

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
CAMPUS PATO BRANCO
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO CONTÁBIL E FINANCEIRA
TURMA VII**

DARCIELLI PANHOSATTO

ANÁLISE GERENCIAL ATRAVÉS DO CUSTEIO IDEAL

PATO BRANCO
2012

DARCIELLI PANHOSATTO

ANÁLISE GERENCIAL ATRAVÉS DO CUSTEIO IDEAL

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para obtenção do Título de Especialista em Gestão Contábil e Financeira, da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Campus Pato Branco.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Fernando Casagrande

PATO BRANCO

2012

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
1.1 DEFINIÇÕES DO TEMA	5
1.2 APRESENTAÇÕES DO PROBLEMA	5
1.3 OBJETIVOS	6
1.3.1 Objetivo Geral.....	6
1.3.2 Objetivos Específicos.....	6
1.4 JUSTIFICATIVA	6
1.5 METODOLOGIA	7
2 REVISÃO LITERÁRIA	8
2.1. CONCEITOS SOBRE CUSTOS	8
2.2 SISTEMA DE CUSTEIO	8
2.3 CUSTEIO VARIÁVEL	9
2.4 CUSTEIO ABSORÇÃO IDEAL	10
3. ESTUDO DE CASO	11
3.1. DESCRIÇÃO DA EMPRESA	11
3.2. COLETA E TABULAÇÃO DE DADOS	11
3.3. ANÁLISE DE RESULTADOS	11
3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MODELO	14
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	16
REFERÊNCIAS	18

RESUMO: Este trabalho aborda a análise gerencial de uma empresa através do custeio ideal. Mostrando breves definições de alguns conceitos na área de custos e realizar um estudo de caso em uma empresa industrial para mensurar os desperdícios de recursos que acontecem ao longo do processo produtivo. Os resultados foram significativos, pois, foi possível fornecer à gerencia uma ferramenta que possibilite uma análise global incluindo todos os desperdícios de insumos.

ABSTRACT: This paper discusses the managerial analysis of a company through the optimal cost. Showing brief definitions of some concepts in the area of costs and conduct a case study in an industrial company to measure the waste of resources that occur throughout the production process. The results were significant because it was possible to provide a management tool that allows a global analysis including all waste inputs.

PALAVRAS-CHAVE: Custeio Ideal, Gerencial, Insumos, Desperdícios.

1. INTRODUÇÃO

Atualmente as organizações buscam por melhores colocações no mercado competitivo, produzindo mais com maior qualidade e com menor custo.

O processo produtivo, de uma forma geral, é caracterizado por apresentar perdas, decorrentes de desperdícios de recursos. O custeio ideal é uma ferramenta de análise de custos voltada para diminuir o consumo ineficiente de insumos, contribuindo, também, para um melhor conhecimento técnico dos equipamentos existentes nos processos produtivos, evitando investimentos desnecessários e identificando os investimentos estratégicos para a continuação do negócio da empresa.

O custeio ideal é utilizado para a administração medir a eficiência da produção e conhecer as variações dos seus custos bem como os desperdícios que são realizados ao longo do processo produtivo. Onde o desperdício será mensurado através de planilhas relacionando o custo ideal, custo real, diferenças e propostas de soluções.

O custo ideal deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e com máximo rendimento. Nesse sentido delimitou-se o tema e o problema de pesquisa.

A fim de resguardar os dados e informações da empresa a mesma será identificada como Beta e as informações gerenciais foram utilizadas foram destorcidas.

1.1 DEFINIÇÕES DO TEMA

Análise gerencial de custos de uma fábrica de papel e papelão através do método custeio ideal.

1.2 APRESENTAÇÕES DO PROBLEMA

As empresas atualmente buscam cada vez mais serem competitivas no mercado moderno, onde a concorrência é cada vez mais acirrada. Para reduzir os

desperdícios é necessário quantificar e conhecer. A mensuração dos desperdícios indicando quanto potencialmente pode ser reduzido e onde agir, para reduzir desperdícios.

