

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTO PARA
UMA EMPRESA DE ARTIGOS DE COURO: UM
ESTUDO DE CASO DA COURO PELES LTDA**

FABIANO BITTENCOURT

Florianópolis
Dezembro de 1999

PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTO PARA UMA EMPRESA DE ARTIGOS DE COURO: UM ESTUDO DE CASO DA COURO PELES LTDA

Autor: Acadêmico **Fabiano Bittencourt**

Esta Monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de ...10..... atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominadas.

Florianópolis, 26 de novembro de 1999.


Prof.^a M.Sc Maria Denize Henrique Casagrande
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca examinadora:


Presidente: Prof.^a Ilse Maria Beuren, Dr.^a


Membro: Prof. M.Sc Altair Borgert


Membro: Prof. M.Sc Joisse Antônio Lorandi

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	v
LISTA DE QUADROS	vi
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Tema e problema	1
1.2. Objetivos	2
1.3. Justificativa	2
1.4. Metodologia da Pesquisa	4
1.5. Organização do Estudo	5
1.6. Limitações da Pesquisa	5
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	7
2.1. Classificação dos Custos	7
2.2. Métodos clássicos de custeio	8
2.2.1. Custeio por absorção	9
2.2.2. Custeio direto ou variável	10
2.3. ABC ou custo baseado em atividade	11
2.3.1. Histórico	11
2.3.2. O uso do ABC	11
2.3.3. Conceituação do ABC	12
3. PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO	15
3.1. Apresentação da empresa em análise	15
3.2. Descrição do processo produtivo	17
3.2.1. Departamento de estoque de matéria-prima	17
3.2.2. Departamento de corte do couro	17
3.2.3. Departamento de colante	18
3.2.4. Departamento de corte do forro	18
3.2.5. Departamento de separação	18
3.2.6. Departamento de costura	18
3.2.7. Departamento de estoque de produto acabado	19
3.2.8. Departamento de manutenção	19
3.2.9. <i>Lay out</i> do setor de produção da fábrica	19

3.3. Proposta de um sistema de custo para a Couro Peles Ltda.....	20
3.3.1. Atividades.....	20
3.3.2. Recursos.....	21
3.3.3. Direcionadores.....	23
3.3.3.1. Direcionadores de Recursos	23
3.3.3.2. Direcionadores de Atividades.....	24
3.3.4. Alocação de recursos e atividades	24
3.3.4.1. Recursos consumidos por atividades	24
3.3.4.2. Atividades consumidas por produtos.....	25
3.3.4.3. Atividades consumidas por materiais	26
3.3.4.4. Recursos diretamente consumidos por produtos	26
3.3.5. Cálculo dos Custos totais.....	27
4. CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	28
5. BIBLIOGRAFIA	30

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Fluxo de apropriação dos CIF's no custeio por absorção	9
Figura 2 - <i>Lay out</i> do setor de produção da fábrica	19

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Planilha para cálculo do custo de um dos produtos da empresa.....	16
Quadro 2 - Lista de Atividade	20
Quadro 3 – Lista de Recursos.....	21
Quadro 4 – Lista de Direcionadores	23
Quadro 5 – Relação de Recursos e seus direcionadores.....	25
Quadro 6 – Relação de atividades e seus direcionadores	26
Quadro 7 – Relação de atividades e seus direcionadores	26
Quadro 8 – Relação de Recursos e seus direcionadores.....	26
Quadro 9 – Cálculo dos Custos Totais.	27

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo busca definir as diretrizes que orientam este trabalho. Primeiramente discorre sobre o tema e o problema deste estudo, e apresenta os objetivos e a justificativa. Logo após, expõe a organização do estudo e a metodologia, além das limitações a que está sujeito este estudo.

1.1. Tema e problema

O mercado mundial está sofrendo constantes modificações, decorrentes dos avanços tecnológicos e em função de novas mentalidades sobre um mundo global. Nesse sentido, os governos estão eliminando cada vez mais as barreiras para importações e exportações. Como consequência, as empresas, de diferentes lugares no mundo, disputam mercados comuns. Sendo assim, para uma empresa se manter no atual mercado, é indispensável que invista em fatores como qualidade, agilidade e preços competitivos.

A política econômica brasileira busca acompanhar as mudanças globais. Também nas organizações há mudanças de mentalidade, fazendo com que se adaptem ao novo mercado ou se extingam por não conseguir acompanhar a competitividade do mercado.

