- Pode ser menos difícil de programar, desde que não demande a separação dos custos em fixos e variáveis.

Para resultado de demonstrações contábeis voltadas para os acionistas, as empresas seguem os princípios contábeis geralmente aceitos, portanto, adotam o custeio por absorção. O custo por absorção tem como premissa, a alocação total dos custos necessários para obtenção de bem e/ou serviços, independente do seu desempenho, fixos ou variáveis, significa que são tratados como custo do produto e logo

inventariados aos produtos/serviços, sendo mensurado por todos os gastos realizados (custos e despesas) (SOUZA, 2011).

O método de custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de um determinado momento à produção deste mesmo período, sejam esses custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis.

Nesse sistema de custeio, o processo principal é fazer com que cada item da produção ou serviço absorva, direta ou indiretamente, uma parcela dos gastos referentes somente ao processo produtivo, sendo essa a principal distinção em relação a outros critérios de custeamento (PARISI, 2011).

Essa metodologia origina-se da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade, que prevê através do artigo 9º da resolução 750/93 do CFC que a empresa deverá "registrar suas mutações patrimoniais segundo o regime de competência", onde tal regime tem por base o princípio de competência, quando contabiliza como custos dos produtos, somente os referentes aos produtos vendidos, onde os estoques representam todos os custos de fabricação, sejam fixos ou variáveis, sendo considerados custos inventariáveis.

No Brasil é a metodologia aceita pela legislação fiscal para a apuração dos custos dos produtos e, consequentemente, do lucro tributável das empresas. Conforme PEREZ Jr *et al.* (2009), na visão fiscal os gastos da empresa devem ser distribuídos em custos e despesas, devendo ser atribuídos todos os custos aos produtos fabricados enquanto que as despesas devem ser levadas diretamente ao resultado do período.

Numa perspectiva contábil, HONREM *et al.* (2010, p 211) afirmam que "custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto é, o estoque absorve todos os custos de fabricação".

No mesmo sentido, NEVES e VICE CONTI (2011) acrescentam que "os custos dos produtos fabricados, depois de devidamente alocados, só farão parte do resultado do período quando o produto final for vendido". Desse modo, estes custos apresentam-se contabilizados na conta de estoques da empresa, antes de sua venda.

Ao se adotar essa metodologia, os custos dos produtos estarão absorvendo todos os custos de fabricação (LEONE, 2000). Assim, os gastos relacionados a outros departamentos, que não os de produção, são considerados como despesas. Estas não são alocadas aos produtos, sendo seus montantes integrais contabilizados diretamente no resultado do período analisado.

Como exposto anteriormente, a apropriação de todos os gastos de produção aos produtos incide na alocação de dois tipos de custos: as variáveis e os fixos. Os custos variáveis são aqueles que se alteram a partir do aumento de cada unidade produzida, ou seja, variam de acordo com o nível de produção e são apropriados aos produtos de forma unitária, já que a determinação de quanto pertence a cada produto é objetiva.

O cerne de discussão sobre a metodologia por absorção reside nos custos fixos, que necessitam de algum critério para que sejam alocados à produção. Este critério é chamado de rateio. O rateio consiste na distribuição dos custos fixos aos produtos, que pode basear-se em diversos indicadores como quantidades produzidas no período, consumo de horas de mão-de-obra, quantidade de matéria-prima, etc.

Ao se escolher por umas das alternativas disponíveis como parâmetro para os rateios, o profissional de custos deve buscar entre as diferentes opções a que carrega menor grau de arbitrariedade (MARTINS, 2011). Percebe-se que o método de custeamento por absorção é falho em muitas ocasiões como ferramenta gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os "rateios" dos chamados custos fixos, que apesar de aparentemente lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.

Para RESPALDE (2012) o custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação fiscal e pela legislação comercial.

Nesse sentido reconhece todos os custos de produção como despesas somente no momento da venda, demonstrando de forma mais apropriada a confrontação entre receita e despesa, na apuração do resultado. Por este motivo é aceito pelo fisco brasileiro.

2.5 - VANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

- Pode melhorar a utilização dos recursos, absorvendo todos os custos da produção permitindo apuração do custo total de cada produto;

- Ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias.

- Ele pode ser menos custoso de programar, pois ele não requer a separação dos custos de manufatura nos componentes fixos e variáveis.

2.6 - DESVANTAGENS DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

- Os custos, por não se relacionarem com este ou aquele produto ou a esta ou aquela unidade, são quase sempre distribuídos à base de critérios de rateio, quase sempre com grande grau de arbitrariedade;

- O custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção; pior de tudo isso, o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto.

- Os custos fixos existem independentes da fabricação ou não desta ou daquela unidade, e acabam presentes no mesmo montante, mesmo que ocorram oscilações (dentro de certos limites).

Segundo MARTINS (2013), a desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá um certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

- Fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.

2.7 - CUSTEIO POR ABSORÇÃO COM DEPARTAMENTALIZAÇÃO

Procurando minimizar as dificuldades no rateio dos custos indiretos, NEVES e VICE CONTI (2005) explicam que "o critério de rateio pode tornar-se mais preciso quando se adota a departamentalização para a distribuição dos custos fixos". Indo mais além, os mesmos autores entendem que a departamentalização consiste em dividir a fábrica em segmentos, chamados de departamento, que na visão de MARTINS (2011) "é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos) desenvolvendo atividades homogêneas". Nos departamentos serão debitados todos os custos de produção nele incorridos, e atribuídos na sequência aos produtos.

Estes departamentos podem ser considerados de produção quando causam qualquer tipo de alteração sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto. Já aqueles que não promovem tal modificação direta sobre os produtos são chamados de departamentos de serviços (MARTINS, 2011). Definidos os custos totais por departamento, devem-se alocar os custos dos departamentos de serviço aos de produção, sendo imprescindível outra vez algum critério de rateio.

Tais critérios de rateio podem basear-se em horas de mão-de-obra trabalhadas, unidades produzidas e etc. Determinado o custo dos departamentos de produção, para sua devida alocação aos produtos, procede-se novamente a um critério de rateio, que é o terceiro do processo de custeio. Somando-se o valor destes custos rateados às variáveis já alocados aos produtos e dividindo esta soma pelo total de itens fabricados, tem-se o custo unitário dos produtos gerados pela empresa.

CAPÍTULO 3

METODOLOGIA APLICADA

3.1 - METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa empregada no desenvolvimento do artigo é do tipo estudo de caso, com abordagem qualitativa. Foram analisadas planilhas de custos e aprofundadas em conformidade com a realidade da empresa, objetivando procurar as respostas dos problemas. GIL (2009) explica que "devemos classificar a pesquisa baseada nos seus objetivos gerais". Portanto, para analisar e compreender como as técnicas e ferramentas contábeis podem contribuir para a melhoria das organizações, fazem-se necessários um aperfeiçoamento e um entendimento entre a pesquisa bibliográfica e seus objetivos gerais.

O método utilizado na pesquisa foi dedutivo, como se constata nas afirmações feitas pelos autores previamente estudados, serão premissas das quais servirão como fundamentos para conclusão de questões restritas ao estudo de caso.

Na apresentação da pesquisa, realizou-se o estudo de caso em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM). Está atuando há mais de 20 anos no mercado no ramo de reciclagem de papel. Destaca-se por sua atuação na área de preservação ambiental, pois retira da cidade de Manaus toneladas de papel diariamente, que seriam descartados diretamente na natureza, reaproveitando e gerando mais de 2.000 empregos indiretos, projetando-se mais de 5.000 pessoas beneficiadas direta e indiretamente, entre catadores, familiares e colaboradores. As "Aparas" como são chamadas, é a matéria-prima principal para fabricação de seus produtos, toda linha de papel higiênico.

Atualmente conta com um pouco mais de 120 (cento e vinte) colaboradores, tendo uma produção média mensal de 800 toneladas de papel higiênico. Esta empresa, no que se refere a produtividade e competitividade, abriu caminho para o mercado local, trabalhando com tecnologia de última geração, certificada pela ISO-9001 pela Bureau Veristas Quality International (BVQI) em todo seu processo de fabricação. YIN (2010) retrata o estudo de caso como pesquisa sobre determinado indivíduo, família,

grupo ou sociedade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida.