Desta forma tem-se como problema de pesquisa a seguinte questão: Como a empresa Beta pode reduzir desperdício em insumos e recursos utilizados na fabricação de papel?

1.3 OBJETIVOS

Diante do exposto, este trabalho tem os seguintes objetivos:

1.3.1 Objetivo Geral

Fazer um estudo de caso da empresa Beta e propor um sistema de custeio ideal que possa auxiliar os gestores na tomada de decisões.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Pesquisar sobre conceitos e princípios do custeio ideal.
- b) Propor a implementação de um sistema de custeio ideal para mensurar os desperdícios.
- c) Analisar o quanto a empresa está desperdiçando nas atividades de produção e propor sugestões para melhoria da produtividade.

1.4 JUSTIFICATIVA

Através da mensuração do desperdício no processo produtivo será possível avaliar o quanto é desperdiçado e quanto a empresa deixa de arrecadar mensalmente. Atualmente a empresa vem buscando estratégias para reduzir os seus custos e um importante elemento que a empresa não mensura é o custo dos desperdícios decorrentes das ineficiências no processo produtivo que muitas vezes podem ser evitados.

Deduz-se, portanto, que é de vital importância que a empresa utilize um sistema de gerenciamento de custos para mensurar quais os insumos e recursos estão sendo desperdiçados e o impacto que os desperdícios interferem no resultado da empresa.

1.5 METODOLOGIA

No presente artigo foi realizado um estudo de caso, onde os dados foram coletados junto a setores competentes da empresa, para que se pudesse fazer uma análise. Estudo de caso de acordo com Ruaro (2004, p.12) é necessário selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos é o estudo de caso cujo objeto pode ser qualquer fato/fenômeno individual, ou um de seus aspectos.

No Estudo de caso da empresa buscou-se analisar o relatório gerencial através do custeio ideal.

A pesquisa pode ser enquadrada como quantitativa e qualitativa por apresentar perspectivas diferentes, mas não necessariamente opostas, são elementos de ambas as abordagens que podem ser usados conjuntamente em estudos, para fornecer mais informações do que poderia se obter utilizando um dos métodos apenas.

2 REVISÃO LITERÁRIA

Para melhor compreensão do tema, buscou-se através de fontes bibliográficas conceitos para a presente pesquisa á qual demonstra as diversas formas de custeio inclusive o custeio ideal.

2.1. CONCEITOS SOBRE CUSTOS

O custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) são alocados aos produtos. Este sistema se relaciona com a avaliação de estoque, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, que se presta para gerar informações para usuários externos á empresa. Assim, podemos simplificarmente, identificar esse princípio com o atendimento das exigências da contabilidade financeira para a avaliação de estoques. Muitas vezes, entretanto, suas informações são, também, utilizadas com fins gerenciais (BORNIA, 2008, pg.55).

O sistema consiste na apropriação de todos os custos de produção ao produto final, todos os gastos correspondentes ao período são diluídos nos produtos.

2.2 SISTEMA DE CUSTEIO

Definições de alguns conceitos autores conceituados na área de custos.

ASSUNTO	AUTORES	
	Bornia (2008)	Martins (2003)
GASTOS	Gasto é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independentemente de terem sido utilizadas ou não.	Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).
CUSTO	Custo é o valor dos insumos (bens e serviços)	Gasto relativo a um bem ou

	utilizados pela empresa. Portanto, os custos gerenciais englobam os custos de fabricação e as despesas onde são compostos em: Custos gerenciais = MP + MOD + CIF + Despesas.	serviço utilizado para a produção de outros bens ou serviços.
DESPESAS	Despesas é o valor dos insumos consumidos com o funcionamento da empresa e não-identificados com a fabricação. A despesa é geralmente dividida em administrativa, comercial e financeira. Portanto, as despesas são diferenciadas dos custos de fabricação pelo fato de estarem relacionadas com a administração geral da empresa.	Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.
PERDA OU DESPERDÍCIO	A perda normalmente é vista, na literatura contábil, como o valor dos insumos consumidos de forma anormal. As perdas são separadas dos custos, não sendo incorporadas nos estoques.	Bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária.

