

Tamires Mayara Wagner

Centro Universitário Católica de Santa Catarina
tamires@catolicasc.org.br

Fabiano Maury Raupp

Universidade do Estado de Santa Catarina
fabianoraupp@hotmail.com

José Tavares de Borba

Centro Universitário Católica de Santa Catarina
jttavares@gmail.com

GESTÃO DE CUSTOS EM UMA PEQUENA EMPRESA FABRICANTE DE BOLACHAS CASEIRAS

RESUMO

O objetivo do estudo consistiu em estruturar a gestão de custos em uma pequena empresa fabricante de bolachas caseiras. O estudo é do tipo descritivo, realizado por meio de um estudo de caso, com abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada nos meses de janeiro e fevereiro de 2017, através de entrevistas com o gestor e consulta a documentos disponibilizados pela empresa. Também foram realizadas visitas a empresa e observação aos processos de fabricação, visando apoiar a interpretação das informações disponibilizadas. Os dados coletados foram analisados por meio da técnica da análise descritiva. Além de apresentar a sistematização dos custos, a análise dos resultados apontou itens que podem estar gerando distorções no cálculo final do custo do produto, como a não identificação das falhas e defeitos, controle de produção com resultados imprecisos e possibilidade de redução de custos com estoques por meio do controle do consumo de matéria prima por período.

Palavras-chave: Gestão de custos. Custeio por absorção. Pequena indústria.

COST MANAGEMENT IN A SMALL BUSINESS MANUFACTURER OF COOKIES

ABSTRACT

The aim of the study was to structure cost management in a small home-made biscuit maker. The study is descriptive, carried out through a case study, with a qualitative approach. Data collection was performed in January and February of 2017, through interviews with the manager and consultation of documents made available by the company. Company visits and observation of the manufacturing processes were also carried out, in order to support the interpretation of the information provided. The data collected were analyzed using the descriptive analysis technique. In addition to presenting the cost systematization, the results analysis pointed to items that may be generating distortions in the final calculation of product cost, such as failure to identify defects and defects, production control with inaccurate results and the possibility of reducing inventory costs by controlling the consumption of raw material by period.

Keywords: Cost management. Absorption costing. Small industry.

Recebido em: 19/12/2018 - Aprovado em: 01/04/2019 - Disponibilizado em: 15/07/2019

1. INTRODUÇÃO

O processo da gestão de custos tem se tornado um instrumento importante às organizações empresariais. Pequenas, médias e grandes empresas vêm aperfeiçoando seus métodos de gestão e controle de custos, com o objetivo de se tornarem mais competitivas em um mercado sem fronteiras, e que a cada dia torna-se mais exigente e concorrido, principalmente com o aumento da importação de produtos e com o avanço nas tecnologias de informação e de manufatura. (HANSEN; MOWEN, 2001).

O crescimento dessa competitividade tem exigido dos gestores um alinhamento da gestão de custos aos objetivos empresariais, enfatizando o tempo, a qualidade e a eficiência de suas empresas, conseguindo otimizar os resultados, se inserirem em novos mercados, desenvolver novos produtos, expandir ou mesmo se manterem ativas. (SCHIER, 2006). Segundo Nakagawa (1994), algumas das ações que estão sendo tomadas neste contexto pelas empresas são: dinamizar suas operações, eliminar desperdícios, adotar um comprometimento com a qualidade total e incorporar tecnologias avançadas de manufatura.

Inseridas neste cenário estão as micro e pequenas empresas, que têm um papel expressivo na economia do Brasil, sendo responsáveis por 27% do PIB, 52% dos empregos com carteira assinada e 40% dos salários pagos. (SEBRAE 2014). Devido ao crescimento econômico dos últimos anos, as recentes crises mundiais e as políticas de inspiração liberal, o cenário exige dessas empresas uma superação de seus limites e o desenvolvimento de produtos com capacidade

competitiva para o mercado, fatores que contribuem para que a gestão de custos ganhe atenção nas decisões administrativas.

Pela necessidade de estarem atentas a essas mudanças, as pequenas empresas percebem o imperativo de se tornarem mais eficazes, adequando a gestão de custos a esta realidade. Buscando investigar algumas destas questões, propõem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como estruturar a gestão de custos em uma pequena indústria de bolachas caseiras? Para tanto, o objetivo do estudo consistiu em estruturar a gestão de custos em uma pequena empresa fabricante de bolachas caseiras. As seções seguintes desse artigo apresentam, respectivamente, o referencial teórico, os procedimentos metodológicos adotados, os resultados alcançados e as conclusões obtidas.

