

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO PIAUÍ – UESPI**

**JOSCIANE SILVA ARAÚJO**

**AS PRÁTICAS ADOTADAS PARA A REDUÇÃO DOS CUSTOS NA  
PRODUÇÃO DE COLCHÕES DE MOLAS: UM ESTUDO DE CASO NA  
EMPRESA SOCIMOL INDÚSTRIA DE COLCHÕES E MÓVEIS LTDA.**

**TERESINA - PIAUÍ  
2016**

**JOSCIANE SILVA ARAÚJO**

**AS PRÁTICAS ADOTADAS PARA A REDUÇÃO DOS CUSTOS NA  
PRODUÇÃO DE COLCHÕES DE MOLAS: UM ESTUDO DE CASO NA  
EMPRESA SOCIMOL INDÚSTRIA DE COLCHÕES E MÓVEIS LTDA.**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis  
da Universidade Estadual do Piauí, como requisito para  
obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.  
Orientadora: Msc. Larissa Sepulveda de Andrade Ribeiro.

**TERESINA - PIAUÍ  
2016**

A658a Araújo, Josciane Silva.

As práticas adotadas para a redução dos custos na produção de colchões de molas: um estudo de caso na empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda / Josciane Silva Araújo. - 2016. 41 f.

Monografia (graduação) – Universidade Estadual do Piauí - UESPI, Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, 2016/2.  
"Orientadora: Profª. Msc. Larissa Sepúlveda de Andrade Ribeiro."

1. Contabilidade de Custos. 2. Método de Custeio por Absorção.  
3. Certificação ISO 9001. I. Título.

CDD: 657

**JOSCIANE SILVA ARAÚJO**

**AS PRÁTICAS ADOTADAS PARA A REDUÇÃO DOS CUSTOS NA  
PRODUÇÃO DE COLCHÕES DE MOLAS: UM ESTUDO DE CASO NA  
EMPRESA SOCIMOL INDÚSTRIA DE COLCHÕES E MÓVEIS LTDA.**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis  
da Universidade Estadual do Piauí, como requisito para  
obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

APROVADA: 10 de fevereiro de 2017.

---

Prof<sup>a</sup>.: Msc. Angela Estrela de Sampaio  
Examinador(a)

---

Prof<sup>a</sup>.: Msc. Karen Patrícia S. Siqueira  
Examinador(a)

---

Prof<sup>a</sup>: Msc. Larissa Sepulveda de Andrade Ribeiro  
Orientador(a)

*Dedico aos meus pais, João Araújo e Maria de Jesus e minha irmã Josiane, que sempre me apoiaram e incentivaram fazendo-me acreditar que essa conquista seria possível. E hoje o que era sonho se torna uma realidade de valor imensurável.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus e a Nossa Senhora por me darem forças para seguir, mesmo quando tudo parecia difícil.

À Universidade Estadual do Piauí, pela oportunidade de realização deste TCC.

A orientadora Larissa Sepulveda, pela compreensão.

Aos meus pais, João Araújo e Maria de Jesus, pelo apoio incondicional, compreensão, incentivo, carinho, ensinamentos, formação intelectual, enfim por todo amor dispensado a mim.

A minha irmã Josiane, pelo amor, apoio, incentivo, carinho e amizade.

A Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda, na pessoa do Sr. José Veras da Silva por ter se prontificado a conceder a entrevista e aos demais colaboradores.

Agradeço a todas as pessoas que de alguma forma me auxiliaram na conquista deste objetivo.

*"O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis."*  
(José de Alencar)

## RESUMO

O objetivo da pesquisa foi identificar as práticas adotadas pela empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda que promovem a redução dos custos na produção de colchões de molas. Quanto a metodologia, a pesquisa teve enfoque qualitativo, para coleta de dados foi utilizada a entrevista estruturada, com 16 (dezesseis) questões abertas e observação direta. Os resultados obtidos foram: utilização do método de custeio por absorção e para fins gerenciais, outros métodos, como o ABC, adota como forma de custeio o custo real, como sistema de acumulação de custos o custeamento por processo. Os custos são acompanhados e confrontados em frequências diferentes. Software, planilhas eletrônicas, custeio departamental, ponto de equilíbrio, markup são os meios utilizados para conhecimento e controle dos custos. As práticas adotadas para redução de custos são: investimento em novas tecnologias; mão de obra qualificada; análise da cadeia de valor; análise dos determinantes de custos; análise do custo meta; custos para controle da qualidade e certificação ISO 9001; análise dos custos para servir; formação do preço de venda; análise da viabilidade da permanência de produtos; acompanhar os lançamentos da concorrência; logística reversa. Em um contexto geral, a pesquisa contribuiu para evidenciar a importância das informações da contabilidade de custos, verificar que as práticas adotadas são um resultado da visão dos gestores a longo prazo, quanto a continuidade da empresa, ampliação da sua participação no mercado, e assumir um compromisso, social ou ambiental, e este agrega valor ao produto que é produzido.

Palavras-chave: Contabilidade de Custos. Método de Custeio por Absorção. Certificação ISO 9001.

## ABSTRACT

The objective of the research was to identify the practices adopted by Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda., Which promote the reduction of costs in the production of spring mattresses. Regarding the methodology, the research had a qualitative approach. The structured interview was used for data collection, with 16 (sixteen) open questions and direct observation. The results obtained were: use of the absorption cost method and for managerial purposes, other methods, such as the ABC, adopt as a costing method the actual cost, as a cost accumulation system, the cost per process. Costs are monitored and compared at different frequencies. Software, spreadsheets, departmental costing, break-even, markup are the means used for knowledge and cost control. The practices adopted to reduce costs are: investment in new technologies; Skilled labor; Value chain analysis; Analysis of cost determinants; Analysis of the target cost; Costs for quality control and ISO 9001 certification; Analysis of costs to serve; Formation of the sale price; Analysis of the viability of product permanence; Monitor the launch of the competition; reverse logistic. In a general context, the research contributed to highlight the importance of cost accounting information, to verify that the practices adopted are a result of the long term view of the managers, as to the continuity of the company, to increase its participation in the market, and to assume A social or environmental commitment, and this adds value to the product that is produced.

Keywords: Cost Accounting. Absorption Costing Method. ISO 9001 certification.

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ABICOL Associação Brasileira da Indústria de Colchões

CIF Custo Indireto de Fabricação

DRE Demonstração do Resultado do Exercício

INMETRO Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>CONTABILIDADE DE CUSTOS: SURGIMENTO E EVOLUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
2.1	FINALIDADE E OBJETIVOS .....	15
2.2	CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS .....	16
2.2.1	Terminologias Básicas .....	16
2.3	FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	17
2.3.1	Métodos de Custo .....	17
2.3.1.1	Método de Custo por Absorção .....	18
2.3.1.2	Método de Custo Variável .....	19
2.3.1.3	Método de Custo Integral .....	20
2.3.1.4	Método de Custo RKW ( <i>Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit</i> ).....	20
2.3.1.5	Método de Custo ABC ( <i>Activity Based Costing</i> ) .....	21
2.3.2	Formas de Custo .....	21
2.3.2.1	Custo-Padrão .....	22
2.3.2.2	Custo Real .....	22
2.3.2.3	Custo Orçado ou Estimado.....	22
2.3.3	Sistema de Acumulação de Custos .....	23
2.3.3.1	Custeamento por Ordem .....	24
2.3.3.2	Custeamento por Processo .....	24
2.3.3.3	Custeamento Híbrido .....	25
2.3.4	Outras Ferramentas .....	25
2.3.4.1	Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Ruptura ( <i>break-even-point</i> ) .....	25
2.3.4.2	Departamentalização .....	26
2.3.4.3	Taxa de Marcação.....	27
2.4	INFORMAÇÕES GERENCIAIS DOS CUSTOS .....	27
2.5	IMPORTÂNCIA DAS PRÁTICAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS PARA A INDUSTRIA .....	28
<b>3</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>31</b>
3.1	CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO .....	31
3.2	INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E DE CUSTOS .....	32
3.3	PRÁTICAS PARA REDUÇÃO NOS CUSTOS .....	34
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>37</b>

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>39</b>
<b>APÊNDICE A – Entrevista .....</b>	<b>40</b>
<b>APÊNDICE B – Termo de Autorização para divulgação de informações de empresas .....</b>	<b>41</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O mundo tem passado por grandes transformações nos últimos tempos, desde a globalização com a abertura dos mercados, acirramento da concorrência, até a internet que propiciou uma revolução em termos de agilidade e volume de informações. Nesse constante processo de evolução da sociedade, ocorrem mudanças severas, às vezes, difícil de serem acompanhadas ou mesmo percebidas. As pessoas trocam informações de forma automática e as organizações também se veem nesse processo com necessidades urgentes, é preciso pensar o amanhã, com visão no hoje, prospectar mudanças, seja na linha de produção, inserção de novos produtos, forma de gerir a empresa, ferramentas que possibilitem a tomada de decisão.