Quadro 01: Definições de conceitos adaptado de Martins (2003) e Bornia (2002).

O ponto de equilíbrio nasce da conjunção dos custos e despesas totais com as receitas totais. Estas, numa economia de mercado, têm uma representação macroeconômica também não linear; isto é, para o mercado como um todo (MARTINS, 2003, pg.305).

Os conceitos abordados no trabalho são perda ou desperdício, despesas, custos, gastos o que significa para o relatório gerencial da empresa ter estes custos mensurados, buscar divergências para tomada de decisão visando a correção das perdas e desperdícios que ocorrem ao longo do processo produtivo.

2.3 CUSTEIO VARIÁVEL

De acordo com Martins (2003, p.49) o custeio variável é o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo, nesse caso o custo dos materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis.

Ao custeio variável é englobado aos custos o custo de materiais, suprimentos e salários do efetivo.

2.4 CUSTEIO ABSORÇÃO IDEAL

De acordo com Bornia (2008, pg.57) o custeio ideal é a separação entre custos e desperdícios, própria do custeio por absorção ideal, é fundamental para a mensuração dos desperdícios do processo produtivo, facilitando o controle dos mesmos. Esta separação é de grande importância para a implementação do processo de redução contínua dos desperdícios, possibilitando a priorização das ações de combate ao trabalho que não agrega valor e às perdas propriamente ditas.

No custeio por absorção ideal, todos os custos também são computados como custos dos produtos. Contudo, os custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são alocados aos produtos. O custeio por absorção ideal adapta-se ao auxílio do controle de custos e ao apoio ao processo de melhoria contínua da empresa. A importância do custeio por absorção ideal é sua relação com a empresa moderna (BORNIA, 2008, pg. 56).

3. ESTUDO DE CASO

3.1. DESCRIÇÃO DA EMPRESA

O Empresa Beta é formado por sete unidades localizadas estrategicamente pelo país nos estados de São Paulo, Paraná e Bahia, atuando nas áreas de produção de chapas e embalagens de papelão ondulado, papéis reciclados, captação e comercialização de aparas. O objeto deste estudo será a unidade de Coronel Vivida que está situada no município de Coronel Vivida no estado do Paraná.

A referida empresa conta com 150 colaboradores diretos, produz mensalmente em torno de 3.800 toneladas de papel (capa e miolo) que são destinados a matriz para industrialização.

3.2. COLETA E TABULAÇÃO DE DADOS

A coleta e tabulação dos dados foram realizadas através do custeio ideal com base em relatórios gerenciais enviados pela empresa, questionários e entrevistas informais com os gestores da área para serem para serem objeto deste estudo. Na sequência, é apresentada a sugestão de implementação de planilhas com o custeio ideal dos principais insumos para a produção.

3.3. ANÁLISE DE RESULTADOS

O processo de fabricação de papel passa por uma única linha de produção porém por vários equipamentos o desperdício é muito fácil de ocorrer, no caso específico do desperdício de aparas que é o insumo que representa em torno de 44% do custo para fabricação de papel.

Serão identificadas e analisadas as perdas no processo de fabricação do papel capa e miolo, o consumo real e o consumo ideal, o que deve ser consumido em insumos para se ter um custo ideal conforme Tabela 01.