2. FUNDAMENTOS TEÓRICOS

2.1 Nomenclaturas dos Gastos

De acordo com Perez, Oliveira, Costa (2003), conhecer os conceitos e termos da gestão de custos é essencial para garantir que as informações possam ser utilizadas nas decisões empresariais. Segundo Megliorini (2007), compreender esses conceitos pode evitar uma equivocada interpretação e utilização dos dados. Apesar de se encontrar na literatura diversos conceitos para esses termos, nesta pesquisa serão tratados os seguintes significados: gastos, custos, despesas, perdas e investimentos.

Perez, Oliveira e Costa (2003, p. 16) definem gastos como o “consumo genérico de bens e serviços”. Gastos ocorrem a todo o momento e

em qualquer setor da empresa, tendo como exemplos a matéria-prima consumida no processo produtivo, material de expediente consumido no processo administrativo, serviços de frete no processo de venda, energia elétrica utilizada na área industrial. Segundo Schier (2006, p. 14), “esse conceito tem emprego amplo e aplica-se a todos os bens e serviços adquiridos”.

Segundo Schier (2006), o custo é um gasto, mas só reconhecido como tal, ou seja, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção para a fabricação de um produto ou execução de um serviço. Conforme Ferreira (2007, p. 19), “o principal objetivo de conhecer e dominar o custo é aumentar a competitividade da empresa através de uma metodologia que determine os custos dos itens comercializados, sua rentabilidade e viabilidade comercial e econômica”. Para Nascimento (2001), o custo é o resultado do somatório dos bens e serviços consumidos ou utilizados na produção de novos bens e serviços, traduzidos em unidades monetárias. Os custos podem ser classificados, segundo Silva e Lins (2013), da seguinte forma: custos diretos e indiretos, custos fixos e variáveis.

- a) *Custos diretos*: quando é possível a sua fácil identificação e mensuração no objeto de custo, bastando existir uma medida de consumo (quilos, horas de mão de obra etc.).
- b) *Custos indiretos*: não podem ser identificados facilmente aos objetos de custos, por exemplo: aluguel, depreciação, salário de supervisores, etc., sendo que requer a utilização de rateios para que este custo seja alocado ao produto.

- c) *Custos fixos*: são aqueles custos que não variam proporcionalmente ao volume produzido, por exemplo, o aluguel da fábrica. Neste caso, quanto maior a produção, menor o valor do custo fixo por produto, desde que não haja a necessidade de alugar um novo espaço para a fábrica. Pode-se dizer que os custos são fixos em um intervalo de tempo e dentro de determinada capacidade de produção.
- d) *Custos variáveis*: são os custos que mantêm uma relação com o volume de produção, sendo que cada unidade produzida a mais ou a menos repercute diretamente nos custos de produção. A matéria prima é um exemplo de custo variável.

Souza e Clemente (2007) apresentam a nomenclatura utilizada para descrever os níveis de agregação dos custos no processo de transformação de matérias primas em produtos acabados, típico de empresas industriais;

- a) *Custo primário*: é representado pelo o custo da matéria prima e mão de obra direta efetivamente consumidas na fabricação de um determinado produto. Este custo, algumas vezes é utilizado como critério de rateio para os custos indiretos de fabricação dos centros de custos.
- b) *Custo de transformação*: são os esforços da produção para transformar matéria prima em produto acabado, traduzidos em valores monetários. É constituído pelos custos de mão de obra direta e pelos custos indiretos

de fabricação e mede o valor agregado ao processo de produção.

- c) *Custo de produção*: representa, em determinado período, o valor de todos os bens e serviços consumidos no processo de transformação da matéria prima em produto acabado. A unidade dessa informação, quando confrontada com o preço de venda, é informar a margem-fábrica, ou seja, o lucro antes do pagamento de despesas administrativas, financeiras, comerciais e impostos. Como o preço de venda é uma variável determinada pelo mercado, esta informação permite avaliar a potencialidade do processo produtivo para gerar lucro.
- d) *Custo dos produtos fabricados*: refere-se ao custo de produção das mercadorias efetivamente acabadas no período. Trata-se de um ajustamento do custo de produção para incorporar a variação do inventário de produtos em processo. Resume-se na soma do custo de produção com o inventário inicial de produtos em processo e subtrai-se o inventário final de produtos em processo.
- e) *Custo dos produtos vendidos*: é o custo dos produtos efetivamente vendidos, à vista ou a prazo, em determinado período (custo unitário de produção multiplicado pela quantidade vendida no período).
- f) *Custos mercadológicos*: são os esforços desenvolvidos pela empresa

para criar, atender e manter a demanda de seus produtos, em expressão monetária. Exemplos: pesquisas de mercado, promoção de vendas, propaganda, salários e comissão dos vendedores, concessão de crédito, armazenagem, faturamento, transporte, cobrança, assistência técnica ao cliente.