A Missão da empresa é oferecer produtos de linha higiênica buscando a satisfação do cliente, fornecedores, colaboradores e acionistas em harmonia com o meio ambiente e a comunidade e tem como Visão ser uma organização líder de mercado, procurando atender as necessidades de seus clientes e partes interessadas, com uma Política de Qualidade comprometida com o atendimento aos requisitos do produto, buscando a melhoria contínua com a satisfação de seus clientes.

3.2 - CONSCIÊNCIA ECOLÓGICA

A utilização de matérias–primas recicladas (aparas de papel) é extremamente vantajosa, pois apresenta um conjunto de energia inferior por tonelada, requer uma planta de efluentes muito menos sofisticada, além de não necessitar de investimentos na área de emissão gasosa, também cria incentivos para que a população local venha a recuperar produtos, auxiliando a resolver um grave problema da sociedade moderna, que são os resíduos e transformando-os de lixo a renda, mas principalmente, evitando o corte de áreas florestais. Dados originários de pesquisas mostram que uma tonelada de aparas, dependendo do tipo, corresponde a um rendimento lenhoso de uma área plantada de 100 a 350 m², onde se pode aferir que, somente no primeiro ano de produção, as aparas estarão substituindo entre 296.100 m² a 1.036.350 m² de área com material lenhoso, conforme mostra a Figura 3.1.

Figura 3.1 - Reciclagem.
Fonte: Site BIPACEL.

Buscando trabalhar com retorno sustentável, a empresa adota uma política ambiental, com o objetivo de preservar e reutilizar todo o material possível, desde o tratamento adequado da água, com tratamento para recuperar as fibras perdidas na lavagem e no processo, até os recursos não renováveis, concretizando assim o sonho de ecologia, latente em cada verdadeiro amazônida, que busca em sua própria natureza, sua sustentação e a dos seus.

A Figura 3.2 mostra o papel higiênico TOV, que é um papel feito para a classe social sob renda média baixa, portanto, um papel popular, com a finalidade de atender a população mais carente.

Há ainda a fabricação de outros tipos de papeis, quais sejam: papéis higiênicos denominados TOP, CELUS e ROLÃO, papel Toalha e Guardanapo de papel.

Figura 3.2 - Tipos de Papel Higiênico, exemplo.

Fonte: Site BIPACEL.

Diante da pesquisa do tipo estudo de caso, o processo de coletas de dados é considerado mais complexo do que os processos utilizados em outros tipos de pesquisa. Os estudos de caso representam a estratégia preferencial quando são propostas questões que analisam “como” e “por que” determinados mecanismos funcionam (YIN, 2010).

A pesquisa é literária, documental e de campo por meio de coleta de dados e observação direta, oportunizada em visitas técnicas cujas observações e levantamentos foram apresentadas através de tabelas e figuras, variando em atividades formais e informais no momento da coleta de dados, com protocolos de observação formal (LAKATOS e MARKONI, 2012).

CAPÍTULO 4

APLICAÇÃO DO ESTUDO DE CASO

4.1 - APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Os seguintes passos devem ser seguidos para a apuração do resultado deste estudo: primeiramente são feitos o levantamento mensal dos gastos da empresa. Em seguida, a fim de se proceder as destinações dos recursos, são feitos a separação do que sejam custos e do que sejam despesas, pois os custos são recursos utilizados direta ou indiretamente na produção, enquanto as despesas decorrem de atos oriundos da administração da empresa de um modo geral.

A separação das despesas em tipos de produtos é essencial para a real mensuração dessa metodologia, pois cada produto tem seu custo final distinto, dependendo da sua qualidade, e é a partir desse enfoque que se pode chegar á precificação final para oferta ao mercado. A matéria-prima, a mão de obra e energia elétrica, neste caso, são devidamente destinadas de conformidade com sua apropriação para cada produto.

Para um melhor entendimento do que está sendo apresentado, após os levantamentos dos custos, é feito um resumo das informações obtidas, e apresentado demonstrativos resumidos dos custos diretos e dos custos indiretos de fabricação, por produto.

Para comprovação da metodologia, são apresentados, logo após a prática descrita acima, as demonstrações de como diferentes critérios geram diferentes resultados: no primeiro método, apropriam-se os custos indiretos de fabricação de acordo com os custos diretos (utilizando-se o mesmo percentual relativo de cada produto em referência ao total dos custos diretos), já que o valor do custo indireto é muito inferior; no segundo caso, os custos indiretos são distribuídos conforme a hora gasta pela mão de obra direta na produção de cada produto, também se utilizando o percentual relativo a cada produto, com referência ao total da mão de obra direta.

Por fim, o resumo final das diferenças dos custos por diferentes critérios, comprova a eficácia da metodologia apresentada neste estudo, conforme

demonstrativos práticos a seguir: Apuração dos gastos mensal da empresa (gasto é todo dispêndio financeiro, todo sacrifício que uma entidade arca para a aquisição de um bem ou serviço):

Tabela 4.1 - Gastos da empresa no mês de julho de 2015.

Descrição dos Gastos	**Valor (R$)**
Comissão de vendedores	56.000,00
Salário de fábrica	84.000,00
Matéria prima consumida	245.000,00
Salário da administração	63.000,00
Depreciação na fábrica	42.000,00
Seguro da fábrica	7.000,00
Despesas financeiras	35.000,00
Honorários da diretoria	28.000,00
Materiais diversos – fábrica	10.500,00
Energia elétrica – fábrica	59.500,00
Manutenção – fábrica	49.000,00
Despesas de entrega	31.500,00
Correios, telefone e internet	3.500,00
Material de consumo – escritório	3.500,00
TOTAL DE GASTOS	717.500,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

Depois são feitos a separação de custos (valor gasto com bens e serviços para a produção de outros bens e serviços, que recaem direta ou indiretamente na produção) e despesas (valor gasto com bens e serviços relativos à manutenção da atividade da empresa, bem como aos esforços para a obtenção de receitas através da venda dos produtos. Exemplos: Materiais de escritório, Salários da administração etc.):

Tabela 4.2 - Custos da empresa no mês de julho de 2015.

Descrição dos Custos	Valor (R$)
Mão de obra direta	63.000,00
Mão de obra indireta	21.000,00
Matéria-prima consumida	245.000,00
Depreciação da fábrica	42.000,00
Materiais diversos – fábrica	10.500,00
Seguros da fábrica	7.000,00
Energia elétrica – fábrica	59.500,00
Manutenção – fábrica	49.000,00
TOTAL DOS CUSTOS – JULHO	497.000,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

Tabela 4.3 - Despesas da empresa no mês de julho de 2015.

Descrição das Despesas	Valor (R$)
Salário da Administração	63.000,00
Honorários da diretoria	28.000,00
Correios, telefone e internet	3.500,00
Material de Consumo – escritório	3.500,00
Comissões de vendedores	56.000,00
Despesas de entrega	31.500,00
Despesas financeiras	35.000,00
TOTAL DOS CUSTOS – JULHO	220.500,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo – 2015

Após a separação dos custos e das despesas são feitas a separação dos custos por tipo de produtos, pois neste trabalho foram tomados por base três tipos de produtos, que iremos denomina-los Produto A, B e C:

Tabela 4.4 - Matéria prima e mão-de-obra direta.

Descrição do Produto	**Valor (R$)**	**Descrição do Produto**	**Valor (R$)**
Produto A	52.500,00	Produto A	15.400,00
Produto B	94.500,00	Produto B	32.900,00
Produto C	98.000,00	Produto C	14.700,00
TOTAL DOS CUSTOS	**245.000,00**	**TOTAL DOS CUSTOS**	**63.000,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

A energia elétrica possui uma particularidade entre os componentes do Custo Indireto de Fabricação - CIF, parte dela é apropriada diretamente aos produtos por serem consideradas custos fixo:

Tabela 4.5 - Energia elétrica indireta.

Descrição do produto	Valor (R$)
Custos indiretos	28.000,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

Tabela 4.6 - Energia elétrica.

Descrição do Produto	Valor (R$)
Produto A	12.600,00
Produto B	14.000,00
Produto C	4.900,00
TOTAL DOS CUSTOS	**31.500,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

Em seguida a todos os levantamentos, na Tabela 4.7, é feito o demonstrativo resumido das informações obtidas, no tocante a custos diretos (Tabelas 4.4 a 4.6):

Tabela 4.7 - Demonstrativo dos custos direto de fabricação.