Custo/Consumo médio de despesas Operacionais com Insumos – CAPA					
Insumos	Consumo Ideal KG	Consumo Real KG	Custo Ideal R\$	Custo Real R\$	Desperdício
Cola –Capa	7	10,37	17,07	25,30	8,22
Amido-Capa	35	34,67	27,65	27,39	-0,26
Corante	6	10,10	44,40	74,74	30,34
Pac-Capa	6	8,50	5,52	7,82	2,30
Aparas	1200	1283,00	430,116	486,30	56,18
Custeio Ideal dos principais insumos para produzir uma T de papel CAPA					R\$ 524,77
Custeio real dos principais insumos para produzir uma T de papel CAPA					R\$ 621,55
Valor dos Insumos que são desperdiçados ao longo do processo por TONELADA					R\$ 96,78

Custo/Consumo médio de despesas Operacionais com Insumos - MIOLO					
Insumos	Consumo Ideal KG	Consumo Real KG	Custo ideal R\$	Custo Real R\$	Desperdício
Cola –Miolo	5	7,97	12,2	19,45	7,25
Amido-Miolo	70	67,50	55,3	53,33	-1,98
Pac-Miolo	5	8,57	4,6	7,88	3,28
Aparas	1200	1283,00	430,116	486,30	56,18
Custeio Ideal dos principais insumos para produzir uma T de papel MIOLO					R\$ 502,22
Custeio real dos principais insumos para produzir uma T de papel MIOLO					R\$ 566,95
Valor dos Insumos que são desperdiçados ao longo do processo por TONELADA					R\$ 64,74

Tabela 01: Custos médio/consumo por tonelada de papel

De acordo com a média de produção de 3.800 toneladas de papel sendo 2800 toneladas de papel miolo e 1000 toneladas de papel capa podemos dizer que a empresa atualmente está desperdiçando nos insumos analisados 15,57 % para fabricação de papel capa e no miolo 11,42%, o que representa para o faturamento final da empresa 6,5%.

O objetivo para o cálculo na tabela 01 é a melhoria do desempenho dos processos. Não se limitando apenas na determinação do custo dos produtos, mas também no acompanhamento do comportamento dos custos das atividades ao longo do tempo, e na utilização dos indicadores de custo para dirigir o comportamento dos responsáveis.

Através de um relatório gerencial planilha 02 é possível visualizar o impacto de cada custo insumo nas despesas com insumos.

RELATÓRIO GERENCIAL

RECEITAS				Y/2011
OPERAÇÃO PRINCIPAL				
	Kg	R\$	R\$/Kg	
Capa Reciclada	1.000	1.200	1,20	
Miolo	2.668	2.961	1,10	
Testliner				
Venda Externa – Miolo	132	168	1,27	
SUB-TOTAL (A)	3.800	4.329	1,14	
MARGINAIS A OPERAÇÃO				
	Kg	R\$	R\$/Kg	
Aparas				
Diversas				
SUB-TOTAL (B)				
TOTAL OPERACIONAL (1) = (A + B)	3.800	4.329	1,14	
NÃO OPERACIONAIS				
Financ. / Diversas				
TOTAL NÃO OPERACIONAL (2)				
TOTAL RECEITAS (3) = (1 + 2)		4.329		
Saida de Aparas / % refugo		4.714	24,06	
DESPESAS OPERACIONAIS				
	%	R\$	R\$/Kg	
Aparas	39	1.674	0,44	
Refugo Provocado em Itapira				
Cola	6	266	0,07	
Embalagem	0	18	0,00	
Produtos Quimicos	2	66	0,02	
Energia Eletrica	8	334	0,09	
Lenha p/ Caldeira	5	209	0,06	
Comissões s/Vendas				
Fretes e Carretos s/ Transferencia	7	289	0,08	
TOTAL CUSTOS VARIAVEIS (4)	66	2.857	0,75	
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (5) = (1 - 4)	34	1.472	0,39	
Salários e Ordenados	5	209	0,05	
Encargos e Provisões	4	162	0,04	
Benefícios	2	68	0,02	
Materiais Diretos e Indiretos	1	36	0,01	
Serviços de Terceiros	1	56	0,01	
Manutenção	5	200	0,05	
Gastos Gerais	2	79	0,02	
TOTAL CUSTOS FIXOS (6)	19	810	0,21	
TOTAL CUSTOS OPERACIONAIS (7) = (4 + 6)	85	3.667	0,96	
RESULT. OPERACIONAL (8) = (1 - 7) – EBITDA	15	662	0,17	
TOTAL DESPERDÍCIO		281		

Planilha 02: Relatório Gerencial

A perda normalmente é vista como o valor de insumos consumidos de forma anormal, as perdas são separadas dos custos.