- g) *Custos pela ótica da economia*: considera-se a concepção de projeto. Para as decisões de manter ou descartar certo produto com base em sua rentabilidade, os custos já realizados são irrelevantes ao ponto de vista da Economia. Para um produto que já está em fase de comercialização, a tentativa de recuperar os valores que ocorreram no passado, por meio de sua inclusão no cálculo de custo, somente terá validade se o mercado aceitar o preço que quer se praticar. Porém deve-se tomar cuidado, pois a estratégia de recuperação de custos pode tornar o produto menos competitivo, sendo que talvez, os custos afundados poderão ser mais facilmente recuperados mantendo-se a competitividade do produto pelo maior tempo possível.

As despesas são gastos relativos a bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas. (PEREZ; OLIVEIRA; COSTA, 2003). De acordo com Silva e Lins (2013), a despesa não se relaciona como processo produtivo, porém, é importante alertar que em muitas empre-

Essa separação entre custos e despesas pode não ser fácil, já que é comum, por exemplo, encontrar uma única parte administrativa responsável por toda a empresa, sem separação do que pertence exclusivamente a fábrica (custos) e a parte administrativa propriamente dita (despesas). Além disso, a definição entre custos e despesas depende da natureza comercial da empresa, ou seja, o gasto pode ser uma despesa em uma determinada atividade e custo em outra. Segundo Souza e Clemente (2007), tanto custos como despesas representam saídas de caixa e devem ser monitorados e controlados quando se buscam resultados.

No processo de fabricação de um produto ou execução de um serviço, é importante considerar ainda os gastos que ocorrem involuntariamente, são os gastos classificados como perdas. De acordo com Silva e Lins (2013), as perdas podem ser consideradas normais ou anormais. As perdas normais são inevitáveis e inerentes ao processo produtivo, por exemplo, a sobra de material que não pode ser utilizado. Porém, é importante que a empresa quantifique os recursos perdidos antes de distribuí-los aos produtos. As perdas anormais, de acordo com Perez, Oliveira e Costa (2003), são apropriadas diretamente ao resultado do período em que ocorrem. São exemplos de perdas anormais: material com prazo de validade vencido, gastos incorridos em períodos de paralização de produção devido à falta de insumos, problemas com equipamentos, greves, enchentes, inundações, sinistros etc.

De acordo com Souza e Clemente (2007, p. 09), investimento refere-se ao gasto necessário para manter a empresa competitiva ou para posicioná-la em um patamar mais rentável. “Com o

intuito de assegurar um fluxo contínuo de remuneração para os proprietários do capital, a empresa destina parte de seus lucros para implementar novas estratégias que possam gerar mais lucros no futuro”. Estes investimentos podem ser destinados em pesquisa e desenvolvimento, novas tecnologias de produção, novos processos, novas formas de gestão, novas arquiteturas organizacionais etc.

2.2 Gestão de Custos em Empresas Industriais

A moderna gestão de empresas visualiza os custos de uma forma ampla, ou seja, ao longo de toda cadeia de valor da empresa. (SOUZA; CLEMENTE, 2007). Segundo Schier (2006), a gestão de custos é uma ferramenta indispensável no contexto empresarial e é o fator que pode contribuir para vantagem às organizações no sentido de se tornarem competitivas.

Segundo Megliorini (2007), gerir custos, resumidamente, trata-se de um conjunto de técnicas e métodos para planejamento, avaliação e aperfeiçoamento dos bens e/ou serviços da empresa, e tem como finalidade fornecer informações que as empresas necessitam para agregar valor, qualidade e oportunidade que os clientes almejam. É importante conscientizar os gestores dos riscos de não possuírem um gerenciamento de seus custos. Algumas das consequências são: o desconhecimento do lucro por produto fabricado, venda de produtos com lucro abaixo do necessário, aplicação do capital de giro ineficiente através de estoques de produtos com baixa rentabilidade, falta de conhecimento dos custos das atividades da empresa, dificuldade da empresa na redução de custos, diminuição do lucro, da produtividade

e da rentabilidade e ameaça a sobrevivência da organização. (MARQUES, 2009).

Uma eficiente gestão de custos requer um envolvimento de toda equipe e a conscientização desta acerca do seu funcionamento. (PEREZ; OLIVEIRA; COSTA, 2003). De acordo com Hansen e Mowen (2001), os gestores devem ser capazes de determinar a curto e longo prazo os custos de atividades e processos, assim como os custos de produtos e serviços. O conhecimento destes custos é fundamental para empresas engajadas em tarefas como a melhoria contínua, a administração da qualidade total, a gestão ambiental, o aumento da produtividade e a gestão estratégica.