Situação análoga acontece no Brasil, a economia faz com que as pessoas se comportem de maneiras adversas de acordo com a situação a que são expostas, com as organizações não é diferente, é necessário encontrar caminhos que possibilitem a continuidade das atividades, para isso diversas estratégias devem ser definidas, planejadas, com o fim de se manter atuante no mercado, e para ser competitivo é preciso se adaptar, se reinventar na forma de produzir, de descobrir os gargalos e encontrar formas viáveis de resolver os problemas que aparecem, que aumentam os custos de produção e algumas vezes são inevitáveis. Essa demanda cada vez maior por novas alternativas de gestão, buscando a eficiência, suscita nos administradores uma postura por informações que possibilitem uma tomada de decisão mais acertada.

Uma das estratégias utilizadas pelas empresas é adotar práticas que possibilitem a redução dos custos, afim de descobrir quais processos podem ser melhorados. Essa gestão estratégica de custos demonstra como cada empresa consegue se inserir ou manter a sua posição no mercado, daí a necessidade de um estudo que evidencie as práticas mais recorrentes e que podem vir a ser adotadas por outras empresas. A contribuição desse conhecimento justifica a relevância do tema: As práticas adotadas para a redução dos custos na produção de colchões de molas: um estudo de caso na empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda e levanta a problemática: Quais as práticas adotadas para a redução dos custos na produção de colchões de molas?

Para responder ao problema de pesquisa foi definido como objetivo geral: identificar as práticas adotadas pela empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda que promovem a redução dos custos na produção de colchões de molas. E como objetivos específicos: caracterizar a contabilidade de custos; avaliar os métodos de

custeio, de forma a enfatizar as peculiaridades daquele que a empresa adota; identificar as formas de custeio e justificar os motivos que promovem a sua adoção pela empresa; analisar os sistemas de acumulação de custos com base naquele que se assemelha ao processo produtivo da empresa.

Para atingir os objetivos a metodologia adotada foi pesquisa de caráter exploratório e explicativo, por abranger uma nova temática e identificar as práticas adotadas e que promovem a redução dos custos na produção de colchões de molas. A pesquisa bibliográfica como procedimento científico e quanto a abordagem enfoque qualitativo.

O presente estudo está estruturado em quatro seções. A primeira seção sendo esta em que se trata a Introdução. A segunda seção discorre sobre a contabilidade custos, finalidade, objetivos, classificação dos custos, terminologias básicas, as ferramentas da contabilidade de custos, informações gerenciais dos custos e importância das práticas de redução de custos para a indústria.

A terceira seção abrange a análise dos dados, desde a metodologia adotada para definição do estudo de caso, caracterização do objeto de estudo, informações contábeis e de custos, informações gerenciais, e práticas para redução nos custos.

A quarta seção é composta pelas considerações finais, uma análise geral dos principais pontos de conclusão após a análise dos dados.

## 2 CONTABILIDADE DE CUSTOS: SURGIMENTO E EVOLUÇÃO

A contabilidade é da natureza humana, remonta ao princípio de sua civilização, com a evolução técnica e conceitual ocorre a transformação dos registros em inventários de estoques e orçamentos de resultados. No Renascimento uma renovação, em 1894, a consagração do método das partidas dobradas pela publicação do livro do cientista matemático Frei Luca Pacioli, obra considerada como o início formal da ciência contábil (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

A Contabilidade de Custos um dos segmentos e/ou ramos da Contabilidade nasce na Revolução Industrial, segundo Padoveze (2009) com conceitos e técnicas voltados para empresas industriais e comerciais, como forma de identificar os custos dos diversos produtos fabricados . Para Lins e Silva (2005) e Ribeiro (2009) o surgimento dessa ciência está ligado ao advento das empresas industriais, para avaliar estoques. Com o passar do tempo e das necessidades assume duas funções: (1) a de controle; (2) e a de ferramenta para tomada de decisões. Na visão de Silva et all (2014) desde o seu nascimento, a Contabilidade de Custos, especializou-se em administrar, de forma econômica, a determinação do custo de produtos, com a finalidade de avaliar os estoques e confrontá-los com o preço de venda e, assim determinar o lucro bruto da operação efetuada.

Dentre as destinações da Contabilidade de Custos, Leone (2009) frisa a de produzir informações para os diversos níveis gerenciais, por meio da: coleta de dados - monetários e/ou físicos; classificação; registro; acumulação; organização; análise e interpretação dos dados operacionais - históricos, estimados, padronizados e produzidos; dados físicos; e os indicadores combinados, que possibilitam a produção de relatórios das diversas atividades de uma entidade, servindo de aporte às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

Combina com o pensamento de Leone (2009), os autores Collaziol e Maciel (2014) quando destacam que “a Contabilidade de Custos está sendo cada vez mais usada para se obterem informações e dados que auxiliam os gestores no controle e na tomada de decisão.” As informações extraídas a partir da Contabilidade de Custos proporcionam aos gestores, a princípio, decisões mais acertadas, por existir um embasamento que permite decidir entre o que a empresa deseja, o que o mercado está disposto a absorver ou pagar e o que pode ser feito para corrigir possíveis desvios que permitam chegar ao meio termo, bom para a empresa e possível de ser posto em prática, sem perder a sua essência, ou características que lhe tornaram conhecida no mercado.

A mudança no foco da Contabilidade de Custos acontece na década de 1950, como destaca Ribeiro (2009, p. 13) “pela necessidade do aprimoramento das funções próprias da Contabilidade de Custos surge a Contabilidade Gerencial, cuja meta principal é auxiliar a administração nas tomadas de decisões de planejamento e controle.” À medida que as empresas crescem, a necessidade de controle se torna mais premente, a Contabilidade de Custos antes vista como uma ferramenta para apuração de impostos, passa a assumir um papel gerencial, chamada de Contabilidade Gerencial, fornecendo informações que possibilitam melhores rumos para o crescimento das empresas, visando uma administração eficiente e eficaz, aumentando lucros, reduzindo custos.

O atual modelo de atuação da Contabilidade de Custos foi desenhado conforme os anos foram passando e a demanda de novas necessidades partiu das indústrias. Saiu do patamar de avaliação de estoque e se revestiu das funções de controle e ferramenta para tomada de decisão, fornecendo informações que contribuem para o desenvolvimento e/ou crescimento das empresas, por oferecer subsídios para a formulação do planejamento.

Os estágios da Contabilidade Gerencial são comentados por Parisi e Megliorini (2011, p. 11) com base no Pronunciamento International Management Practice 1 (IMAP 1), divulgado em março 1998 pela International Federation of Accountants (IFAC), como sendo:

Estágio 1 – antes de 1950, o foco foi sobre a determinação dos custos e do controle financeiro, através da utilização do orçamento e contabilidade de custos; Estágio 2 – em 1965, o foco tinha se deslocado para o fornecimento de informações para o planejamento e controle gerencial, através da utilização de tecnologias, tais como análise de decisão e contabilidade por responsabilidade; Estágio 3 – em 1985, a atenção centrou-se sobre a redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos empresariais, através da utilização das tecnologias de análise do processo e de gerenciamento dos custos; Estágio 4 – em 1995, a atenção se deslocou para a geração ou criação de valor através da utilização eficaz dos recursos, com o emprego de tecnologias que examinam os direcionadores de valor para os clientes e acionistas e de inovação organizacional.

A Contabilidade Gerencial nasce da lacuna deixada pela Contabilidade de Custos no gerenciamento das informações de comercialização e produção. Essa forma de gerenciar propicia mecanismos para o processo de tomada de decisão e controle. Ao mesmo tempo, cada estágio pelo qual passou essa ciência, demonstra a inserção de várias ferramentas de análise e o processo contínuo das empresas para se adequar a nova realidade, mudando a sua consciência, visão de conjunto, integração de todos os envolvidos na cadeia de valor, em prol de tornar a empresa e por consequência o produto mais competitivo, num mercado cada vez mais dinâmico.

## 2.1 FINALIDADE E OBJETIVOS

No entendimento de Lins e Silva (2005) as finalidades da Contabilidade de Custos envolvem: (1) avaliação de estoque; (2) determinação de preços; (3) controle de desempenho; (4) tomada de decisão. Os autores entendem dentre as finalidades duas funções gerenciais – controle e ferramenta para tomada de decisão, para reforçar o seu grau de relevância nas organizações

Para Crepaldi (2004, p. 180) “a Contabilidade de custos é um instrumento que tem por objetivo proporcionar à administração informações oportunas que lhe possibilitem a tomada de decisões ótimas.” Nesse conceito, dois pontos importantes se unem: informação e decisão, só é possível tomar uma decisão, com um certo grau de segurança, quando os gestores se acercam de informações, estas devem ser relevantes e confiáveis para que possam servir de ponte para se atingir os objetivos planejados.