De acordo com (BORNIA, 2008, pg.29) desperdício é o esforço econômico que não agrega valor ao produto da empresa nem serve para suportar diretamente o trabalho efetivo.

Podemos concluir que nenhum sistema de custos por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para determinar que uma empresa tenha total controle deles. Principalmente porque a fase mais importante do ciclo para essa finalidade é a tomada de decisões com respeito á correção dos desvios. Mas podemos concluir que um Sistema de Custos pode ser de grande importância para que se consiga obter controle, desde que devidamente completado por essa correção. Podemos até dizer que dispor de um bom sistema de custos é condição não suficiente, mas necessária (MARTINS, 2003, pg.305).

3.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O MODELO

Identificando os processos e a origem dos desperdícios a fim de oferecer subsídios para se alcançar o custeio ideal e propor algumas ferramentas que poderão ajudar no controle dos desperdícios.

As causas do desperdício poderiam ser avaliadas no diagrama de Ishikawa (espinha de peixe), através da técnica Delphi e PDCA. Estas ferramentas permitem estruturar as causas de determinado problema envolvendo colaboradores de todos os níveis.

O Diagrama de Ishikawa é uma ferramenta gráfica utilizada pela Administração para o gerenciamento e o Controle da Qualidade, a mesma é utilizada para focar o aperfeiçoamento do processo, registra visualmente as causas que podem ser revistas e atualizadas além de envolver colaboradores de vários setores.

De acordo com a pesquisa realizada no Wikipédia a ferramenta Delphi é baseada no princípio de que estimativa de um grupo estruturado de especialistas é mais preciso do que as estimativas derivadas de um grupo informal. As contribuições iniciais dos especialistas são coletadas em forma de respostas a questionários e

seus comentários a cada pergunta. Um facilitador controla a interação entre os participantes através do processamento das informações e pela filtragem de conteúdo irrelevante. Desta forma evitam-se efeitos negativos de reuniões face-a-face e resolve os problemas usuais da dinâmica de grupo.

Para Junior, Cierco, Rocha, Mota e Leusin (2008, pg.92) o ciclo PDCA é um método gerencial para a promoção da melhoria contínua e reflete, em quatro fases, a base da filosofia do melhoramento contínuo.

Para a utilização de uma ferramenta de qualidade é importante se ter um bom planejamento e identificar os objetivos a serem atingidos.

Após, calculados os custos pelos princípios de custeio ideal é necessário avaliar os resultados, visando transformá-los em informações úteis ao processo decisório.

O princípio do custeio ideal irá servir de base principalmente para se ter uma referência das perdas normais e perdas inerentes ao processo produtivo.

Um dos pontos fortes encontrados no trabalho foi à prioridade/importância com que a gerência trata os descontroles existentes no processo. Atualmente a empresa tem investido em programas de qualidade, trabalhado constantemente com grupos de melhoria contínua de diversas áreas buscando problemas que possam estar ocorrendo no processo.

A empresa atualmente está trabalhando com a ferramenta Ishikawa ou espinha - de -peixe no intuito de reduzir o específico de aparas insumo este que corresponde atualmente á 44% do custo do papel. Sem duvida uma redução no consumo deste insumo irá refletir significativamente no gerencial da empresa.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste trabalho é fazer um estudo de caso da empresa Beta e propor um sistema de custeio ideal que possa auxiliar os gestores na tomada de decisões.

Neste trabalho foi demonstrada a utilização do custeio ideal, a sua importância crucial para um processo produtivo, proporcionando aos gestores uma visão mais ampla para a tomada de decisão. Além de contribuir para novos estudos ou análises que forem realizadas na empresa.