Para Bornia (2002), o aumento da concorrência tem transformado os sistemas produtivos das empresas. Anteriormente, as empresas produziam poucos artigos, em grandes lotes, com alto volume de produção. Hoje, o ambiente exige uma grande flexibilidade na produção, ou seja, existe a necessidade produtos com diversos modelos, feitos em prazos curtos. Essas exigências fazem com que a produção seja realizada em prazos pequenos e com alta qualidade.

Esse novo ambiente econômico, principalmente o de manufatura, vem exigindo abordagens inovadoras para a mensuração do desempenho. Abordagens como o *just-in-time*, a teoria das restrições, e também a automação industrial, permitiram as empresas aumentar a qualidade, reduzir estoques, eliminar desperdícios e reduzir custos. O impacto da evolução dessas tecnologias e práticas de manufatura na gestão de custos é significativo, e tem afetado também os sistemas de custeio de produtos, sistemas de controle, alocação, gestão de estoque, estrutura de custos,

orçamentos de capital, custeio variável e outras práticas contábeis. (HANSEN; MOWEN, 2001).

A gestão de custos pode auxiliar as empresas nos controles e nas tomadas de decisões. “No que se refere ao controle, os custos podem, por exemplo, indicar onde podem estar ocorrendo problemas ou situações não previstas, por meio de comparações com padrões e orçamentos. Informações de custos são também úteis para fornecer subsídios a diversos processos decisórios importantes à administração das empresas”. (BORNIA, 2002, p. 36).

Conforme Silva e Lins (2013), na atual economia de concorrência livre, aumentos de preços repercutem de forma negativa no volume de vendas, forçando os gestores a buscar de forma continuada a redução de custos, na tentativa de aumentar a lucratividade. Os autores também reforçam a informação de que os preços dos bens e serviços não são determinados apenas pelos custos, mas principalmente pelo mercado, entretanto, um adequado sistema de apuração de custeio permite uma correta apuração de custos para fins contábeis e principalmente, gera dados confiáveis para o processo de tomada de decisão.

Para Souza e Clemente (2007), as informações de custos devem ser utilizadas com a finalidade de se implementar estratégias que criem e mantenham vantagens competitivas para a empresa. Perez, Oliveira e Costa (2003) citam as duas principais formas genéricas que as organizações podem desenvolver para sustentar suas vantagens competitivas: baixo custo e diferenciação. A estratégia de baixo custo em relação aos concorrentes pode ampliar a participação da empresa no mercado, se a qualidade não for prejudicada. A diferenciação é abordada através da

oferta de produtos nos quais os clientes possam perceber, valorizar e estar sempre dispostos a adquirir o produto devido ao fator diferencial. A diferenciação pode implicar a fidelidade a marca, pode ser relacionada com a qualidade dos serviços prestados, ou também, em relação à qualidade e status do produto.

2.3 Custeio por Absorção

Para que o sistema de custos possa produzir dados confiáveis para a tomada de decisão, também é imprescindível escolher o método correto para os cálculos de custos. É necessário observar se o sistema condiz com a realidade competitiva atual da empresa e se ele absorve a situação vivenciada pela organização. Megliorini (2007) reforça que apenas elaborar planilhas, lançar valores e realizar uma série de cálculos não significa que está se operando um sistema de custeio, e sim, fazendo cálculos cujos resultados não atendam às demandas dos gestores com vistas à tomada de decisões.

Segundo Hansen e Mowen (2001), o objetivo de um sistema de custos é melhorar o valor recebido pelo cliente, adequando bens e serviços às suas necessidades e superando as expectativas dos mesmos. A adequada gestão de um sistema de custeio deve ter como resultados a manutenção da qualidade, preços acessíveis, competitivos e um baixo custo pós-compras, melhorando os lucros ao fornecer esse valor. Para Martins (1945, p. 218) “o importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços”.

De acordo com Perez (2003), o custeio por absorção é derivado de um sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20, conhecido por RKW (*Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit*). Por esse sistema, todos os custos e despesas gerados no período eram rateados e apropriados à produção. Na época as despesas administrativas, comerciais e financeiras não eram relevantes, pois todos os esforços eram direcionados à produção. Segundo Martins (1945), o custeio por absorção não é um princípio contábil, mas uma metodologia decorrente dele. Outros critérios diferentes têm surgido ao longo do tempo, mas este ainda é adotado pela Contabilidade de Custos, portanto, é utilizado em muitos países para fins fiscais. Souza e Clemente (2007, p. 76) afirmam que o custeio por absorção é “o sistema de custeio mais utilizado para monitorar a eficiência de processos em termos de volume, tempo e custos”.