Descrição do Produto	Custos Diretos de Fabricação – CDF Produto (R$)		
	A	B	C
Matéria Prima	52.500,00	94.500,00	98.000,00
Mão-de-obra direta	15.400,00	32.900,00	14.700,00
Energia elétrica	12.600,00	14.000,00	4.900,00
TOTAL DOS CUSTOS	**80.500,00**	**141.400,00**	**117.600,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo - 2015

Na Tabela 4.8, o resumo dos custos indiretos (Tabelas 4.2 e 4.5):

Tabela 4.8 - Demonstrativo dos custos indiretos de fabricação – CIF.

Descrição do custo	Custos Indiretos – CIF (R$)
Mão-de-obra indireta	21.000,00
Energia elétrica indireta	28.000,00
Depreciação da fábrica	42.000,00
Seguros da fábrica	7.000,00
Material diverso – fábrica	10.500,00
Manutenção – fábrica	49.000,00
TOTAL DOS CUSTOS	**157.500,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo (2015).

Agora serão demonstrados como diferentes critérios geram diferentes resultados. No primeiro método, alocam-se os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) de acordo com os Custos Diretos, já que o valor do CIF é muito inferior:

Verificou-se que, os vários critérios possuem diferenças que implicam os resultados diferentes. Como visto na Tabela 4.9, 4.10 e 4.11 e com os resultados demonstrados na Tabela 4.12.

Nas Tabelas 4.9 e 4.10, os valores dos percentuais dos custos indiretos, advêm dos percentuais relativos aos produtos dos custos diretos com referência ao seu total (observar Tabela 4.8 para mão-de-obra direta e para total dos custos indiretos).

Tabela 4.9 - Demonstrativo dos custos diretos e indiretos.

Descrição do Produto	**Mão-de-obra Direta**		**Custos Indiretos**		**Total**
	R$	**%**	**R$**	**%**	**R$**
Produto A	80.500,00	23,71	37.343,25	23,71	117.843,25
Produto B	141.400,00	41,65	65.598,75	41,65	206.998,75
Produto C	117.600,00	34,64	54.558,00	34,64	172.158,00
TOTAL	**339.500,00**	**100,00**	**157.500,00**	**100,00**	**497.000,00**

Fonte: Autor (2016).

Já no segundo caso, os Custos indiretos são distribuídos conforme a hora gasta pela mão-de-obra direta na produção de cada produto. Esse dado está implícito no problema, já que foi o mesmo critério utilizado para a distribuição da própria mão-de-obra (base: Tabela 4.4 para MOD e Tabela 4.8 para o total dos custos indiretos):

Tabela 4.10 - Demonstrativo das Horas Gastas Pela Mão de obra.

Produto	**Mão-de-obra Direta**		**Custos Indiretos**	
	R$	**%**	**%**	**R$**
A	15.400,00	24,44	24,44	38.493,00
B	32.900,00	52,22	52,22	82.246,50
C	14.700,00	23,34	23,34	36.760,50
TOTAL	**63.000,00**	**100,00**	**100,00**	**157.500,00**

Para apuração desta tabela, observar os valores das Tabelas 4.9 (mão-de-obra direta) e 4.10 (custos indiretos).

Tabela 4.11 - Demonstrativo da soma da mão de obra direta com os custos indiretos.

Produto	Custos Diretos	Custos Indiretos	Total
A	80.500,00	38.493,00	118.993,00
B	141.400,00	82.246,50	223.646,50
C	117.600,00	36.760,50	154.360,50
TOTAL	**339.500,00**	**157.500,00**	**497.000,00**

Na Tabela 4.12, observa-se que há mudanças nos valores quando se usa o método de custeio por absorção em diferentes áreas da produção, que se não for analisada e trabalhada de forma eficiente poderá afetar a lucratividade oriundas dos processos (Tabelas 4.9 e 4.11).

Tabela 4.12 - Demonstrativo das diferenças dos custos por diferentes critérios.

Descrição do Produto	Custos com base		Diferença dos Custos (R$)
	Nos demonstrativos dos custos diretos e indiretos (R$)	Nas horas da mão de obra direta e CIF (R$)	
Produto A	117.843,25	118.993,00	(1.149,75)
Produto B	206.998,75	223.646,50	(16.647,75)
Produto C	172.158,00	154.360,50	17.797,50
TOTAL	**497.000,00**	**497.000,00**	**0,00**

Observa-se que a área do custeio por absorção deverá ser bem estudada para evitar falhas nos processos contábeis. A Figura 4.1 deixa bem clara a diferença dos valores quando o rateio dos custos indiretos é com base nos custos diretos ou com base no custo de hora da mão de obra direta.

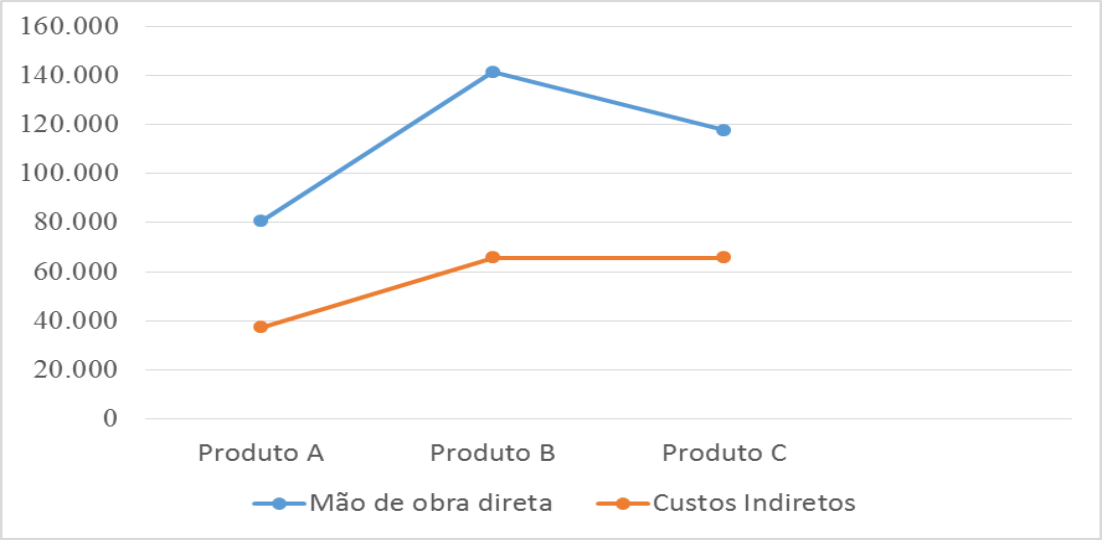


Figura 4.1- Gráfico de demonstração dos custos diretos e indiretos.

Na figura acima, pode-se observar claramente o resultado da distribuição dos custos indiretos de conformidade com os percentuais relativos dos custos diretos, representado estatisticamente na Tabela 4.9.

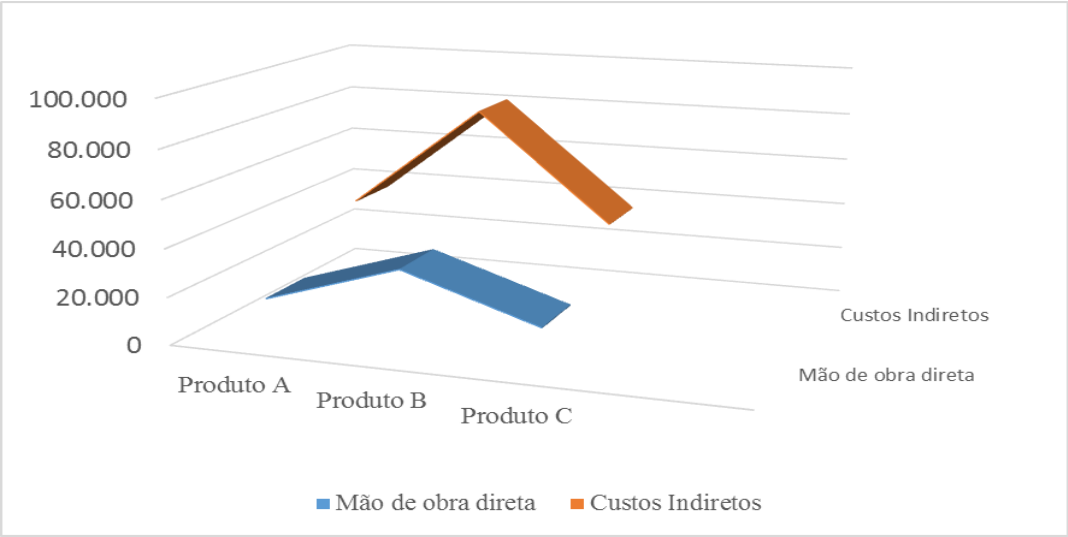


Figura 4.2 - Gráfico de demonstrativo das horas gastas pela mão-de-obra.