Neste sentido, para que uma empresa se torne competitiva é necessário que tenha dados precisos sobre suas atividades. Dados estes que devem ser levantados e mensurados pela contabilidade, de forma a ter utilidade para os gestores da empresa. As informações geradas devem servir de suporte na gestão da produção, administração geral, vendas, e quando necessário, na reengenharia dos processos de uma empresa.

A Contabilidade é uma ciência e tem como objetivo mensurar o patrimônio das entidades, o qual é objeto de seu trabalho e estudo.

A Contabilidade de Custos é uma das especializações da Contabilidade. Ela tem a sua origem na Contabilidade Financeira, tendo como finalidade inicial avaliar os estoques das organizações. Recentemente, a Contabilidade de Custos ampliou sua área de atuação, isto é, não se restringindo apenas à avaliação de estoques, mas procurando gerar informações que dão suporte no controle das atividades empresariais e no processo de tomada de decisões.

Portanto, uma empresa que, para se manter no mercado, tenha de implementar políticas de investimento, custos e outras, é fundamental possuir um sistema de custo que dê suporte a tais políticas de gerenciamento e novos investimentos.

Devido a estes fatores, este trabalho se constitui em um estudo de um sistema de custos para uma fábrica de artigos em couro. Assim, o problema que este estudo busca explorar é identificar um sistema de custos adequado para uma fábrica de artigos em couro.

1.2. Objetivos

O objetivo geral deste trabalho consiste no desenvolvimento de um sistema de custos que possa ser aplicado a uma fábrica de artigos em couro.

Para isso, têm-se os seguintes objetivos específicos:

- caracterizar o processo produtivo da empresa;
- indicar um método de custeio que possa ser aplicado;
- especificar as unidades de acumulação de custos;
- identificar bases de alocação dos custos indiretos;
- evidenciar o custo de produção do produto através de um sistema de custos.

1.3. Justificativa

Atualmente, existem muitas variáveis que as empresas devem ter ciência antes de tomar decisões. Estas variáveis podem ser classificadas em variáveis externas (sobre as quais a empresa não tem controle) e variáveis internas (as quais a empresa pode controlar).

As variáveis externas são de grande importância para a empresa, mas não podem ser alteradas pela empresa, pois consistem de leis, políticas, mercado, culturas, etc.. Portanto, as empresas devem se adequar às variáveis externas e controlar da melhor forma possível as variáveis internas.

As atuais leis e políticas utilizadas pelo governo são dirigidas para a abertura do mercado e globalização da economia brasileira, provocando, por consequência,

uma maior concorrência no mercado nacional e exigindo maior competitividade das empresas nacionais.

Nos dias de hoje, mais do que nunca, o mercado é que determina qual o valor de venda dos produtos. Cabe à empresa avaliar se tem condições de vender seus produtos ao valor que o mercado exige. Para tomar essa decisão, a empresa deve ter um sistema de custos adequado às suas características e que apresente seu resultado com rapidez, pois a demora na resposta pode causar a perda de um cliente.

Um sistema de custos, além de dar informações, como a viabilidade de produção ou não de um determinado produto, pode também propiciar uma melhor visualização de onde e porque certos gastos são incorridos durante a produção, ou seja, informações sobre variáveis internas.

As variáveis internas, tais como produto, preço, esforço promocional, venda, devem ser cuidadosamente observadas e manipuladas, conforme a situação em que se encontra a empresa.

É clara a ligação entre as variáveis internas e o custo. Só que, para a empresa ter com precisão o custo de cada produto, ela necessita de um sistema de custos adequado.

A Contabilidade de Custos, com seus sistemas de custos, é um forte instrumento no auxílio às tomadas de decisões e no controle, pois oferece aos gestores dados quantitativos e qualitativos sobre a produção. Com informações qualitativas e quantitativas sobre a produção, pode-se: reorganizar o mix de produção, rever certos processos de produção, verificar o custo de cada produto, o tempo de produção por produto etc.; sendo que todas poderão auxiliar nas políticas internas da empresa.

Para obter estas informações, a Contabilidade de Custos se utiliza de sistemas de custos, que são formas diferentes de organizar e relacionar com a produção os gastos incorridos durante a produção de um produto.

Há vários métodos de custeio, entre eles os métodos considerados clássicos, tais como, o custeio por absorção e o custeio direto ou variável, além de métodos mais recentes, como o ABC – *Activity Based Costing* (Custo Baseado em Atividade), que tem o objetivo de suprir necessidades de uma acurácia maior dos gastos da empresa.