Conforme Souza e Clemente (2007), o custeio por absorção decorre do pensamento taylorista, onde se pressupõem que quase tudo pode ser mensurado e controlado. Admite-se que os recursos consumidos direta ou indiretamente integrem o custo do produto. Segundo Marques (2009), para os cálculos, consideram-se todos os custos fixos e variáveis, portanto, de acordo com alguns critérios de distribuição, de uma forma ou de outra, todos os custos são atribuídos aos produtos. Os custos variáveis como matéria prima, mão de obra e comissões diretas atribuídos aos custos dos produtos, somente existem quando a unidade for produzida e vendida. Quanto aos critérios de distribuição (rateio) dos custos fixos, podem ser das seguintes formas: em função do volume dos produtos vendidos no período, em

função da quantidade dos produtos fabricados no período, em função das horas trabalhadas no período e em função de uma relação entre custos diretos e indiretos, por exemplo. Quando a empresa produz apenas um produto, não há necessidade de rateio dos custos indiretos, considerando que todos os custos são classificados com diretos.

Segundo Santos (2009), a principal desvantagem do sistema de absorção é a ferramenta de rateio dos custos fixos, pois sempre haverá um componente arbitrário, que distorce os resultados apurados, podendo penalizar alguns produtos ou beneficiar outros, gerando dificuldades nas tomadas de decisões gerenciais. Souza e Clemente (2007) alertam que o sistema de custeio por absorção não revela alguns custos que a globalização colocou em evidência, por exemplo: custos de oportunidade do não atendimento de pedidos especiais, custos da ausência de conformidade, custos ambientais e custos sociais.

Para Nascimento (2001, p. 58), o método de custeio por absorção pode apresentar as seguintes vantagens: agregação ao produto final de todos os custos fixos indiretos de atividades ligadas ao processo produtivo, formação do valor de estoques e custos mais próximos a realidade e “determinação do custo final da produção, agregando os valores que direta e indiretamente são componentes indissolúveis e fazem parte do processo produtivo, ora envolvendo atividades afins, ora de apoio a produção”.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Uma pesquisa, de acordo com Samara e Barros (2004), é constituída por projetos formais

que tem como objetivo a obtenção de dados de forma empírica, sistemática e objetiva para a solução de problemas. De acordo com Zikmund (2006, p.3), o processo de pesquisa “inclui a especificação de como a informação é desejada, o desenho do método de coleta da informação, o gerenciamento e a implementação da coleta de dados, a análise dos resultados e a comunicação das descobertas e suas implicações”.

Para atingir o objetivo proposto nesta pesquisa, adotou-se um estudo do tipo descritivo, que tem o objetivo de facilitar a compreensão e interpretação de dados brutos, sendo que o primeiro estágio da análise é composto pela descrição, observação e registro. (ZIKMUND, 2006). A forma de abordagem do problema pode ser considerada qualitativa, pois segundo Virgillito (2010, p.1), “as técnicas de pesquisa qualitativa são muito importantes quando se pretende entender melhor algum assunto sobre o qual não se tem conhecimento prévio suficiente ou para explorar conceitos pouco estudados ou novas ideias”. A estratégia metodológica adotada foi o estudo de caso, que se caracteriza pela análise profunda e intensa do assunto ou grupo, permitindo o conhecimento amplo e detalhado do evento. (FACHIN, 2006).

O objeto de investigação consistiu em uma empresa de pequeno porte do segmento alimentício, situada na cidade de Corupá, Estado de Santa Catarina. A coleta de dados foi realizada nos meses de janeiro e fevereiro de 2017, através de entrevistas com o gestor e consulta a documentos disponibilizados pela empresa. Também foram realizadas visitas a empresa e observação aos processos de fabricação, visando apoiar a interpretação das

informações disponibilizadas. Os dados coletados foram analisados por meio da técnica da análise descritiva.

4. RESULTADOS

4.1 Apresentação da Organização

A empresa objeto de estudo é uma indústria do ramo alimentício que tem como foco principal a produção de bolachas caseiras. Localizada na cidade de Corupá, Estado de Santa Catarina, atua na região norte de Santa Catarina e região metropolitana de Curitiba. Foi fundada há 21 anos e conta atualmente com 35 colaboradores e mais 10 vendedores autônomos. O modelo de gestão adotado é familiar e centralizado nas decisões tomadas pela gerência da organização. A empresa possui, historicamente, como principal foco a qualidade de seus produtos e suas raízes caseiras, produzindo 26 produtos diferentes, sendo que alguns deles possuem processos de produção semelhantes ou idênticos. A gestão e os controles de custos foram implantados recentemente, devido à preocupação em relação às mudanças econômicas atuais e ao crescimento não estruturado da organização.

Os produtos fabricados são perecíveis e possuem, em média, 90 dias de validade. A matéria prima exige um armazenamento controlado, portanto, não são adquiridos grandes lotes de insumos. Para o processo de compras, uma vez a cada semana, um funcionário faz o levantamento e conferência dos produtos em estoque e passa para o setor administrativo da empresa, que efetiva as compras. É realizado o controle e registro da matéria prima comprada e

recebida, porém, não há apontamentos com as quantidades de insumos consumidos por período.