As horas gastas pela mão de obra direta servem de parâmetros para alocação dos custos indiretos, envolvendo, também, os percentuais relativos, conforme descritos e mensurados na Tabela 4.10.

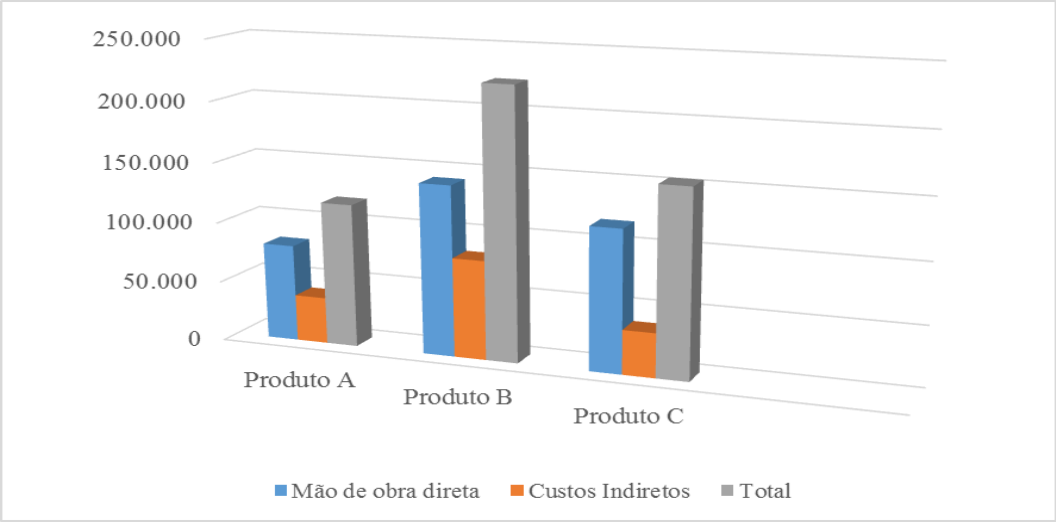


Figura 4.3 - Gráfico de demonstração da soma da mão de obra direta com os custos indiretos.

Quando se compara o somatório da mão de obra direta com os custos indiretos (Tabela 4.11), e se faz a comparação entre as modalidades de alocações diferentes, têm-se o resultado demonstrado na Tabela 4.12, objeto da figura a seguir, onde fica nítida a distribuição dos custos por diferentes critérios.

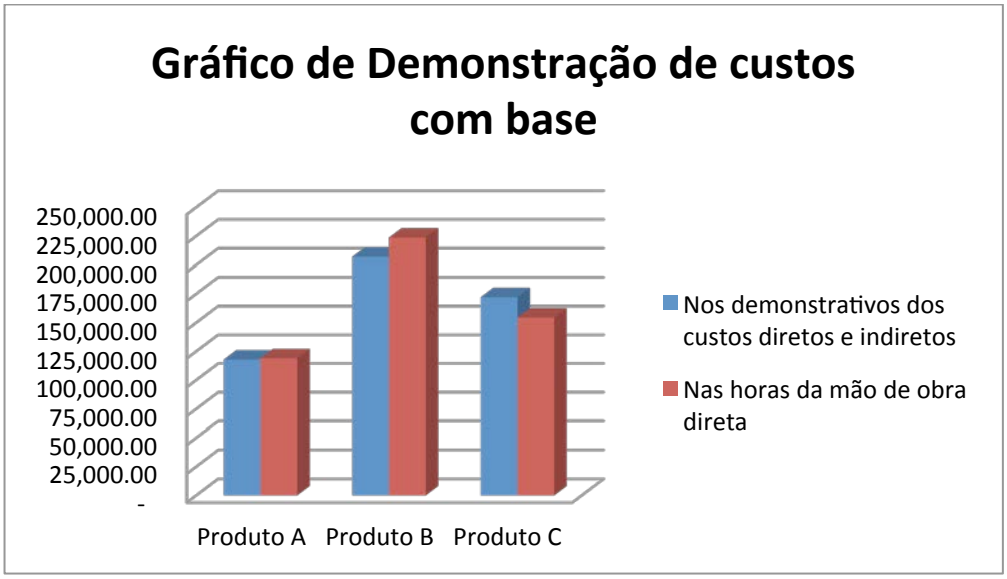


Figura 4.4 - Gráfico de demonstração de custos.

Portanto, faz-se necessário uma análise contábil para que o custeio por absorção possa ser aplicado de forma mais eficiente.

CAPÍTULO 5

CONCLUSÕES

O estudo demonstra a relevância do controle de custos na contabilidade da empresa. Observando-se que o domínio dos custos não deve ser avaliado aleatoriamente, por formar uma situação compreendida pelo tipo de produto produzido.

Ao apresentar de forma sintetizada e explicativa a metodologia de separação de custos e despesas, descrevendo a incidência de cada umas delas nos gastos da empresa, com exemplos voltados para a produção industrial, foi alcançado o que este trabalho objetivou para este tópico.

Os custos indiretos foram devidamente alocados, de conformidade com os custos diretos, ficando demonstrado explicitamente, através de fundamentações teóricas e tabelas exemplificadas da metodologia abordada, desde o início das demonstrações dos gastos gerais da indústria estudada, atendendo plenamente um dos objetivos específicos desta dissertação.

Foi demonstrada a aplicabilidade e apropriação dos custos por diferentes critérios, como se verifica na Tabela 4.12, custos com base nos demonstrativos dos custos diretos e indiretos e custos com base nas horas da mão de obra direta e CIF, onde foram apontadas as diferenças advindas da mensuração dos rateios dos custos diversos de produção.

Ao se analisar de forma comparativa a alocação dos custos indiretos de produção pelo método de custeio por absorção, com a demonstração da sua aplicabilidade, o objetivo geral deste trabalho foi alcançado, pois apontou a importância do método de custeio por absorção, utilizando-se a análise dos custos apropriados, para se evidenciar os gastos unitários de um produto calculado em duas modalidades.

Como resultado, observa-se que, a partir da contabilidade, tem-se o amplo controle dos custos da organização, dessa forma ajustando uma gestão devidamente auxiliada por medidas preventivas, beneficiando a sua ininterrupção.

Por fim, conclui-se que, o emprego da contabilidade e o domínio dos custos, como instrumentos na geração de informações, são necessários e indispensáveis e que as organizações trabalhando com embasamento no método de custeio por absorção, visualizando em diferentes bases diretas e indiretas, podem obter resultados que proporcionam uma análise mais precisa para escolher os mecanismos mais eficientes, tanto com relação ao fisco, quanto nas decisões gerenciais, uma vez que o método de custeio por absorção bem empregado servirá como parâmetro, admitindo desse modo, estar em concordância com a legislação e, ao mesmo tempo, explicando a proporcionalidade e as imagens dos custos de produção, evitando que os preços dos produtos sejam subavaliados e tomados, acarretando um prejuízo futuro.

5.1 - RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Uma empresa sempre busca prática de atos que visem a maximizar a contribuição para os lucros totais, portanto, o seu objetivo, juntamente com todos os administradores e funcionários, é ampliar a riqueza dos proprietários em cujo nome é operada.

Diante de cada decisão ou atitude financeira possível, no que concerne a seus efeitos sobre o resultado final da empresa, seus administradores devem selecionar apenas aquelas que tendem a aumentar a lucratividade, não desprezando e nem deixando de observar que a maximização do lucro, por vezes, ignora o risco, em decorrência da possibilidade de divergência entre os resultados reais e os esperados. Uma premissa básica da administração financeira é a de que existe muitas vezes um conflito de escolha (*tradeoff*) entre retorno (fluxo de caixa) e risco. O retorno e o risco são, na verdade, as principais determinantes da lucratividade (ou, se for o caso, preço da ação), que representa a riqueza que os proprietários têm investida na empresa.