O objetivo primordial da Contabilidade de Custos segundo Padoveze (2009, p. 327-328) é a identificação do custo unitário dos produtos e serviços, considera que “[...] esta identificação significa separar dos gastos totais ocorridos em um período apenas os valores específicos que caberiam a uma única unidade de produto ou serviço, [...].” Para conhecer o custo unitário são necessários: métodos e conceitos de mensuração; além de sistemas de identificação e acumulação de dados e informações.

O conceito de custo unitário dos produtos para Padoveze (2009) evoluiu e deu origem ao conceito de objeto ou entidade de custo, entendido como algo que necessita ter sua identificação separada de seu custo, na totalidade e de forma unitária, como é o caso do custo de uma atividade. Os elementos de custos formadores do custo unitário dos produtos e dos estoques industriais, são materiais consumidos para o produto e o processo industrial, mão de obra industrial, gastos gerais de fabricação e depreciação das instalações de equipamentos industriais.

Os autores pontuam de forma distinta os objetivos da Contabilidade de Custos, após análise, é possível inferir a informação como fator primordial, por possibilitar a tomada de decisão, definir o custo unitário de um produto ou serviço, e verificar as mudanças que ocorreram no patrimônio da entidade.

## 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos e despesas classificam-se quanto: ao objeto a ser custeado - em custos diretos e indiretos; ao volume de produção ou venda - em custos fixos e variáveis. O custo direto é passível de mensuração e identificação, já o custo indireto obedece aos critérios de rateio (PADOVEZE, 2009, 2010).

Classificar um custo como direto ou indireto é entender a possibilidade de mensurar, quantificar, sem dificuldade, em relação a cada produto fabricado. Já no caso do custo indireto, ocorre o inverso e se faz necessário adotar um critério de distribuição, como acontece com a energia elétrica e o aluguel.

Quanto ao volume de venda os custos fixos ou custos de capacidade são definidos por Padoveze (2009, p. 328; 2010, p. 336) como “custos e despesas necessários para manter um nível mínimo de atividade operacional”. São fixos em um intervalo relevante de produção ou venda, e podem variar se os aumentos ou diminuições de volume forem significativos. Podem ocorrer de duas maneiras: fixos dentro do ano ou do período - são os custos cujos valores não variam dentro do período analisado, não importando o volume produzido ou vendido dos produtos; fixos dentro das expectativas de produção – são aqueles de comportamento variável, e valor inalterado em relação às quantidades produzidas e/ou vendidas, naquele momento.

Ao analisar o volume da produção, o comportamento que o custo assume, é que se define custos e despesas como fixos ou variáveis, já o objeto a ser custeado permite a classificação em direto ou indireto, sendo assim, custos passíveis de mensuração são diretos e não passíveis são indiretos, assim como, se um custo aumentar de acordo com o volume da produção é variável e se este independe do volume é chamado de fixo. Esse comportamento na teoria é bastante simples e de fácil classificação, porém, na prática não é o que se percebe, pois diversas situações precisam ser analisadas, levando a uma classificação com base no que acontece com maior frequência.

### 2.2.1 Terminologias Básicas

Na Contabilidade de Custos algumas terminologias são utilizadas com maior frequência, é o caso do gasto, que resulta num custo, despesa ou investimento,

pagamento, perda e prejuízo. Conforme a situação, esses termos provocam confusão pela divergência no significado dado por essa ciência e a forma como as pessoas empregam no seu cotidiano.

Nesse sentido, Padoveze (2009), conceitua as terminologias: gastos como ocorrências abrangentes e generalizadas, desde pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas; custos são os gastos para se conseguir um produto, seja na aquisição ou fabricação; despesas são os gastos para vender e enviar os produtos.

Segundo o referido autor (2010) outras terminologias também merecem destaque como: investimento são gastos ativados que serão imobilizados ou diferidos; pagamentos são atos financeiros; perdas são fatos ocorridos em situações excepcionais, como a deterioração anormal de ativos; prejuízo é o resultado negativo, quando as despesas excedem as receitas de um período. Num contexto geral, gasto ativado é investimento, ato financeiro é pagamento, fato excepcional é perda e resultado negativo é prejuízo.

## 2.3 FERRAMENTAS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de Custos coloca à disposição dos gestores uma série de ferramentas, que propiciam informação para a Contabilidade Financeira e para a Contabilidade Gerencial, direcionando os rumos da empresa e auxiliando no processo de tomada de decisão. São elas: os métodos de custeio, as formas de custeio, os sistemas de acumulação de custos, além de outras ferramentas como, ponto de equilíbrio, departamentalização e taxa de marcação.

### 2.3.1 Métodos de Custeio

O método de custeio Padoveze (2009, p. 334-335) define como sendo “um modelo de decisão, mensuração e informação” que tem como objetivo fundamental “apurar o custo de uma unidade do produto fabricado”. No rol dos métodos de custeio temos: Absorção, Variável, Integral, RKW e Custo ABC, cada um apresenta suas peculiaridades, benefícios e desvantagens.

Para definir o método de mensuração três indagações precisam ser respondidas,

são elas: Quais os custos que devem fazer parte da apuração do custo dos produtos? Quais os custos de um produto que devem ser ativados enquanto esses bens estão em estoque? Qual a metodologia de cálculo e apuração do custo unitário dos produtos? Ao responder a essas questões a empresa define qual método que deve adotar para apuração dos custos dos bens, e a classificação desses custos quanto ao objeto a ser custeado e ao volume da produção (PADOVEZE, 2009).

A empresa ao adotar um método de custeio revela como são distribuídos os gastos totais, diretos e indiretos. A classificação do custo, varia em função do objeto a ser custeado, produto ou serviço, de posse da informação total desses custos é identificado o custo unitário de cada produto, chamado de custeamento do produto.

### 2.3.1.1 Método de Custeio por Absorção

O método de custeio por absorção Crepaldi (2004, p. 88) conceitua como sendo aquele que “consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos.” Para utilização desse método três passos precisam ser seguidos, são eles: separar os gastos do período em custos e despesas; classificar os custos em diretos e indiretos; apropiar os custos diretos aos produtos e por meio de rateio, os custos indiretos de fabricação. Todas as despesas vão para o resultado do período, e os custos são lançados ao resultado na parte referente aos produtos vendidos, o restante permanece em estoque.

Esse método abrange segundo Padoveze (2010) os gastos com: matéria-prima, materiais diretos e embalagens, despesas variáveis, mão de obra direta, mão de obra indireta, despesas gerais industriais, depreciação. O sistema de custeio por absorção permite conhecer todos os custos incorridos no processo de fabricação do produto.

É considerado o método tradicional, mais utilizado, por ser o critério fiscal e legal em quase todo o mundo, todos os gastos industriais são considerados, diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Sua finalidade é ter o custo total de cada objeto de custeio. Determina a rentabilidade de cada atividade, avalia os elementos que compõem o patrimônio e auxilia na decisão de estabelecer o preço de venda. O critério de rateio é utilizado nos gastos industriais indiretos ou comuns (LEONE, 2009).

Embora seja o método imposto pelo fisco, apresenta pontos positivos e críticas,

Crepaldi (2004) destaca: Pontos Positivos - fixação real do preço de venda; se pauta nos Princípios Fundamentais de Contabilidade; aceito pelo Fisco no Brasil; e uma demonstração real dos índices de liquidez; Críticas – não é possível a comparação em bases unitárias do custo dos produtos, em caso de alteração no volume da produção; subjetividade ao adotar o critério de rateio para os custos indiretos; informações insuficientes para a tomada de decisões; não permite a análise da relação Custo/Volume/Lucro; dificulta a determinação de padrões e o controle orçamentário.

Apresenta pontos controversos como todos os métodos, que não desconfiguram sua utilidade, permite a combinação com o método ABC, para atender as necessidades da empresa, sem esquecer, para efeito de obrigatoriedade é o único aceito pelo fisco.

### 2.3.1.2 Método de Custeio Variável

O método de custeio variável é uma forma de custeamento, segundo Crepaldi (2004) considera como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos, e como despesas os custos fixos. Os gastos variáveis são custos que oscilam pelos aumentos ou reduções das quantidades produzidas, enquanto que os gastos fixos não sofrem interferência em razão do volume da produção. Método útil no processo de tomada de decisões administrativas, como: fixação de preços, decisão de compra ou fabricação, determinação do mix de produtos e do comportamento dos lucros em razão das oscilações nas vendas.