A produção é realizada de acordo com a entrada de pedidos, e a programação é realizada com dois dias de antecedência, com foco na redução de custos de *set-up*. Há um registro de quantidades produzidas diariamente, feito na etapa de preparação da massa (início do processo), porém não são consideradas as perdas normas (quebras e desperdícios) e nem as variações que podem ocorrer durante o processo. A produção é dividida entre os seguintes setores: preparação da massa (seleção e pesagem de matéria prima, misturar/amassar na máquina, descanso); modelagem; forneamento e/ou fritura; acabamento (quando existente); embalagem inicial (empacotar, pesar); embalagem final (selar, encaixotar); estoque e expedição.

Quando existe a quebra de bolachas durante o processo de produção, ou uma falha que comprometa a qualidade final do produto, com o objetivo de diminuir os custos a empresa faz a venda desses produtos como de segunda linha. A venda é realizada nas dependências da empresa, o preço de venda é reduzido e os clientes ficam cientes dos defeitos dos produtos. Conforme citado anteriormente, não existe um controle do volume desses defeitos. De acordo com Bornia (2002), a identificação e eliminação dos desperdícios ocorridos durante o processo produtivo é essencial no gerenciamento das organizações, devido ao alto nível de especialização e competência exigida nas atividades da empresa. “Neste sentido, um sistema que permita a identificação e quantificação sistemática dos desperdícios de

uma empresa, é, sem dúvida, útil para auxiliar o processo de análise e melhoria da eficiência interna dos processos produtivos, tornando-se uma poderosa ferramenta de apoio gerencial. (BORNIA, 2002, p.33). Recomenda-se, no caso da empresa pesquisada, que seja feito um controle das falhas por meio de pesagem do montante acumulado no dia e separação por sabor. Assim, pode-se apontar qual o produto apresenta mais falhas e requer medidas de correções.

Observando-se o ciclo produtivo e as informações já descritas, sugere-se um controle de produção ao final do processo, executado na etapa de selagem e encaixotamento, uma vez que todo produto, sem exceção, passa por essa etapa. Esse registro pode ser executado pelo próprio operário, apontando o número de caixas seladas de cada produto. Essa informação apontará a produção realizada, distinguindo dos produtos com falhas e defeitos. Esses dados também podem ser utilizados posteriormente como base de rateio na formação do custo do produto e para comparar o volume de produção com outros períodos. O processo de vendas é realizado com vendedores autônomos, que compram e coletam o produto no estoque da empresa. Essa estratégia de venda foi adotada pela organização desde a sua fundação, com o intuito de não gerar grandes volumes de devoluções de produtos, já que neste setor de atuação é comum a solicitação de troca de produtos que passam do prazo de validade ou que são danificados no processo de venda direto ao consumidor. Considerando que a empresa efetiva apenas 1% de trocas para os vendedores, estes são mais cautelosos em suas vendas, o que aparentemente não acontece em

empresas que possuem um sistema de venda direta com vendedores comissionados.

4.2 Sistematização dos Custos

Em relação aos cálculos de custos, as informações são armazenadas e contabilizadas através de planilhas eletrônicas, desenvolvidas pela própria gestão da empresa. Através de conversas e consultas a estes documentos, verificou-se que o levantamento de informações ocorre por meio das seguintes etapas:

Etapa 1: a tabulação dos gastos ocorre diariamente, sendo divididos nas seguintes categorias: gastos administrativos com funcionários; gastos financeiros; energia; material escritório e gastos administrativos; serviços terceirizado de contabilidade; internet e telefone; marketing; conservação e manutenção da empresa e equipamentos; materiais de limpeza, higiene, EPIs e uniformes; bonificações e brindes; aquisição de equipamentos e/ou materiais para uso no processo de produção; devoluções/perdas de produtos e seguros;

Etapa 2: após o levantamento das informações na primeira etapa, são realizadas as somas de cada item durante o período de 12 meses para o cálculo da média mensal destes. Essa informação será utilizada, posteriormente, para a composição dos custos fixos dos produtos;

Etapa 3: Elaboração de uma ficha técnica por produto, contendo informações como: descrição do produto, variedade e quantidade de matéria prima e embalagens utilizadas e mão de obra direta consumida;

Etapa 4: cálculo do valor hora da mão de obra: soma dos gastos com mão de obra: produção, limpeza e organização, almoxarife e expedição, administração da produção e escritório, dividida pelo total

de horas trabalhadas por setor, mais encargos. Como todos os funcionários acabam fazendo funções de limpeza e organização diariamente, a empresa optou em usar o salário médio da produção como parâmetro dos cálculos desse setor. O cálculo do valor de mão de obra é representado por meio da Tabela 1.