Ainda, o presente trabalho permitiu um estudo de caso dos aspectos relacionados ao custeio ideal, possibilitando a visualização real dos desperdícios causados por um desequilíbrio no processo, equipamentos desregulados ou ainda por uma operação ineficiente.

Assim, embasado em pesquisa bibliográfica foi possível demonstrar definições e conceitos na área de custos.

Quanto à apresentação dos resultados através do método do custeio ideal, o mesmo cumpriu os objetivos que estão no capítulo I, possibilitando a administração uma análise mais clínica.

Através da análise do custeio ideal foi possível visualizar o quanto a empresa está desperdiçando e deixando de produzir por problemas inerentes ao processo.

O custeio ideal mostrou-se um ótimo recurso para diminuir o consumo de insumos, contribuindo, também, para um melhor conhecimento técnico dos equipamentos existentes nos processos produtivos, evitando investimentos desnecessários e identificando os investimentos estratégicos para a continuação do negócio da empresa.

Através da mensuração do desperdício no processo produtivo foi possível avaliar o quanto é desperdiçado e quanto a empresa deixa de arrecadar. Atualmente assim como todas as empresas a Beta vem buscando estratégias para reduzir os seus custos e um importante elemento é o controle dos desperdícios decorrentes das ineficiências no processo produtivo que muitas vezes podem ser evitados. Dando ao trabalho vital importância para o sistema de gerenciamento de custos vislumbrando o impacto que os desperdícios interferem no resultado da empresa.

E de grande valia ter trabalhos futuros visando uma análise detalhada de todo o processo, capacidade/produção de cada equipamento, uma análise minuciosa de todos os desperdícios buscando as suas causas.

REFERÊNCIAS

ABC Custos. Acessado em:

http://www.abcustos.org.br/texto/viewpublic?ID_TEXTO=2782 05 de novembro de 2011.

BORNIA, Antonio Cezar, **Análise Gerencial de Custos** – Aplicação em empresas modernas, 1 ed. Porto Alegre: Boockman, 2002.

DEMO, Pedro, **Metodologia científica em ciências sociais**, 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. 12 ed. São Paulo: Pearson, 2004.

IBGE, **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil: 2001** Coordenação de Serviços e Comércio. – Rio de Janeiro : IBGE, 2003.

ISATTO, Eduardo L., **Artigo O Custeio por atividades na melhoria de processos da construção civil: Uma abordagem das suas implicações sob uma perspectiva dinâmica**, São Carlos - SP, 2003.

JUNIOR, Isnard M.; CIERCO, Agliberto A.; ROCHA, Alexandre V.; MOTA, Edmarson B.; LEUSIN, Sergio; **Gestão da Qualidade**. 9º ed. Rio de Janeiro: FGV, 2008.

MARTINS, Eliseu, **Contabilidade de custos**, 9 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

Portal de Contabilidade. Acessado em:

<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/custospadrao.htm> 20 de setembro de 2011

RUARO, Dirceu Antonio, **Manual de Apresentação de Produção Acadêmica**, 2 ed. Pato Branco: Faculdade Mater Dei, 2004.

SEBRAE – SP. Acessado em:

http://antigo.sp.sebrae.com.br/principal/melhorando%20seu%20neg%C3%B3cio/orienta%C3%A7%C3%B5es/finan%C3%A7as/procctrl/custeio_absorcao_integral.aspx

15 de outubro de 2011.

União brasileira para a qualidade. Acessado em:

<http://www.ubq.org.br/conteudos/detalhes.aspx?IdConteudo=399> 25 de novembro de 2011.

Wikipédia. Acessado em:

http://pt.wikipedia.org/wiki/Wikip%C3%A9dia:P%C3%A1gina_principal 02 de dezembro de 2011.

Wikipédia. Acessado em:

http://pt.wikipedia.org/w/index.php?title=Sete_ferramentas_do_controle_de_qualidade&oldid=25027482 05 de novembro de 2011