Recomenda-se àqueles que desejem realizar futuros trabalhos idênticos, que observem as premissas acimas e, antes de tudo, observem o mercado, a concorrência, o tipo de produto para oferta e a estratégia que a empresa busca, pois não se pode desconsiderar que a estratégia representa o conjunto de objetivos, fins ou metas, além das políticas e planos mais importantes para alcança-los, que devem ser estabelecidos de forma que fique definida em que classe de negócio a empresa opera, em qual vai operar e que tipo de negócio pretende ser. Observar, também, os fins determinantes e os

objetivos básicos em longo prazo, a adoção de alternativas e a sinalização dos recursos necessários para cumprir os objetivos.

Em virtude deste trabalho ter sido desenvolvido de conformidade com o custeio por absorção, que consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno e que todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos, atentar para análise da contabilidade da empresa industrial em foco, a fim de se poder mensurar, analisar e apresentar uma conclusão final com sustentabilidade científica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARNDT, Ângela Barbosa Montenegro; TELLES, José Luiz; KOWALSKI, Sérgio Cândido. **Custo direto da fratura de fêmur por quedas em pessoas idosas: Análise no Setor Privado de Saúde na cidade de Brasília, 2009**. Rev. Bras. Geriatr. Gerontol, Rio de Janeiro, 2011; 14(2): 221-231.

BARBOSA, C. A. et al. **Elaboração e Análise de Diferentes Critérios de Custeio.** 2011. Disponível em: http://<www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongresso/ca064ex.htm> acesso em: 15 jul. 2015.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de Custos e Formação de Preços: Com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos**. 3ª. ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier- Campus, 2014.

CHING, Hong Yuh; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não Especialistas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

COSTA, Elierzer Arantes da. **Gestão Estratégica: Construindo o Futuro de sua Empresa – Fácil**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Maria dos Anjos Beiro o; VASCONCELOS, Fernanda Carla Wagner. **Inovação: Características das Indústrias de Confecção do Vestuário do Município de Divinópolis/Mg**. Revista Soberbas – Volume 9 n°. 103 – Julho/ 2014.

DI SERIO, Luiz Carlos; VASCONCELLOS, Marcos Augusto de. **Estratégia e competitividade empresarial: Inovação e criação de valor**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projeto de Pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRIFFIN, Michael P. **Contabilidade e Finanças.** Tradução Giovanna Matte, Giuliani Castrinho, São Paulo: Saraiva, 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Mirian Magnus; KUENEL, Tiago. **Elaboração de um Planejamento Estratégico para a Empresa Ide Mel.** Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v. 3, nº. 4, p. 38-60, Sem II. Temática TCC, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NOLAND, James; PHILLIPS, Robert. **Stakeholder Engagement, Discourse Ethics and Strategic Managementijmr, Westhampton Way**. University of Richmond, USA, International Journal of Management Reviews. 2010.

OLIVEIRA, Rosimeire Freires Pereira; LEITE, Jandecy Cabral; SOUZA, José Antonio da Silva, OLIVEIRA, Sidney dos Santos. **Utilização do método 10 M's como auxílio na Elaboração das análises dos pontos críticos nos processos industriais**. Revista Sodebras, v. 10, n. 115, p. 78-84, 2015.

PARISI, C. M. E (org.). **Contabilidade Gerencial** – São Paulo: Atlas, 2011.

PLANNING, Long Range. **Business Model Foundations:** Definitions and Approaches, LRP- International Journal of Strategic Management, vol. 43, Elsevier, 2010.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e Análise de Custos:** modelo contábil, Critérios de depreciação, abc: custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários. 5ª. ed. São Paulo: atlas, 2009.

SOUZA, M. A de. **Mensuração e Custeio: Fundamentos de Custos para Gestão**. In: PARISI, C; MEGLIORINI, E (org.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Critérios**, 4ª ed. Porto Alegre: Goodman, 2010.

APÊNDICE

SOLUÇÕES PARA O DESENVOLVIMENTO DO PAÍS

Volume 10 – nº. 120 / ISSN 1809-3957

ANÁLISE COMPARATIVA DA ALOCAÇÃO DOS CUSTOS INDIRETOS DE PRODUÇÃO PELO MÉTODO CUSTEIO POR ABSORÇÃO

CLEMILTON LÚCIO BRAÑA[1]; JANDECY CABRAL LEITE; JOÃO NAZARENO NONATO QUARESMA; ROSIMEIRE FREIRES PEREIRA OLIVEIRA; SIDNEY DOS SANTOS OLIVEIRA.

1 – PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PROCESSOS (PPGEP-ITEC-UFPA) DO INSTITUTO DE TECNOLOGIA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARÁ (PPGEP-ITEC-UFPA);

2 – INSTITUTO DE TECNOLOGIA E EDUCAÇÃO GALILEO DA AMAZÔNIA (ITEGAM)

clemilton.brana@hotmail.com, jandecy.cabral@itegam.org.br, quaresma@ufpa.br, rosimeirefpol@yahoo.com.br, sidneyoliveira54@yahoo.com.br

Resumo – Este artigo teve como objetivo analisar de forma comparativa a alocação dos custos indiretos de produção pelo método de custeio por absorção. São diversas as dificuldades de muitos profissionais em escolher corretamente por onde os custos da empresa seriam distribuídos para geração dos dados necessários a compor as informações administrativas da organização, ou seja, identificar de forma mais eficiente o método de mensuração dos custos, visto que é primordial para as tomadas de decisões. O objetivo deste estudo foi apresentar como critérios variados de alocação dos custos indiretos de produção geram diferentes resultados. Os procedimentos e critérios apresentados na literatura sobre custos, baseando-se no objetivo principal de cada uma destas técnicas, tem o intuito de permitir uma melhor compreensão do conjugado de estudos sobre o tema. A metodologia utilizada foi um estudo de caso nos custos de produção em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM) e a de revisão bibliográfica sobre o presente estudo, buscando classificar os diversos critérios de

[1]Graduado em Administração pela Universidade Nilton Lins (UniNilton Lins) e Bacharel em Direito (ESBAM). Especialista em Marketing Empresarial pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM) e Especialista em Gestão e Planejamento Estratégico pela Universidade Santa de Rosa de Palmas (TO). Mestrando em Engenharia de Processos pela Universidade Federal do Pará (UFPA).

custeamento, de forma prática e didática. Os resultados apontam uma situação que cada método que se utiliza para alocação dos custos vá proceder em resultados diferentes que, se não forem bem analisados, podem comprometer os lucros da empresa.

Palavras-chave: Custos. Custeio por Absorção. Alocação de Custo. Custo de Produção. Gestão Estratégica.

1 INTRODUÇÃO

Em tempos de instabilidade financeira, faz-se necessário que as organizações tenham cautela ao alocar os custos de produção, visto que cada método utilizado dá resultados diferentes que podem auxiliar ou comprometer os balanços da empresa (ARNDT; TELLES; KOWALSKI, 2011).

A sobrevivência das empresas depende da determinação daquilo que se pretende, como também uma análise de todos os custos e suas alocações, de forma a escolher o melhor método. Uma empresa desenvolve vantagem competitiva quando tem a habilidade de implantar critérios estratégicos que venha se tornar eficaz. A competência de uma ação estratégica é medida quando esta gerar uma ou mais vantagens competitivas, lembrando que como o sucesso não é permanente, a organização deve estar sempre atenta às mudanças. Adaptando-se e criando novos critérios que determinarão a longevidade da organização (OLIVEIRA *et al*., 2015).

Os profissionais devem exercer suas atividades e, simultaneamente, absorver o conhecimento que a gestão de custo proporciona, transformando-o em informações que a empresa possa valer-se, sejam novas rotinas, novas ideias sobre clientes, novos conceitos de produto, dentre outros (CUNHA, 2014).

Na busca de trazer critérios que possam auxiliar na analise e compreensão, utilizando-se ferramentas de custos que possam contribuir da melhor forma possível com os profissionais da contabilidade e da administração, o presente artigo faz uma análise comparativa da alocação dos custos indiretos de produção utilizando o custeio por absorção.