Tabela 1 - Custo hora da mão de obra

Setor	Média/Hora	Salário	Encargos	Total	Horas	Custo Hora
Produção	6,54	28349,80	8221,44	36571,24	3280	11,18
Limpeza/Organização	6,54	4316,40	1251,76	5568,16	492	11,32
Almoxarife/Expedição	6,54	2877,60	834,50	3712,10	328	11,32
Administração da Produção	10,99	4835,60	1402,32	6237,92	328	19,02
Administração	11,71	7725,60	2240,42	9966,02	492	60,77

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Etapa 5: tabulação do valor da matéria prima, onde é acrescido um percentual médio, considerando possíveis perdas de insumos, como evaporação no caso da matéria prima, ou defeitos no caso das embalagens. Não há uma rotina de atualização dos valores de matéria prima (que podem sofrer variações diárias), apenas quando se percebe uma alteração

significativa no preço da aquisição é que a empresa faz a atualização desses valores para recalcular o custo final do produto.

Etapa 6: cálculo do custo fixo por produto. Nesta etapa a empresa utiliza como base dos rateios a média de produção mensal por produto. Por meio da Tabela 2 demonstra-se o exemplo de um determinado produto.

Tabela 2 - Custo fixo por produto

Custos fixos		Produto 1
Gastos financeiros	R\$ 692,56	R\$ 40,17
Energia	R\$ 2000,00	R\$ 116,00
Gastos administrativos	R\$ 2648,87	R\$ 153,63
Contabilidade	R\$ 1433,08	R\$ 83,12
Internet/fone	R\$ 550,81	R\$ 31,95
Marketing	R\$ 191,74	R\$ 11,12
Manutenção/conservação	R\$ 1504,92	R\$ 87,29
Limpeza/higiene/ele	R\$ 741,43	R\$ 43,00
Salários administração da produção	R\$ 6237,92	R\$ 361,80
Salário escritório	R\$ 9966,02	R\$ 578,03
Médio salário limpeza/organização	R\$ 5568,16	R\$ 322,95
Médio salário almoxarife/expedição	R\$ 3712,10	R\$ 215,30
Honorários da diretoria	R\$ 6000,00	R\$ 348,00

Colaboradores	R\$ 2713,02	R\$ 157,36
Bonificações/brindes	R\$ 84,22	R\$ 4,88
Trocas/devoluções	R\$ 1500,00	R\$ 87,00
Seguro empresarial	R\$ 117,21	R\$ 6,80
Médios totais custos fixos	R\$45662,07	R\$ 2648,40
Média produção mensal (kg)		R\$ 3490,42
Custo fixo por produto		R\$ 0,76

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Etapa 7: Nesta última fase são calculados os valores previamente levantados, adicionando-se outros custos de produção, impostos e o percentual de lucro desejado. No setor de fornecimento a energia utilizada é o gás natural. Como a empresa não tem controle de quanto cada equipamento consome, não é possível definir quanto este custo representa em cada produto. A solução encontrada foi adicionar ao cálculo de custos o item “outros custos de produção”, onde é considerado um percentual que representa o consumo do gás natural. É importante detalhar que o levantamento das informações para a

composição do cálculo do custo é realizado baseando-se em uma quantidade média de produção por “receita”, ou seja, são considerados os ingredientes que ao final do processo tenham um rendimento médio de determinada quantidade de pacotes de bolachas. No caso do produto exemplificado na Tabela 3 (também utilizado na Tabela 2), observa-se na terceira coluna uma quantidade de insumos e mão de obra para a fabricação de aproximadamente 30 unidades do produto, já a quarta coluna apresenta o valor por unidade produzida.

Tabela 3 - Ficha técnica do produto

	Descrição	Quantidade	Unitário
Matéria prima	Margarina	2	R\$ 9,38
	Açúcar	3	R\$ 7,04
	Amendoim	1	R\$ 18,23
	Fermento	0,16	R\$ 1,88
	Essência de baunilha	0,08	R\$ 0,60
	Ovos	0,75	R\$ 4,21
	Farinha de Trigo	5	R\$ 6,79
	Fécula de Mandioca	1	R\$ 1,97
	Sal	0,01	R\$ 0,01
	Valor total		R\$ 50,11
	Valor unitário	300 gramas	R\$ 1,67
Embalagem	Descrição	Quantidade	Unitário
	Caixa Papelão	1	R\$ 3,29
	Plástico	30	R\$ 1,48
	Etiqueta Padrão	30	R\$ 1,12
	Valor total		R\$ 5,88
	Valor unitário	300 gramas	R\$ 0,20
Mão de obra	Descrição	Quantidade	Unitário
	Empacotar, pesar e fechar	0,75	R\$ 0,145
	Moldar massa	0,64	R\$ 0,245