Dentre as vantagens do custeamento variável Padoveze (2009) destaca: (1) a mensuração objetiva do custo dos produtos; (2) o lucro líquido não sofre interferência por mudanças de acréscimo ou redução de inventários; (3) o Sistema de Informação Contábil fornece as informações de custo-volume-lucro; (4) a fácil compreensão do custeamento dos produtos pelos gestores industriais e a avaliação de desempenho por setores; (5) o correto controle dos custos pela utilização do custo-padrão com o orçamento flexível; (6) a maior clareza no lucro e na tomada de decisões.

Porém, esse método também apresenta desvantagens destacadas por Padoveze (2009) como: (1) fere os princípios contábeis, por modificar o resultado do período, excluir os custos fixos indiretos para valoração dos estoques e como consequência tem a sua subavaliação; (2) a separação de custos fixos e variáveis, pois existem os custos semifixos e semivariáveis, que podem incorrer em problemas de identificação dos

elementos de custeio; (3) o custeamento direto está voltado para decisões de curto prazo, ao excluir os custos fixos que estão ligados a capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, pode a empresa ter problemas de continuidade.

O custeio variável se constitui em uma alternativa segundo Parisi e Megliorini (2011, p. 43) “de gerar informações de custos sem as “amarras” da legislação ou dos princípios contábeis geralmente aceitos, de forma a melhor atender às necessidades de uma categoria especial de usuários, ou seja, os gestores internos da organização.” Método que pode ser utilizado pela empresa somente para fins gerenciais.

### 2.3.1.3 Método de Custo Integral

O método de custo integral se caracteriza pelas despesas com vendas e administrativas, serem alocadas aos produtos através do critério de distribuição, é um prolongamento do conceito de custo por absorção.

Os tipos de gastos envolvidos nesse método, segundo Padoveze (2010) são: matéria-prima, materiais diretos e embalagens, despesas variáveis, mão de obra direta, mão de obra indireta, despesas gerais industriais, depreciação, mão de obra administrativa e comercial, despesas administrativas e comerciais.

No método de Custo Integral todos os gastos são considerados para encontrar o custo, embora utilize gastos comuns ao custo por absorção como é o caso da matéria-prima, materiais diretos e embalagens, insere outros gastos como as despesas com vendas e administrativas.

### 2.3.1.4 Método de Custo RKW (Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit)

O método de custo RKW rateia todas as despesas operacionais e financeiras, pode ser enquadrado na definição de custo integral (PADOVEZE, 2010).

O método de custo pleno assim denominado por Crepaldi (2004) se caracteriza por englobar todos os custos e despesas de uma entidade aos objetos de custo, suas aplicações tem caráter gerencial, com destaque para: monitoração de eficiência e avaliação de lucratividade de processos fabris; mensuração do preço de transferência;

análise e avaliação de áreas e de gestores; e decisões envolvendo preços de venda.

Pela sua simplicidade na aplicação acaba por ser utilizado em empresas que não possuem um sistema de controle. O fato de inserir todas as despesas torna singular o seu cálculo quando se fala em produto acabado. Nesse sentido, a empresa estabelece o preço de venda com base na inclusão de todas as despesas.

### 2.3.1.5 Método de Custo ABC (*Activity Based Costing*)

O método de custo ABC ou custeamento por atividades é mais preciso no custeio do produto, por proporcionar maior segurança na tomada de decisão, no planejamento estratégico, por aumentar a habilidade de administrar as atividades. Porém, se torna oneroso por requerer um número maior de atividades de mensuração, já que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação na organização. Os custos são atribuídos primeiro para as atividades, e depois para os produtos. (LINS E SILVA, 2005; PADOVEZE, 2010).

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC) busca na visão de Crepaldi (2004): reduzir o desperdício e aumentar a produtividade; tornar a empresa mais organizada; diminuir os custos sem queda na produção; implementar o programa de qualidade total sem impacto na linha operacional; pôr em prática um sistema de pagamento por desempenho; e elaborar um orçamento baseado no desempenho.

O custeio baseado em transações possibilita um controle mais rigoroso das atividades, porém, demanda mais tempo, necessidade de revisão constante, são geradas muitas informações de caráter gerencial. O elevado número de informações, a onerosidade tornam o sistema acessível a poucas empresas, carece de maior objetividade, clareza e simplicidade para sua implantação, acompanhamento e posterior alteração.

### 2.3.2 Formas de Custo

A forma de custeamento possibilita a mensuração com base no tipo de custo, que pode ser: custo-padrão, custo real e custo orçado/estimado (PADOVEZE, 2010).

### 2.3.2.1 Custo-Padrão

O custo-padrão Crepaldi (2004) entende como sendo o instrumento que permite o controle dos custos, através da comparação entre o que deveriam ser (custo-padrão) e o que de fato ocorreu (custo-real), com a finalidade de aumentar a lucratividade, controlar os custos reais e detectar as ineficiências. Para Ribeiro (2009, p. 425) é “um custo estimado, isto é, calculado antes mesmo de iniciado o processo de fabricação, fundamentado sempre em custos de produções anteriormente realizadas.” Na visão de Padoveze (2010) é uma técnica de avaliação e substituição da utilização do custo real, é um custo objetivo, ou um custo que se deseja alcançar, ferramenta indispensável para controle dos custos, das operações e das atividades. Tanto Crepaldi como Ribeiro concordam que essa modalidade de custo-padrão é um instrumento de controle.

### 2.3.2.2 Custo Real

O custo real ou custo histórico Ribeiro (2009, p. 425) conceitua como sendo “aquele apurado após concluído o processo de fabricação, fundamentado sempre nos custos que efetivamente ocorreram na fabricação dos produtos.” Na visão de Padoveze (2010) é o fundamento da Contabilidade de Custos, por ser o custo acontecido e atender às necessidades legais e fiscais da contabilidade empresarial.

### 2.3.2.3 Custo Orçado ou Estimado

Os custos orçados ou estimados para Padoveze (2009, 2010) procuram identificar os custos que deverão ocorrer no futuro, assim como antecipar os gastos que irão acontecer e por consequência afetar o custeamento dos produtos. Essa forma de custo se assemelha a definição dada por Ribeiro (2009) para custo-padrão, vislumbra uma situação futura, sujeita a interferência de fatores externos.

### 2.3.3 Sistemas de Acumulação de Custos

Os sistemas de acumulação de custos segundo Parisi e Megliorini (2011) representam o fluxo do processo produtivo, e guardam relação com a definição das alternativas de fabricação.

Esses sistemas na ótica de Leone (2009) destinam-se a coletar os dados de custos, a organizá-los para que possam contribuir para o desenvolvimento de informações destinadas a atender necessidades gerenciais diferentes ou especiais, como a determinação da rentabilidade. Os dois sistemas responsáveis por custear produtos e serviços são: (1) o sistema de custeamento por ordem de produção – determina o custo do produto ou serviço; (2) o sistema de custeamento por processo – acumula o custo dos processos. O objeto de custeio se configura como elemento diferenciador dos dois sistemas.

O tipo de produto e o processo de fabricação na visão de Padoveze (2010) determinam o sistema ideal para acumulação dos dados e informações. De acordo com o tipo de produção, que pode ser por encomenda, seriada ou contínua, em massa, por operações, por atividades, é definido o sistema a ser utilizado: custeamento por ordem, custeamento por processo ou atividades, custeamento híbrido.

Alguns aspectos devem ser observados, no sistema de acumulação de custos, segundo Padoveze (2010) para facilitar a coleta, armazenamento e tratamento dos dados, são eles: (1) estrutura do produto – identificação de todos os materiais que compõem cada produto fabricado; (2) processo de fabricação – identificação de todas as operações para a construção do produto; (3) atividades – menor estrutura organizacional para a produção de um bem ou serviço, consome recursos para consecução de seu objetivo; (4) unidades de acumulação de custos – menor segmento de atividade ou área de responsabilidade.

Um sistema de acumulação de custos ou de determinação dos custos para Leone (2009) pode empregar tanto o critério do custeio por absorção e inventariar todos os custos fabris; como o critério do custeio direto ou variável e listar os custos que forem variáveis e diretos.

### 2.3.3.1 Custeamento por Ordem

Um dos sistemas de acumulação de custos é o custeamento por ordem que nasceu da necessidade de mensuração dos custos para inventários e apuração dos resultados. Apresenta segundo Padoveze (2010) como características: a fabricação de produtos heterogêneos, através de um processo de produção intermitente, este demanda maior tempo por unidade de produto, resulta em pequeno volume de produção, destinada a clientes específicos ou estoque, controle da produção através de ordens de fabricação, apuração do custo da produção pelo encerramento da ordem, e o custo unitário é o resultado da divisão do custo total da ordem pelas unidades produzidas.