E para atingir o objetivo central da pesquisa os seguintes objetivos específicos foram traçados: realizar uma revisão bibliográfica exploratória nas principais teorias, técnicas e ferramentas de gestão e de custos aplicáveis ou passíveis de ser utilizadas pelas empresas, comparar as diversas formas de custeio por absorção e apresentar os

resultados observados no estudo de caso,

A escolha deste objeto de estudo deu-se pelo fato das empresas necessitarem conhecer os diversos tipos de alocação de custos e os sistemas de custeio, para que o profissional possa optar pelo método que mais se enquadre na realidade de sua empresa. Diante do exposto, formulou- se a seguinte problemática: Qual a melhor maneira de analisar as alocações dos custos de produção pelo sistema de custeio por absorção?

2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

O Planejamento Estratégico se refere ao reflexo das ações atuais no futuro da empresa, a sua consistência está no consequente dos seus atos. A continuidade e o sucesso da empresa dependem da forma pela qual vem sendo dirigida no presente, com o planejamento estratégico compreendendo um processo contínuo e aperfeiçoado a cada etapa. Por estruturar as ações e conduzir aos adequados resultados que servirá como apoio norteador das ideias e atividades (COSTA, 2012).

O Planejamento Estratégico tem a função de garantir o sucesso das organizações. E é um conjunto de ações a serem tomadas acerca de decisões que afetam ou deveriam afetar toda a empresa. É o planejamento que envolve prazos mais longos de tempo, é mais abarcante e é discutido e formulado nos níveis hierárquicos mais elevados da empresa, isto é, no nível institucional (CHIAVENATO, 2014).

A finalidade de se desenvolver uma estratégia é a determinação de metas a serem alcançadas e a edificação de um modelo analítico que designe propósito, sendo de simples compreensão e implementação, mas abrangente em seu processo (PLANNING, 2010).

O Planejamento Estratégico é considerado uma ferramenta importante para a análise e projeção futura de uma empresa, com ele pode-se auxiliar na visão de comportamento do mercado, apresentando opções para melhoria da atuação da organização, auxiliando na sistematização e operosidade, promovendo diferenciais perante os adversários com objetivo final de conquistar falhas de mercado (MACHADO; KUENEL, 2009).

As organizações ampliam vantagens competitivas quando têm a habilidade de

programarem estratégias inovadoras as quais os concorrentes são incapazes de dobrar ou pensarem serem inviáveis de reproduzir. A confiabilidade de uma ação estratégica é aferida quando esta gerar um ou mais benefícios competitivos, ressalvando que esta receita não é permanente, tendo a organização que se adaptar criando novos critérios que determinarão a longevidade da vantagem competitiva (DI SERIO; VASCONCELLOS, 2009).

Observa-se que as motivações estratégicas admitem influenciar os processos decisórios baseados no planejamento estratégico, o que corresponde ao estabelecimento de um legado de providências a serem tomadas pelos executores para a situação em que o futuro tende a ser dessemelhante do passado (NOLAND; PHILLIPS, 2010).

3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos nasceu da necessidade de uma máxima exatidão no controle e identificação dos valores empregados na produção. É um ramo da ciência contábil que registra, analisa e interpreta os gastos de produção de bens e serviços passíveis de serem aferidos (GRIFFIN, 2012).

Em momento de instabilidade financeira de um país, as funções da contabilidade de custos passam a ser bem mais criteriosas e ajuizadas, atendendo, além das necessidades fiscais, como também no processo decisório, dando estrutura e suporte nas disposições gerenciais (MARTINS, 2010).

Os elementos contábeis são demandados para o controle de custos e avanços na produtividade. Dentro do controle dos custos identificarem os critérios de custeios existentes, e qual o mais adequado para a gestão da empresa, é fator primordial para uma boa gestão empresarial (CHING; MARQUES; PRADO, 2010).

3.1 SISTEMAS DE CUSTEIO

Os sistemas de custeio têm por escopo a produção de informações para os profissionais da contabilidade, através da identificação, mensuração e classificação de dados. A partir de dados coletados por meio de pesquisa, planejamento e controle das operações advêm os relatórios contábeis permitindo aos gestores a apropriada tomada de decisão. Os dados podem ser de natureza monetária ou física, tornando a

contabilidade de custos ferramenta relevante no processo de gestão. Dentre os diversos sistemas de custeio, os principais são: custeio por absorção e custeio direto ou variável (BORNIA, 2010).

O sistema de custeio por absorção é o método legalmente aceito no Brasil, pois além de atender os princípios contábeis geralmente aceitos, está de acordo com as leis de tributação e fiscal brasileira. O procedimento para este método consiste na agregação de todos os custos, classificados como diretos e indiretos, participando do processo de produção, desde a elaboração do produto até a sua fase de acabamento. O sistema de custeio direto ou variável, leva em importância a apropriação dos custos em fixo e variáveis. Apenas os gastos variáveis são relacionados ao produto. Sendo assim, os gastos de natureza fixa são considerados como despesas do período, sendo considerados como pertencentes diretamente ao resultado do período (IUDÍCIBUS, 2010).

No aspecto gerencial, a contabilidade tem por finalidade o fornecimento de informações que possam medir aos gestores a tomada de decisões racionais. Da mesma configuração, a gestão estratégica de custos objetiva desenvolver e identificar estratégias elevadas que darão uma vantagem competitiva para a entidade, adicionando valor e acendendo retornos compatíveis aos resultados desejados (DI SERIO; VASCONCELLOS, 2009).

3.2 CRITÉRIOS DE CUSTEIOS POR ABSORÇÃO

Ao escolher o critério de apropriação dos gastos, deve- se verificar quais os gastos necessitam ser considerados como custo de produção e que deve compor o custo do produto fabricado ou custo dos serviços prestados, consequentemente, ativados no grupo Estoques; e quais os gastos que serão considerados despesas do período, sendo levados às contas de resultados (GRIFFIN, 2012).

Os critérios de custeios são utilizados para, entre muitas outras informações, determinar o valor dos objetos de custeios; reduzir custos, melhorar os processos; eliminar desperdícios; decidir entre produzir ou terceirizar e eliminar, criar e aumentar, ou diminuir, a linha de produção de certos produtos (CHING; MARQUES; PRADO, 2010).

Segundo Santos (2009), o método de custeio por absorção é considerado fundamental para o cálculo de estoques pela contabilidade, para conclusões de

levantamento do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. No custeio por absorção, todos os custos de manufatura compõem o custo de bens ou serviços e as despesas não fazem parte, sendo lançadas diretamente no resultado, enquanto que os custos, tanto diretos quanto indiretos, são apropriados a todos os bens e serviços.

Segundo Martins (2010) para impetrar o custo dos bens ou serviços, a partir do custeio por absorção, a organização pode decorrer de duas formas: I) alocar os custos diretos (matéria-prima e mão de obra direta) pela eficaz utilização, por estarem diretamente ligados a manufatura; II) dividir a companhia em setores de serviços (executam serviços auxiliares e não para atuação direta sobre os bens/serviços) e em divisões produtivas, sendo os custos indiretos, inicialmente, rateados aos departamentos.

Em seguida, os setores de serviços transferem seus custos para outras divisões de serviços e para os custos de produção, finalizando com as divisões de produção que transferem seus custos aos bens/serviços. Todas essas transferências são feitas a partir de rateios. Quanto aos custos diretos, são alocados aos bens/serviços por intermédio da sua efetiva utilização.

Barbosa *et al*. (2011) citam as seguintes vantagens da utilização do método de custeio por absorção:

a) Segue os princípios contábeis, sendo o método convencionalmente aceito, como demandado pela legislação do imposto de renda para propósitos de lucro;

b) Adiciona todos os custos, tanto os diretos quanto os indiretos;

c) Pode ser menos difícil de programar, desde que não demande a separação dos custos em fixos e variáveis.

Para resultado de demonstrações contábeis voltadas para os acionistas, as empresas seguem os princípios contábeis geralmente aceitos, portanto, adotam o custeio por absorção. O custo por absorção tem como premissa, a alocação total dos custos necessários para obtenção de bem e/ou serviços, independente do seu desempenho, fixos ou variáveis, significa que são tratados como custo do produto e logo inventariados aos produtos/serviços, sendo mensurado por todos os gastos realizados (custos e despesas) (SOUZA, 2011).