	Pesar e amassar	0,20	R\$ 0,038
	Valor total		R\$ 0,428
	Valor unitário	300 gramas	R\$ 0,43
Custos Fixos	Valor total		R\$ 0,76
	Valor unitário	300 gramas	R\$ 0,76
Outros gastos e adições	Descrição		Percentual
	Simples Nacional		10,54%
	Outras despesas		5,00%
	Lucro		10,00%
	Total		25,54%
Preço de venda			R\$ 4,10

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Após as etapas apresentadas, a empresa determina o custo final de cada produto e pode simular o preço de venda. Contudo, algumas questões podem ser revistas pelos gestores. As informações referentes à mão de obra direta não são atualizadas com frequência, sendo o último cálculo realizado há mais de dois anos. Para que possam utilizar tais informações, recomenda-se recalcular os tempos de mão de obra direta consumidos no processo, pois esses podem ter alterações neste longo período. Para tanto, é necessário cronometrar cada processo, verificando as atividades. A verificação do consumo de gás por equipamento também apontaria com maior acurácia o custo deste item, podendo realizar comparativos com outras opções de fontes de energias, talvez mais rentáveis. A gestão de custos da empresa resume-se atualmente aos cálculos dos custos dos produtos. Decisões de investimentos, mudanças no portfólio e outras decisões gerenciais são realizadas através de critérios que não são baseados nos dados gerados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O gerenciamento de custos nas empresas vem se mostrando fator determinante para que as organizações conquistem novos mercados ou

mesmo se mantenham em atividade. Pequenas empresas são afetadas diretamente pelas mudanças no cenário econômico, principalmente quando se trata da alta competitividade imposta pelas médias e grandes indústrias. Nesse sentido, a gestão de custos torna-se uma aliada para sua sobrevivência e crescimento, pois quando utilizada de forma eficaz, fornece dados que possibilitam a redução de custos, estratégias mercadológicas, opções de investimentos, diferenciais que podem contribuir para o alcance dos resultados almejados.

Para tanto, o objetivo do estudo consistiu em estruturar a gestão de custos em uma pequena empresa fabricante de bolachas caseiras. A análise dos resultados apontou itens que podem estar gerando distorções no cálculo final do custo do produto, como a não identificação das falhas e defeitos e o controle de produção com resultados imprecisos. Também se notou a possibilidade de redução de custos com estoques por meio do controle do consumo de matéria prima por período.

Da mesma forma, foi observado a empresa não utiliza as informações de custos nas decisões gerenciais, por exemplo, nas decisões relacionadas à retirada de produtos do portfólio, investimentos ou promoções. Este fato ocorre, pois não existe efetivamente uma rotina de

custos e algumas informações não são atualizadas com frequência, o que resulta na insegurança do gestor e falta de confiabilidade nos dados gerados. Constatou-se a necessidade do acompanhamento de forma padronizada das informações e cálculos de custos.

REFERÊNCIAS

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos**: aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.

FACHIN, O. **Fundamentos da metodologia**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA, J. A. **Custos industriais**: uma ênfase gerencial. São Paulo: STS, 2007.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MEGLIORINI, E. **Custos**: análise e gestão. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

PEREZ JUNIOR, H.; OLIVEIRA, L. M. de; COSTA, R. G. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMARA, B. S.; BARROS, J. C. de. **Pesquisa de marketing**: conceitos e metodologia. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

SANTOS, M. L. dos. **Finanças**: fundamentos e processos. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2009.

SCHIER, C. U. da C. **Gestão de custos**. Curitiba: Ibpex, 2006.

SEBRAE. **Portal SEBRAE: Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Acesso em 15 jan. 2017. Disponível em <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>

SILVA, R. N. S.; LINS, L. dos S. **Gestão de custos**: contabilidade, controle e análise. São Paulo: Atlas, 2013.

SOUZA, A.; CLEMENTE, A. **Gestão de custos**: aplicações operacionais e estratégicas: exercícios resolvidos e propostos com utilização do excel. São Paulo: Atlas, 2007.

VIRGILLITO, S. V. (Org.). **Pesquisa de marketing**: uma abordagem quantitativa e qualitativa. São Paulo: Saraiva, 2010.

ZIKMUND, W. G. **Princípios da pesquisa de marketing**. São Paulo: Thomson, 2006.

Tamires Mayara Wagner

Bacharel em Administração pelo Centro Universitário Católica de Santa Catarina.

Fabiano Maury Raupp

Doutor em Administração pela Universidade Federal da Bahia (UFBA).

José Tavares de Borba

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)