### 2.3.3.2 Custeamento por Processo

O custeamento por processo e produção contínua é o segundo sistema de acumulação de custos, nesse modelo, segundo Ribeiro (2009, p. 455) “[...], os produtos passam por diversas fases de fabricação, até serem concluídos. Cada fase de fabricação, em geral, é desenvolvida em uma seção produtiva (departamento), onde são gerados custos diretos e custos indiretos.” Esse sistema por acumular os custos do processo, apresenta pontos relevantes na visão de Padoveze (2010), são eles: a fabricação de produtos homogêneos; o sistema de produção contínua; a produção mais rápida por unidade de produto; os grandes volumes de produção; a produção é destinada ao estoque; o controle da produção é feito através de processo; a apuração do custo da produção ocorre no final do período; o custo unitário é o resultado da divisão do custo do processo pelas unidades produzidas e equivalentes, em processo, no final do período.

As empresas que adotam esse modelo tem fabricação complexa, segundo Ribeiro (2009) que demanda controles contábeis e extracontábeis, planilhas para o controle interno, registro por lote, família de produtos e o custo dos produtos fabricados é apurado somente após o fechamento do mês.

### 2.3.3.3 Custeamento Híbrido

O terceiro modelo é o custeamento por operações, união dos aspectos comuns do custeamento por ordem e aspectos específicos do custeamento por processo. Produtos, subprodutos e custos conjuntos são definidos por Padoveze (2010) como: Produtos conjuntos são aqueles produzidos de maneira simultânea a partir de uma mesma matéria-prima inicial e, quando acabados possuem valores de venda significativos, como é o caso da matéria-prima petróleo, a partir dele temos a gasolina, o querosene, o asfalto; Subprodutos são aqueles que possuem pequena relevância no faturamento global da empresa, tem origem nos desperdícios, sobras ou refugos, como é o caso da serragem, das sucatas, limalhas de ferro; Custos conjuntos são indivisíveis enquanto que os custos comuns são divisíveis e incorrem para a produção simultânea de produtos.

Cada empresa faz opção pelo sistema de custeamento que mais se adequa ao processo produtivo, sempre tendo como foco a redução dos custos e um maior volume de produção, que pode ter relativa queda, quanto maior for a variedade de produtos produzidos para atender a determinada demanda.

### 2.3.4 Outras ferramentas

Além das ferramentas da contabilidade de custos, como os métodos de custeio, as formas de custeio, e os sistemas de acumulação de custos, a empresa pode fazer uso de outras ferramentas para atingir finalidades específicas, como o ponto de equilíbrio, a departamentalização e a taxa de marcação.

#### 2.3.4.1 Ponto de Equilíbrio ou Ponto de Ruptura (*break-even-point*)

O ponto de equilíbrio segundo Padoveze (2010) auxilia a gestão de curto prazo, ao identificar o nível mínimo de atividades que a empresa ou cada divisão deve operar. Representa a quantidade necessária de produção ou venda que possibilite pagar todos os

custos e despesas fixas e variáveis.

Na visão de Crepaldi (2004, p. 130) o ponto de equilíbrio deve ser entendido como o “[...] nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, onde os custos totais são iguais às receitas totais.” A análise do equilíbrio corresponde ao cálculo das vendas necessárias para cobrir os custos, onde os lucros e os prejuízos sejam iguais a zero. Parte do pressuposto de que alguns pontos são constantes, são eles: preço de venda, produto ou grupo de produtos, eficiência da produção, custo variável por unidade, estoques sem mudanças significativas de período a período. A partir da análise do equilíbrio é possível planejar o lucro, a manutenção e melhora dos resultados operacionais, a inserção de um novo produto ou serviço, o que deve ser produzido em maior quantidade, manter ou deixar de produzir, as condições econômicas, o fornecimento e a procura, a repercussão a longo prazo e o relacionamento com a clientela.

Essa ferramenta é útil aos gestores nas decisões gerenciais, pois possibilita analisar a viabilidade ou não de um determinado produto, além da quantidade, que deve ser produzida ou vendida, e assim cobrir os custos de produção.

#### 2.3.4.2 Departamentalização

A departamentalização Ribeiro (2009, p. 333) define como “um sistema de atribuição de custos indiretos aos produtos por meio de departamentos.” Ao adotar essa ferramenta a empresa reduz a margem de erro na atribuição dos custos indiretos de fabricação, em razão das arbitrariedades do rateio.

Departamentalizar é atribuir custos aos departamentos, estes Martins (2010, p. 65) entende como “unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas.” Os departamentos podem ser de produção e de serviços. Esse é voltado para a execução de serviços auxiliares e os seus custos são transferidos para o departamento que se beneficia do serviço e aquele atua sobre o produto e os seus custos são lançados sobre ele.

#### 2.3.4.3 Taxa de Marcação

A terceira das outras ferramentas da contabilidade de custos é a taxa de marcação, que se apresenta em duas modalidades *markup* multiplicador e *markup* divisor, ambas chegam ao mesmo resultado. Ribeiro (2009, p. 510) conceitua como “indicador que, aplicado sobre o custo unitário de fabricação de um produto, resulta no preço de venda do referido produto.” Para o cálculo dessa taxa os itens devem ser apresentados em percentuais em relação ao preço de venda. São incluídas as despesas variáveis, as despesas, os custos fixos, e a margem de lucro, pode ser utilizado o custo unitário total, nesse caso, não serão incluídos os custos fixos.

Mais uma ferramenta importante, para a gestão das empresas, sua utilização se deve a simplicidade na atribuição de percentuais para definir o preço de venda.

### 2.4 INFORMAÇÕES GERENCIAIS DOS CUSTOS

As empresas possuem sistemas de controle que possibilitam a tomada de decisões, essas são fundamentadas em informações geradas pela contabilidade de custos, desenvolvida na empresa, para os gestores, e se caracteriza como informação gerencial de custos.

A informação contábil tem como objetivo básico segundo Horngren (2004, p. 4) “ajudar alguém a tomar decisões. [...]. Independentemente de quem está tomando a decisão, o entendimento da informação contábil propicia a tomada de uma decisão melhor e mais bem fundamentada.” Os usuários dessa informação enquadram-se em três categorias, são elas: gestores internos, para atividades de planejamento e controle; os gestores também internos, para atividades não rotineiras, como investir em equipamentos, determinar o preço de produtos e serviços; e por fim, os usuários externos, para tomar decisões sobre a empresa.

Tanto os gestores internos como os usuários externos, utilizam a informação contábil em função de um objetivo, independente do tempo, almejam o êxito naquilo que estão se propondo e caso não ocorra, procuram identificar os elementos que interferiram no resultado, a fim de sanar as falhas e corrigir os desvios.

Entender a contabilidade gerencial, é associa-la a outras ciências, e adicionar os custos e benefícios, ponto bem destacado por Horngren (2004, p. 8):

Em resumo, a contabilidade gerencial pode ser mais bem entendida como um equilíbrio entre os custos e os benefícios da informação contábil, acoplado a um conhecimento da importância dos efeitos comportamentais. Mais do que a contabilidade financeira, a contabilidade gerencial vincula-se a disciplinas relacionadas, como a economia, as ciências de decisão e as ciências comportamentais.

A união das ciências para o aperfeiçoamento do conhecimento só vem reforçar o caráter interdisciplinar que deve existir nas relações, falar de contabilidade, de economia, de comportamento, ações voltadas para a redução dos custos, passa pela administração, pelo modelo de gestão, visão, missão e valores de uma organização.

## 2.5 IMPORTÂNCIA DAS PRÁTICAS DE REDUÇÃO DE CUSTOS PARA A INDÚSTRIA

Ao longo dos anos as empresas tem procurado aperfeiçoar o seu modelo de gestão na busca por novas alternativas que possibilitem reduzir os custos na produção. Em determinadas situações, práticas simples podem provocar um resultado positivo ou satisfatório, como a instalação de medidores para ter uma ideia exata de quanto cada setor consome de energia e este não ser prejudicado quando for realizado o rateio dos custos, conscientização dos colaboradores para o não desperdício dos materiais, sensores que ao serem acionados acendem ou apagam.

Essas práticas passam pelo que se denomina gestão estratégica de custos e parte da necessidade de conhecer a influência que as empresas recebem dos agentes externos e ao mesmo tempo enviam para esses agentes, como fornecedores, clientes com os quais transacionam. O ambiente de competição que existe no mundo dos negócios, provoca mudanças que resultam em vantagem competitiva em relação aos concorrentes.