O Método de Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de um determinado momento à produção deste mesmo período, sejam esses custos diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Nesse sistema de custeio, o processo principal é fazer com que cada item da produção ou serviço absorva, direta ou indiretamente, uma parcela dos gastos referentes somente ao processo produtivo, sendo essa a principal distinção em relação a outros critérios de custeamento (PARISI, 2011).

4 PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa empregada no desenvolvimento do artigo é do tipo estudo de caso, com abordagem qualitativa. Foram analisadas planilhas de custos e aprofundadas em conformidade com a realidade da empresa, objetivando procurar as respostas dos problemas. Gil (2009, p. 41) explica que "*devemos classificar a pesquisa baseada nos seus objetivos gerais*". Portanto, para analisar e compreender como as técnicas e ferramentas contábeis podem contribuir para a melhoria das organizações, fazem-se necessários um aperfeiçoamento e um entendimento entre a pesquisa bibliográfica e seus objetivos gerais.

O método utilizado na pesquisa foi dedutivo, como se constata nas afirmações feitas pelos autores previamente estudados, serão premissas das quais servirão como fundamentos para conclusão de questões restritas ao estudo de caso.

Na apresentação da pesquisa, realizou-se o estudo de caso em uma empresa do Polo Industrial de Manaus (PIM). Está atuando há mais de 15 anos no mercado no ramo de reciclagem de papel. Destaca-se por sua atuação na área de preservação ambiental, pois retira da cidade de Manaus toneladas de papel diariamente, que seriam descartados diretamente na natureza, reaproveitando e gerando mais de 2.000 empregos indiretos, projetando-se mais de 5.000 pessoas beneficiadas direta e indiretamente, entre catadores, familiares e colaboradores.

Figura 1: Foto do Processo de Produção.

Fonte: Autor, 2015.

As "Aparas" como são chamadas, é a matéria-prima principal para fabricação de seus produtos, toda linha de papel higiênico. Atualmente conta com um pouco mais de 120 (cento e vinte) colaboradores, tendo uma produção média mensal de 800 toneladas de papel higiênico. Esta empresa, no que se refere a produtividade e competitividade, abriu caminho para o mercado local, trabalhando com tecnologia de última geração, certificada pela ISO-9001 pela *Bereau Veritas Quality International* (BVQI) em todo seu processo de fabricação.

YIN (2010) retrata o estudo de caso como pesquisa sobre determinado indivíduo, família, grupo ou sociedade que seja representativo de seu universo, para examinar aspectos variados de sua vida.

Diante da pesquisa do tipo estudo de caso, o processo de coletas de dados é considerado mais complexo do que os processos utilizados em outros tipos de pesquisa. Os estudos de caso representam a estratégia preferencial quando são propostas questões que analisam "como" e "por que" determinados mecanismos funcionam (YIN, 2010).

A pesquisa é literária, documental e de campo por meio de coleta de dados e observação direta, oportunizada em visitas técnicas cujas observações e levantamentos foram apresentadas através de tabelas e figuras, variando em atividades formais a informais no momento da coleta de dados, com protocolos de observação formal (LAKATOS; MARKONI, 2012).

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Apuração - Os seguintes passos devem ser seguidos para a apuração do resultado do exercício: Primeiramente são feitos o levantamento mensal dos gastos da empresa.

Tabela 1: Gastos da empresa no mês de julho de 2015.

Descrição dos gastos	Valor (R$)
Comissão de vendedores	56.000,00
Salário de fabrica	84.000,00
Matéria-prima consumida	245.000,00
Salário da administração	63.000,00
Depreciação na fábrica	42.000,00
Seguro da fábrica	7.000,00
Despesas Financeiras	35.000,00
Horários da diretoria	28.000,00

Materiais diversos – fábrica	10.500,00
Energia Elétrica – Fábrica	59.500,00
Manutenção – Fábrica	49.000,00
Despesas de entrega	31.500,00
Correios, telefone e internet	3.500,00
Material de consumo – escritório	3.500,00
Total Gastos – Julho	**717.500,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Depois são feitos a separação de custos e despesas:

Tabela 2: Custos da Empresa no mês de Julho de 2015.

Descrição dos Custos	Valor (R$)
Mão de obra direta	63.000,0
Mão de obra indireta	21.000,0
Matéria-prima consumida	245.000,
Depreciação da Fábrica	42.000,0
Material diverso – Fábrica	10.500,0
Seguros da Fábrica	7.000,00
Energia elétrica – Fábrica	59.500,0
Manutenção – Fábrica	49.000,0
Total dos Custos - Julho	**497.000,**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Tabela 3: Despesas da Empresa no mês de Julho de 2015.

Descrição das Despesas	Valor (R$)
Salário da Administração	63.000,00
Honorários da diretoria	28.000,00
Correios, telefone e internet	3.500,00
Material de consumo – Escritório	3.500,00
Comissões de Vendedores	56.000,00
Despesas de Entregas	31.500,00
Despesas financeiras	35.000,00
Total dos Custos - julho	**220.500,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Após a separação dos custos e das despesas são feitas a separação dos custos em tipos de produtos:

Tabela 4: Matéria-Prima

Descrição do Produto	Valor (R$)
Produto A	52.500,00
Produto B	94.500,00
Produto C	98.000,00
Total dos Custos	**245.000,00**

Tabela 5 – MOD

Descrição do Produto	Valor (R$)
Produto A	15.400,00
Produto B	32.900,00
Produto C	14.700,00
Total dos Custos	**63.000,00**

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

A energia elétrica possui uma particularidade entre os componentes do CIF, parte dela é apropriada diretamente aos produtos por serem consideradas custos fixo:

Tabela 6: Energia Elétrica Indireta

Descrição do Produto	Valor (R$)
Custo Indireto	28.000,00

Tabela 7: Energia Elétrica

Descrição do produto	Valor (R$)
Produto A	12.600,00
Produto B	14.000,00
Produto C	4.900,00
Total dos Custos	31.400,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Em seguida a todos os levantamentos, é feito o demonstrativo resumido das informações obtidas:

Tabela 8 - Demonstrativo dos Custos Direto de Fabricação.

Descrição do Produto	Custos Direto - CDF Produto (R$)		
	A	B	C
Matéria-prima	52.500,00	94.500,00	98.000,00
Mão de obra	15.400,00	32.900,00	14.700,00
Energia elétrica	12.600,00	14.000,00	4.900,00
Total dos custos	80.500,00	141.400,00	117.600,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Tabela 9: Demonstrativo dos Custos Indireto de Fabricação.

Descrição do custo	Custos Indireto CIF (R$)
Mão de obra indireta	21.000,00
Energia elétrica indireta	28.000,00
Depreciação da Fábrica	42.000,00
Seguros da Fábrica	7.000,00
Material diverso – Fábrica	10.500,00
Manutenção – Fábrica	49.000,00
Total dos Custos	157.500,00

Fonte: Dados dos relatórios contábeis da empresa em estudo, 2015.

Agora serão demonstrados como diferentes critérios geram diferentes resultados. No primeiro método, alocam-se os Custos Indiretos de Fabricação, CIF's, de acordo com os Custos Diretos, já que o valor do CIF é muito inferior:

Tabela 10: Demonstrativo dos Custos Diretos e Indireto.

Descrição do Produto	Mão de obra Direta		Custos Indiretos		Total
	R$	%	R$	%	R$
Produto A	80.500,00	23,71	37.343,25	23,71	117.843,25
Produto B	141.400,00	41,65	65.598,75	41,65	206.998,75
Produto C	117.600,00	34,64	54.558,00	34,64	172.158,00
Total	339.500,00	100,00	157.500,00	100,00	497.000,00

Fonte: Autor, 2015.

Já no segundo caso, os Custos Indiretos são distribuídos conforme a hora gasta pela mão-de-obra direta na produção de cada produto. Esse dado está implícito no problema, já que foi o mesmo critério utilizado para a distribuição da própria mão-de-obra:

Tabela 11: Demonstrativos das Horas Gastas Pela Mão-de-Obra.

Produto	Mão-de-Obra Direta		Custos Indiretos	
	R$	%	%	R$
A	15.400,00	24,44	24,44	38.493,00
B	32.900,00	52,22	52,22	82.246,50
C	14.700,00	23,34	23,34	36.760,50
Total	63.000,00	100,00	100,00	157.500,00

Fonte: Autor, 2015.