Nesse modelo de gestão a empresa deixa de indagar quanto custa um produto e passa a questionar quanto deve custar, quanto o mercado está disposto a pagar, entra em cena a figura do consumidor mais ativo, resultado da crescente concorrência. Por isso, as forças de mercado assumem o papel de dizer quanto deve custar um produto e as organizações precisam fazer adequações para que o seu produto ou serviço seja aceito nesse mercado. Essa ótica, é comentada por Parisi e Megliorini (2011, p. 259):

A crescente competição no mundo dos negócios globalizados, tanto em nível doméstico como mundial, provocou a necessidade de maior compreensão sobre como os custos ocorrem, onde estão as oportunidades de melhoria da gestão em todas as áreas funcionais que compõem a empresa e a eliminação de toda forma de desperdício. Além disso, há necessidade de um olhar para fora dos limites da empresa, de modo a conhecer toda a cadeia de valor de seu segmento de indústria e, com isso identificar oportunidades que permitam a redução de custos desde a fonte de matéria-prima até os consumidores finais, indo até o descarte e reciclagem.

As práticas para gerenciar estrategicamente os custos são enumeradas por Parisi e Megliorini (2011) como sendo: (1) análise de custos da cadeia de valor; (2) determinantes de custos; (3) custo meta; (4) custo da qualidade; (5) custo total de uso e propriedade; (6) custos para servir.

A primeira prática é a análise global da cadeia de valor, nas suas formas interna e externa, uma maneira de tornar o produto final menos oneroso para o consumidor, e assim, viabilizar a competição de todos os elos dessa cadeia. A análise da cadeia de valor interna compreende a identificação das atividades realizadas no interior da empresa, entre as que agregam valor para o cliente e por consequência permitem aos gestores direcionar esforços para alavancar o desempenho, e as que não agregam valor, estas devem ser eliminadas, quando não tem nenhuma utilidade. A análise da cadeia de valor externa, compreende a ligação da empresa com seus fornecedores e com seus clientes. A possibilidade de redução de custos pode estar em um ou mais elos de sua cadeia, daí a necessidade de gerenciar toda a cadeia (PARISI; MEGLIORINI, 2011).

A segunda prática se volta para os determinantes de custos que podem ser baseados segundo Parisi e Megliorini (2011) em: (1) atividades, que irão determinar os custos necessários para a execução; (2) volume de produção, para determinar o consumo de matéria-prima e de horas de mão de obra direta; (3) estrutura, como a empresa é planejada para suportar sua capacidade de produção; (4) execução, para direcionar os custos das atividades operacionais da empresa.

A terceira prática foca no custo meta que Parisi e Megliorini (2011, p. 267) definem como “um custo determinado ainda na fase de Projeto (Desenvolvimento e Desenho) de um novo produto ou de produtos que terão seu projeto modificado.” O ambiente competitivo fez com que as empresas que antes definiam o preço de venda com base na equação do markup, se deparassem com os custos sendo definidos a partir do preço de venda ditado pelo mercado. O cálculo do custo meta se baseia na equação: preço de venda menos o lucro desejado para o produto. Dessa maneira, o custo meta permite estudar a viabilidade econômica do produto, caso o custo estimado seja superior ao custo meta e não seja possível reengenhar o produto se configura a sua inviabilidade.

A quarta prática para gerenciar estratégicamente os custos se fundamenta no custo da qualidade como forma de competitividade e continuidade sustentável. Para gestão da qualidade total Parisi e Megliorini (2011) destacam que são necessários pré-requisitos e premissas. Os pré-requisitos tem enfoque no cliente e filosofia de melhoria. As premissas se voltam para a qualidade como pré-requisito e as causas como evitáveis. Os custos relacionados à qualidade estão agrupados em duas categorias: (1) custos para controle da qualidade, divididos em: custos de prevenção, para evitar defeitos por má qualidade; e custos de avaliação que acontecem ao longo do processo produtivo; (2) custos da falta de qualidade, decorrem das falhas, que podem ser: internas, como os retrabalhos, refugos; externas, como devoluções, vendas perdidas, garantias.

No custo da qualidade se inserem as certificações como uma alternativa para redução dos custos, que nos dizeres de Lu (2015, p. 47) “é fruto de um trabalho árduo que exige muita disciplina, persistência, conhecimento e treinamento por parte de todos os participantes da organização.” A alta direção precisa assumir o compromisso para que os demais integrantes também se comprometam. As boas práticas devem ser repetidas e o que não agrega valor deve ser aperfeiçoado, melhorado, ou excluído. Por isso, é importante durante e após a geração do produto mensurar, analisar e melhorar o processo produtivo.

A quinta prática se refere ao custo total de uso e propriedade (Total Cost Ownership – TCO) que engloba todos os custos associados à aquisição, utilização, manutenção e descarte do bem ou serviço.

Por fim, a última prática se volta aos custos para servir, para identificar a rentabilidade em diferentes níveis: de produtos, linhas de produtos, clientes, e assim os sistemas de custos refletirem de forma clara as informações. É necessário conhecer o custo para atender um determinado cliente, o tempo médio para fechar uma transação, ao dispor dessa informação, as empresas podem gerir os seus custos visando a redução desses valores (PARISI; MEGLIORINI 2011).

As empresas devem gerenciar os seus custos de forma estratégica, para ter um produto competitivo, que se destaque pela qualidade, que beneficie todos os elos da cadeia de valor. Esse modelo de gestão passa por um comprometimento da alta gestão e da equipe de colaboradores.

### 3 ESTUDO DE CASO

#### 3.1 METODOLOGIA

No Brasil existem 36 (trinta e seis) fabricantes filiados a Associação Brasileira da Indústria de Colchões (ABICOL), estes constituem o universo da pesquisa. Para o estudo de caso foi escolhida a empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda, pela sua representatividade na cidade de Teresina, capital do estado do Piauí.

Os métodos utilizados para a coleta de dados foram: entrevista estruturada, contendo 16 (dezesseis) questões abertas, divididas em três partes, sendo: (1) caracterização do objeto de estudo; (2) informações contábeis e de custos; (3) práticas para redução nos custos. Foi entrevistado o Sr. José Veras da Silva, encarregado do Setor de Planejamento. Além da entrevista, foi utilizado também como método, a observação direta, do setor produtivo. As indagações constantes na entrevista, as respostas do entrevistado aos questionamentos, possibilitou a comparação entre o que versa a literatura e a prática adotada pela empresa estudada. Por ser uma pesquisa de caráter qualitativo, o foco foi descobrir as práticas adotadas pela empresa do estudo de caso que promovem a redução dos custos na produção de colchões de molas.

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DO OBJETO DE ESTUDO

A Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda, existe desde 1976, é tributada pelo Lucro Real, recebe incentivos fiscais das esferas Estadual e Federal. Tem sede na cidade de Teresina-PI, atende todos os estados da federação, com destaque para o Piauí e de forma abrangente as Regiões Norte e Nordeste. É uma empresa especializada na produção de colchões de molas, móveis estofados, móveis painéis, hotelaria, motelaria, hospitalar. Para se manter competitiva procura sempre investir em novas tecnologias e na qualificação de seus colaboradores.

### 3.2 INFORMAÇÕES CONTÁBEIS E DE CUSTOS

A empresa estudada é dividida em setores, um deles é o da contabilidade, onde a escrituração acontece. Em plataforma DOS foi desenvolvido o sistema que a empresa utiliza, por meio de controle de acesso, os funcionários fazem uso somente das telas vinculadas a função exercida. Quando existe a necessidade, são feitas inserções no sistema para atender a demanda dos gestores e do fisco.

A Contabilidade de Custos desenvolvida na empresa está estruturada para atender as finalidades fiscais, por meio da Contabilidade Financeira, assim como as de gestão, fazendo uso da Contabilidade Gerencial. Existe o vínculo entre a informação contábil e o processo decisório.

As demonstrações contábeis não são divulgadas, pelo fato de não existir a obrigatoriedade. Para confecção do relatório gerencial, entregue a Diretoria, a DRE é utilizada para demonstrar a representatividade dos gastos gerais de fabricação, custos administrativos, produção, no sentido de verificar se ocorreu um aumento ou redução e os motivos que levaram a esse resultado.

A mensuração dos custos dos colchões de molas é feita através de um sistema de custos, constituído de rotinas, materiais, processos, passíveis de identificação, coleta e processamento. A apuração dos custos se dá pela separação entre custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, e adoção de uma base de rateio para os custos indiretos de fabricação (CIF).

Utiliza o método de custeio por absorção, todos os custos incorridos na produção de colchões de molas são absorvidos, sendo os custos variáveis e diretos atribuídos de forma direta aos produtos, como é o caso da matéria-prima, mão de obra, para os custos fixos e indiretos são utilizadas bases de rateio. A critica do entrevistado se restringe a base de rateio, por não informar o produto que mais consome a mão de obra, segundo ele "camufla essa situação".

Para identificar qual produto consome mais mão de obra, mais atividade no setor, a empresa utiliza outros métodos, como o Custo por Atividades. Ressalta o entrevistado que "o Custo ABC é bonito teoricamente, mas pra ser acompanhado é complicado, muitas empresas não fazem porque não tem condições, não tem software, você pode fazer em dois ou três produtos, direcionado, e utilizar outros métodos, sem deixar de ter um padrão."

A empresa optou pela montagem de um relógio, em cada setor, para saber o valor

exato do consumo de energia, por considerar o rateio igualitário injusto com os setores que não tem maquinário ou consomem menos energia.

A forma de custeio adotada é o custo real, por atender as necessidades legais e fiscais da contabilidade empresarial, além de comparações com os dados anteriores.

Adota como sistema operacional fabril a produção por processo, através da fabricação de colchões de molas por modelo. O agendamento utiliza como base o planejamento da produção e este permite definir a quantidade viável para cada lote, em função do número de horas necessárias para a produção de cada modelo. O sistema adotado permite determinar a rentabilidade de cada produto, e custear o sistema fabril em determinado período.

As ferramentas de controle utilizadas são: taxa de marcação, ponto de equilíbrio e custeio departamental. A taxa de marcação permite que a empresa estabeleça percentuais para despesas com publicidade, frete, comissão e a margem de lucro, por exemplo. A análise do ponto de equilíbrio permite tomar decisões relacionadas a inserção de um novo produto, planejamento do lucro, manter ou retirar produtos de linha, realizada quando requerida pelos Diretores, por ser trabalhosa em virtude da quantidade de modelos de colchão de molas. No custeio departamental, os colchões de molas são separados por grupos e os CIF são distribuídos de maneira mais adequada. O custeio departamental permite analisar a viabilidade de cada produto, por meio do número de peças que precisam ser produzidas e vendidas, caso contrário, se configura a inviabilidade daquela produção.

Para controle extracontábil são utilizadas as planilhas eletrônicas, três para cada produto, com as informações sobre número de horas gastas de mão de obra, quantidade de matéria-prima, lista completa dos materiais necessários para a produção dos colchões de molas. Os itens que fazem parte da composição de um outro produto aparecem em planilhas específicas. Além das planilhas são utilizados para controle e acompanhamento dos custos o software utilizado pela empresa, o planejamento prévio, as demonstrações contábeis e a avaliação de desempenho.

Os custos são acompanhados e confrontados em frequências diferentes. As informações de custos são utilizadas no processo de tomada de decisão para definição do preço de venda, mudança de fornecedor, substituição de matéria-prima, escolha de produtos para estimular as vendas, determinação do mix de produção, racionalização do uso dos recursos dentro da empresa, comparação entre o preço do mercado e o custo por produto, rentabilidade do produto e rentabilidade da empresa.

### 3.3 PRÁTICAS PARA REDUÇÃO NOS CUSTOS

A gestão estratégica dos custos possibilita que a empresa reduza os custos na produção, tenha um produto competitivo, amplie sua participação no mercado, agregue valor ao produto pela inserção do item qualidade, responsabilidade que passa uma imagem de compromisso com a sociedade na qual está inserida, os benefícios vão muito além de números, é a visão dos gestores para a longevidade da empresa.

Uma das formas de reduzir os custos é adotar uma gestão estratégica de custos e assim inserir no mercado um produto competitivo, de qualidade e com responsabilidade. A empresa do estudo de caso adota como práticas: (1) investimento em novas tecnologias; (2) mão de obra qualificada; (3) análise da cadeia de valor; (4) análise dos determinantes de custos; (5) análise do custo meta; (6) custos para controle da qualidade e certificação ISO 9001; (7) análise dos custos para servir; (8) formação do preço de venda; (9) análise da viabilidade da permanência de produtos; (10) acompanhar os lançamentos da concorrência; (11) logística reversa. Todas essas práticas estão destacadas abaixo:

**Investimento em novas tecnologias:** aquisição de maquinário importado, possibilita que a empresa adquira a matéria-prima, como o arame, e transforme na mola, principal elemento na composição do colchão de mola, e reduza o tempo de produção.

**Mão de obra qualificada:** é mantida uma equipe técnica para manutenção do maquinário, a princípio parece oneroso, mas em caso de problema aguardar a vinda de um técnico elevaria os custos já que a mão de obra ficaria ociosa.

**Análise da cadeia de valor interna:** é realizada nas atividades que ocorrem no ciclo produtivo e agregam valor ao produto, como o tecido antiácaro, tipo de mola, esses fatores influenciam o cliente a optar pelo produto, o diferencial entre as marcas permite ao consumidor considerar quanto deseja pagar.

**Análise da cadeia de valor externa:** as transações da empresa são cotadas no dólar, quando há uma redução, por consequência pode ser feita uma negociação diferenciada, ou até mesmo, em razão das quantidades adquiridas o preço se torna mais atrativo.

**Análise dos determinantes de custos:** baseados em volume, as atividades são determinadas pelo volume da produção, consumo da matéria-prima, em especial de horas trabalhadas; em estrutura, em razão da experiência e complexidade, a empresa tem conhecimento que a diversificação no mix de produção em um dia, interfere no volume produzido e no número de horas demandadas; em custos de execução, passa pelo

envolvimento da força de trabalho, os funcionários são treinados para detectarem falhas internas no processo produtivo e assim produzir um produto de qualidade, sabendo da importância que cada um tem na atividade que desempenha, além do relacionamento com fornecedores e clientes, procurando formas alternativas de reduzir os custos, manter a qualidade, com esses elos da cadeia de valor.

**Análise do custo meta:** para lançamento de novos protótipos, embora a empresa faça uso do *markup*, os estudos para lançamento de um novo modelo de colchão envolvem a definição de quanto o mercado está disposto a pagar por aquele produto, em algumas situações, em razão da onerosidade, se configura a inviabilidade do projeto, saí da ideia de quanto custa e passa para quanto deve custar, as forças de mercado com o seu poder influenciam o preço de venda e por consequência a empresa precisa reduzir os custos para produzir ou considerar inviável o lançamento daquele produto.

**Custos para controle da qualidade:** decorrem da manutenção de equipamentos utilizados no processo de fabricação, treinamento em qualidade, certificação ISO, como forma de prevenção, e custos de avaliação com a aprovação por órgãos externos, como aconteceu para adequação as normas ISO. Os colchões de molas são certificados em termos de produção, passarão a ser normatizados até meados de junho de 2017, esse processo será acompanhado por um auditor, porém não haverá nenhuma alteração anormal, pois a empresa fez toda as adequações para os padrões ISO e somente atenderá a uma exigência do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial (INMETRO). Além disso, a gestão da empresa tem custos de falta de qualidade, decorrentes de falhas internas, como o retrabalho, e menos onerosos que falhas externas, como devolução e garantia.

**Certificação ISO 9001:** adoção de padrões rígidos internacionais, garante a qualidade do produto que está sendo fabricado, estabelece forte controle e inspeção no processo produtivo, visibilidade externa, conhecimento, controle e avaliação dos resultados, e por fim contribui com novas formas de racionalização da produção. A ISO 9001 exige da empresa um acompanhamento de todos os processos, alguns deles poderão ser eliminados, por não agregar valor ao produto, ao cliente, outros podem ser melhorados, praticamente todos os dias esse acompanhamento é feito. Segundo palavras do entrevistado “se antes a empresa tinha um desperdício pequeno a ISO praticamente eliminou. Tudo que sobra na indústria é aproveitado, além de ter pouco resíduo, existe o reaproveitamento.”

**Análise dos custos para servir:** são os custos para atender cada cliente, a linha hoteleira demanda mais tempo para fechamento de um negócio, a empresa tem um

cliente em potencial, que deu origem a criação da industria, responsável pelo maior volume de compras, porém, reconhece outras negociações, de menor quantidade, como mais rentáveis. Para esta análise o método ABC é o mais recomendado, e a empresa utiliza este método em alguns produtos.

**Formação do preço de venda:** tem como base o mercado, por adquirir matéria-prima cotada no dólar, como arame, tecido da China. Para formar o preço de venda, não considera o preço de aquisição e sim o de mercado. Os fornecedores comunicam os reajustes e a empresa repassa os percentuais para a Diretoria que decide se este será lançado em sua totalidade no mercado, e em contrapartida, o mercado decide se irá ou não absorver aquele valor, caso não aceite, a empresa arca com a diferença. Porém, quando a aquisição ocorre a preços inferiores e ocorre o aumento, automaticamente ganha porque está avaliando a valor de mercado. Levando em consideração que as quantidades adquiridas são em sua maioria superiores a real necessidade da empresa, essa negociação em um lote maior também acarreta em uma diferença positiva no preço de aquisição.

**Análise da viabilidade da permanência de produtos no mix:** foram retirados 14 (catorze) produtos de linha, por várias questões como: produção, rotatividade, não identificação do produto com o mercado, esses fatores influenciaram a tomada de decisão e provocaram a redução nos custos quando se analisa a perspectiva da estocagem e do capital parado no estoque.