Tabela 12: Demonstrativos da Soma da Mão-de-Obra Direta com os Custos Indiretos.

Produto	Custos Direto	Custos Indireto	Total
A	80.500,00	38,493,00	118.993,00
B	141.400,00	82.246,50	223.646,50
C	117.600,00	36.760,50	154.360,50
Total	339.500,00	157.500,00	497.000,00

Verificou-se que, os vários critérios possuem diferenças que implicam nos resultados diferentes. Como visto na Tabela 10, 11 e 12 e com os resultados demonstrados na Tabela 13.

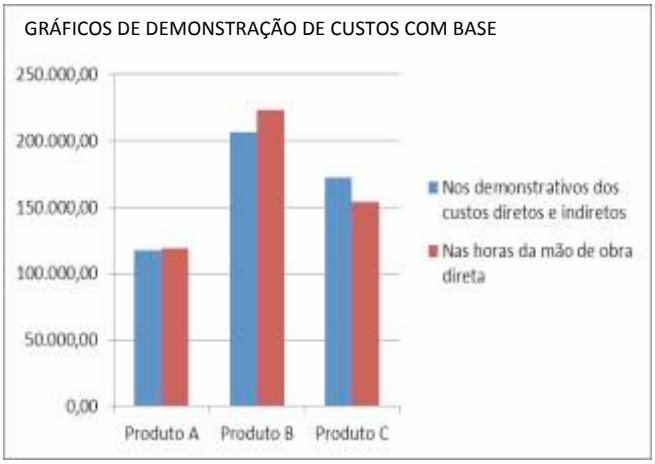
Tabela 13: Demonstrativos das Diferenças dos Custos por Diferentes Critérios.

Descrição do produto	Custos com base		Diferença dos Custos R$
	Nos demonstrativos dos custos diretos e indiretos	Nas horas da mão de obra direta	
Produto A	117.843,25	118.993,	(1.149,75)
Produto B	206.998,75	223.646,	(16.647,75)
Produto C	172.158,00	154.360,	17.797,50
Total	497.000,00	497.000,	-

Fonte: Autor, 2015.

Na Tabela 13, observou-se que há mudanças nos valores quando se usa o método de custeio por absorção em diferentes áreas da produção, que se não for analisada e trabalhada de forma eficiente poderá afetar a lucratividade oriundas dos processos.

Figura 1: Gráfico da Demonstração dos Custos



Fonte: Autor, 2015.

Observa-se que a área do custeio por absorção deverá ser bem estudada para evitar falhas nos processos contábeis. A Figura 1 deixa bem claro a diferença dos valores quando o rateio dos custos indiretos é com base nos custos diretos ou com base no custo de hora da mão de obra direta. Portanto, faz-se necessário uma análise contábil para que o custeio por absorção possa ser aplicado de forma mais eficiente.

CONCLUSÃO

O estudo demonstra a relevância do controle de custos na contabilidade da empresa. Observando-se que o domínio dos custos não deve ser avaliado aleatoriamente, por formar uma situação compreendida pelo tipo de produto produzido, impetrando clientes, fornecedores, dentre outros.

O objetivo deste artigo foi alcançado quando se mostrou a importância do método de custeio por absorção utilizando a análise dos custos apropriados, para se evidenciar os gastos unitários de um produto calculado em duas modalidades.

Como resultado, observa-se que, a partir da contabilidade, tem-se o amplo controle dos custos da organização, dessa forma ajustando uma gestão devidamente auxiliada por medidas preventivas, beneficiando a sua ininterrupção.

Por fim, conclui-se que, o emprego da contabilidade e o domínio dos custos, como instrumentos na geração de informações, são necessários e indispensáveis e que as organizações trabalhando com embasamento no método de custeio por absorção, visualizando em diferentes bases diretas e indiretas, podem obter resultados que proporcionam uma análise mais precisa para escolher os mecanismos mais eficientes, tanto com relação ao fisco, quanto nas decisões gerenciais, uma vez que o método de custeio por absorção bem empregado servirá como parâmetro, admitindo desse modo, estar em concordância com a legislação e, ao mesmo tempo, explicando a proporcionalidade e as imagens dos custos de produção, evitando que os preços dos produtos sejam subavaliados e tomados, acarretando um prejuízo futuro.

Por fim, conclui-se que, o emprego da contabilidade e o domínio dos custos, como instrumentos na geração de informações, são necessários e indispensáveis e que as organizações trabalhando com embasamento no método de custeio por absorção, visualizando em diferentes bases diretas e indiretas, podem obter resultados que proporcionam uma análise mais precisa para escolher os mecanismos mais eficientes, tanto com relação ao fisco, quanto nas decisões gerenciais, uma vez que o método de custeio por absorção bem empregado servirá como parâmetro, admitindo desse modo, estar em concordância com a legislação e, ao mesmo tempo, explicando a proporcionalidade e as imagens dos custos de produção, evitando que os preços dos

produtos sejam subavaliados e tomados, acarretando um prejuízo futuro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARNDT, Ângela Barbosa Montenegro; TELLES, José Luiz; KOWALSKI, Sérgio Cândido. **Custo direto da fratura de fêmur por quedas em pessoas idosas:** análise no Setor Privado de Saúde na cidade de Brasília, 2009. Rev. Bras. Geriatr. Gerontol, Rio de Janeiro, 2011; 14(2): 221-231.

BARBOSA, C. A. *et al*. **Elaboração e Análise de Diferentes Critérios de Custeio**. 2011. Disponível em: http://<www.unifenas.br/extensao/administracao/ivcongress o/ca064ex.htm> acesso em: 15 jul. 2015.

BORNIA, A. C. **Análise gerencial de custos**: **Aplicação em Empresas Modernas**, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços: Com aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos Novos Tempos**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Elsevier-Campus, 2014.

CHING, Hong Yuh; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não Especialistas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

COSTA, Elierzer Arantes da, **Gestão Estratégica: Construindo o Futuro de sua Empresa** – Fácil / 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Maria dos Anjos Beirigo; VASCONCELOS, Fernanda Carla Wasner. **Inovação:** Características das Indústrias de Confecção do Vestuário do Município de Divinópolis/Mg. Revista Sodebras – Volume 9, n°. 103 – Julho/ 2014.

DI SERIO, Luiz Carlos; VASCONCELLOS, Marcos Augusto de. **Estratégia e Competitividade Empresarial: Inovação e Criação de Valor**. São Paulo: Saraiva, 2009.

GIL, A.C. Como elaborar projeto de pesquisa. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRIFFIN, Michael P. **Contabilidade e Finanças**. Tradução Giovanna Matte, Giuliana Castorino. São Paulo: Saraiva, 2012.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Mirian Magnus; KUENEL, Tiago. **Elaboração de um Planejamento Estratégico para a Empresa Ide Mel**. Revista Interdisciplinar Científica Aplicada, Blumenau, v.3, n.4, p.38-60, Sem II. Temática TCC, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NOLAND, James; PHILLIPS, Robert. **Stakeholder Engagement, Discourse Ethics and Strategic Managementijmr, Westhampton Way**. University of Richmond, USA, International Journal of Management Reviews. 2010.

OLIVEIRA, Rosimeire Freires Pereira; LEITE, Jandecy Cabral; SOUZA, José Antonio da Silva, OLIVEIRA, Sidney dos Santos. **Utilização do Método 10 M's como Auxílio na Elaboração das Análises dos Pontos Críticos nos Processos Industriais**. Revista Sodebras, v. 10, nº. 115, p. 78-84, 2015.

PARISI, C. M. E (org.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PLANNING, Long Range. **Business model foundations: Definitions and Approaches, LRP**. International Journal of Strategic Management, vol. 43, Elsevier, 2010.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e Análise de Custos: Modelo Contábil, Critérios de Depreciação, ABC: Custeio Baseado em Atividades, Análise Atualizada de Encargos Sociais Sobre Salários**. 5ª ed. São Paulo: atlas, 2009.

SOUZA, M. A de. **Mensuração e Custeio**: **Fundamentos de Custos para Gestão**. In: PARISI, C; MEGLIORINI, E (Orgs.). **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Critérios**. 4ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.