**Acompanhar os lançamentos da concorrência:** nesse sentido, são lançados novos produtos com tecnologias diversificadas, que vão além de um maquinário importado, pode ser a mudança de um componente, um bom exemplo foi a adaptação feita em função do mercado, antes era utilizada na faixa do Box, tecido, espuma, TNT, atualmente TNT e tecido, em uma gramatura mais espessa, o que acarretou em uma redução no custo.

**Logística reversa:** também contribui para a redução dos custos por reaproveitar produtos que seriam descartados e adquirir outros por valor inferior e com a mesma utilidade, como acontece com o algodão, o poliéster, e sobras de espuma. Um bom exemplo é a confecção do feltro resinado que utiliza o poliéster, adquirido das empresas do setor textil, o algodão, e as tiras de tecido jeans, que são desfiados na desfiadeira, transformando o jeans em algodão. A sobra de espuma, é transformada em flocos, para ser um dos componentes do colchão.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa demonstrou que o objetivo geral, proposto no início, foi alcançado, foram identificadas 11 (onze) práticas adotadas pela empresa que possibilitam a redução dos custos na produção de colchões de molas. Dentre as práticas merece destaque a certificação ISO 9001, porque promoveu a mudança numa conjuntura geral da empresa.

Quanto aos objetivos específicos, a empresa adota o método de custeio por absorção, exigido pelo fisco e bastante discutido por diversos autores na literatura, porém, como cada método apresenta as suas peculiaridades, o software de gestão utilizado pela empresa permite adaptações para atender as necessidades gerenciais.

Adota como forma de custeio, o custo real, o que de fato interessa para a empresa são os custos ocorridos no processo produtivo, até podem ser feitas estimativas, comparações, mas para efeito de controle e registro o custo real é o que a empresa leva em consideração.

Para acumular os custos adota o custeamento por processo, são diversas etapas até chegar a embalagem do colchão de molas, como a empresa tem um leque de modelos, quanto mais diversificada a produção do dia, menor será o volume produzido, por esse motivo procura planejar a produção com base no número de horas despendidas para cada modelo, assim, como a quantidade mínima a ser produzida.

Além da utilização dos métodos de custeio, forma de custeio e sistemas de acumulação de custos, a empresa utiliza outras ferramentas como a taxa de marcação, a departamentalização, e o ponto de equilíbrio para acompanhar e controlar os custos.

A pesquisa possibilitou a ampliação do conhecimento sobre a contabilidade de custos, por meio dos métodos, formas e sistemas de custeio, além das ferramentas de controle. Reconhecer que pontos destacados por autores da área estão presentes no dia a dia da empresa, feitas as devidas adequações. É inquestionável a contribuição da contabilidade, seja ela, financeira, de custos, gerencial para a gestão da empresa.

A pesquisa em seu caráter qualitativo, atendeu as finalidades propostas e demonstrou que independente do porte, cada empresa deve fazer uma gestão estratégica dos custos, para ter um produto competitivo, se manter no mercado por mais tempo, mudar a visão da definição do preço de venda, de quanto custa para quanto deve custar um produto, lembrar que as forças de mercado exercem a sua influência e precisam ser consideradas, e muitas vezes é necessário adequar o custo a realidade do mercado.

A maior contribuição da pesquisa em seu contexto geral foi evidenciar a

importância das informações da contabilidade, em especial, a contabilidade de custos, e verificar que as práticas adotadas são o resultado da visão dos gestores a longo prazo, quanto a continuidade da empresa, ampliação da sua participação no mercado da qual faz parte, e assumir um compromisso, seja ele, social ou ambiental, que no final agrega valor ao produto que é produzido.

Para novos trabalhos nessa área, sugerimos que sejam feitos estudos comparativos, entre empresas do mesmo ramo e porte, para identificar como cada uma consegue gerir os seus custos e quais as práticas adotadas para redução desses custos. Ao mesmo tempo, procurar acompanhar por um período significativo as mudanças que se sucedem com a implantação de cada nova prática, por fim, estabelecer um paralelo, entre as empresas do mesmo segmento, uma com, e outra sem certificação. Esse estudo vai possibilitar ampliar a visão sobre o papel que as certificações desempenham em uma organização e a redução dos custos após a sua implantação.

## REFERÊNCIAS

COLLAZIOL, Elisandra; MACIEL, Laine de Camargo. Uma abordagem crítica do ponto de equilíbrio por segmento em uma indústria química do Vale do Rio dos Sinos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, Ano XLIII, n. 207, p. 23-33, mai./jun. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTOM, William O. [trad. Elias Pereira]. **Contabilidade Gerencial**. 12 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2009.

LU, Liu Shih. **Interpretação das normas – ISO 9001/ISO 14001/OHSAS 18001**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2015.

LINS, Luiz S; SILVA, Raimundo Nonato Sousa. **Gestão empresarial com ênfase em custos. Uma abordagem prática**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

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

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Controladoria Estratégica e Operacional**. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

(\_\_\_\_\_.) **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 2010.

PARISI, Cláudio; MEGLIORINI, Evandir. (Org). **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2011.

PINTO, Regina Alice et all. **Manual de normalização de trabalhos acadêmicos**. Viçosa, MG: As autoras, 2010. 88f. il. (algumas col.); 29cm.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Rodrigo Nogueira; OLIVEIRA, Marcelle Colares; ALMEIDA, Sílvio Romero de; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Impactos na informação gerencial da apuração indevida de custos de transferência de mercadorias. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, Ano XLIII, n. 210, p. 11-25, nov./dez. 2014.

## APÊNDICE A – Entrevista

Caro entrevistado(a),

A presente pesquisa tem como tema “As práticas adotadas para a redução dos custos na produção de colchões de molas: um estudo de caso na empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda.” Os resultados obtidos possibilitarão um maior conhecimento acerca da gestão estratégica de custos.

### Parte I – Caracterização do Objeto de Estudo

01. Qual a forma de tributação?
02. Recebe algum incentivo fiscal?
03. Atende todo o Brasil? Qual a região que mais se destaca?
04. Qual a estratégia para se manter competitivo?

### Parte II – Informações Contábeis e de Custos

05. Utiliza algum sistema específico para gerar as informações da contabilidade?
06. Como está estruturada a contabilidade de custos?
07. As demonstrações contábeis são divulgadas?
08. Como é feita a mensuração e apuração dos custos?
09. Qual o método de custeio que a empresa adota?
10. Em algum momento a empresa adotou alguma medida para reduzir as arbitrariedades do rateio?
11. Qual a forma de custeio que a empresa adota?
12. Qual o sistema de acumulação de custos?
13. Além do método de custeio, forma de custeio e sistema de acumulação de custos, adota outras ferramentas para controle?
14. Com que frequência os custos são planejados e confrontados?
15. Como são utilizadas as informações de custos?

### Parte III – Práticas para redução nos custos

16. Quais as práticas adotadas pela empresa que promovem a redução nos custos de produção?

APÊNDICE B – Termo de Autorização para divulgação de informações de empresas

## TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES DE EMPRESAS

Empresa: SOCIMOL – INDUSTRIA DE COLCHÕES E MÓVEIS LTDA

CNPJ: 03604761/0001-40 Inscrição Estadual: 19.401.488-6

Endereço completo: AVENIDA PEDRO FREITA 4000 tabuleta

Representante da empresa: Jose Alberto Alencar Luz

Telefone: ( 86 ) 3131-6300 e-mail:

Tipo de produção intelectual: (  ) TCC<sup>1</sup> (  ) TCCE<sup>2</sup> (  ) Dissertação (  ) Tese

Título/subtítulo: As práticas adotadas para a redução dos custos na produção de colchões de molas: um estudo de caso na empresa Socimol Indústria de Colchões e Móveis Ltda

Autor<sup>3</sup>: Josciane Silva Araújo

Código de matrícula<sup>3</sup>: 1052065

Orientador: MSc. Larissa Sepulveda de Andrade Ribeiro

Curso de graduação: Bacharelado em Ciências Contábeis

Como representante da empresa acima nominada, declaro que as informações e/ou documentos disponibilizados pela empresa para o trabalho citado:

(X ) Podem ser publicados sem restrição.

Possuem restrição parcial por um período de \_\_\_\_\_ anos, não podendo ser publicadas as seguintes informações e/ou documentos:

( ) Possuem restrição total para publicação por um período de \_\_\_\_\_ anos, pelos seguintes motivos:

Representante da empresa

## Local e Data

<sup>1</sup> TCC – monografia de Curso de Graduação.

<sup>2</sup> TCCE – monografia de Curso de Especialização.

<sup>3</sup> Para os trabalhos realizados por mais de um aluno, devem ser apresentados os dados de todos os alunos.