1.4. Metodologia da Pesquisa

Uma das principais diferenças entre o homem e os animais é o fato de os homens serem racionais. A racionalidade dos homens os leva a querer justificar os fatos que os cercam. Este impulso de querer justificar os fatos que os cercam, unidos à curiosidade, uma outra característica marcante do homem, faz com que o homem comece a, cada vez mais, querer explicar as coisas que o cerca e organizar suas descobertas.

O objetivo de organizar suas pesquisas é para que outras pessoas possam consultá-las, estudá-las, contestá-las, dar continuidade ou elaborar novos conceitos.

Surge então o conhecimento científico, que é, conforme LAKATOS e MARCONI (1992: p. 13), “transmitido por intermédio de treinamento apropriado, sendo um conhecimento obtido de modo racional, conduzido por meio de procedimentos científicos. Visa explicar ‘por que’ e ‘como’ os fenômenos ocorrem, na tentativa de evidenciar os fatos que estão correlacionados, numa visão mais globalizante do que a relacionada com um simples fato”.

O conhecimento científico tem seus métodos de organizar o conhecimento. Um dos métodos é a pesquisa, que tem várias definições e, segundo LAKATOS e MARCONI (1990: p. 16), “tem importância fundamental no campo das ciências sociais, principalmente na obtenção de problemas coletivos.”

Várias são as modalidades de trabalhos científicos, entre eles os relatórios de pesquisa, dissertação, monografia, tese, artigo científico e resenha crítica.

Este estudo consiste em uma monografia que LAKATOS e MARCONI (1990: p. 16) definem como sendo “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina.”. O sentido etimológico do termo monografia, segundo SAVADOR (1981: p.32), é “*monos* (um só) e *grafein* (escrever): estudo por escrito de um único tema específico.”.

O modelo a ser utilizado nesta monografia é o de um estudo de caso, pois trata-se de um estudo da fábrica de artigos em couro, Couro Pele, e só a ela se aplica. Um estudo de caso, para GOODE e HATT (1973: p.398), é como “uma técnica particular de obter dados, é um modo de organizar os dados em termos de uma determinada unidade

escolhida como a história de vida do indivíduo, a história de um grupo, ou um processo social delimitado”.

CARMO NETO (1996: p. 377) afirma que o estudo de caso tem como objetivo “fazer com que casos reais da vida profissional sejam analisados concretamente, a fim de que o estudante, ao se tornar um profissional, domine com eficiência, destreza, sabedoria e perícia os conhecimentos e os instrumentos que aprendeu a usar no período acadêmico.”

Desta forma, com este estudo de uma indústria de artigos em couro será possível verificar, de forma prática, as teorias estudadas durante o curso e de averiguar sua aplicabilidade.

1.5. Organização do Estudo

Com o intuito de facilitar o entendimento e alcançar os objetivos estabelecidos, este estudo foi dividido em três capítulos, que se subdividem em seções.

O primeiro capítulo se destina a introdução deste estudo, onde é feita a apresentação desta monografia da seguinte forma: tema e problema, objetivos, justificativa, metodologia da pesquisa, organização do estudo e limitações da pesquisa.

O segundo capítulo traz uma revisão bibliográfica, onde são descritos os principais métodos de custeio e sua aplicabilidade.

O terceiro capítulo tem a finalidade de apresentar as características relevantes da empresa estudada, bem como, identificar seus processos, atividades, recursos e direcionadores e sugerir uma proposta de um método de custeio.

Além dos três capítulos, também são apresentadas a conclusão e as recomendações para futuras pesquisas e a bibliografia que consubstancia o presente estudo.

1.6. Limitações da Pesquisa

Este estudo apresenta algumas limitações, por depender de informações baseadas em entrevistas e conversas com funcionários da empresa e estes estarem sujeitos a esquecimentos, tendências ou omissões.

Uma outra limitação é o fato de este estudo realizar uma revisão sobre os métodos de custeio clássicos e o sistema ABC, sem a pretensão de esgotar o assunto.

Por ultimo, cabe lembrar que, como esta monografia trata de um estudo de caso de uma empresa específica, as conclusões e metodologia desenvolvidas neste trabalho aplicam-se apenas à empresa em estudo.

2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Na primeira seção deste capítulo discute-se a classificação dos custos. Na segunda seção explana-se os métodos clássicos de custeio: o custeio por absorção e o custeio variável ou direto. Por fim, a terceira seção contém fatores relevantes do Custo Baseado em Atividade – ABC.

2.1. Classificação dos Custos

É comum a confusão entre os termos, custos, gastos e despesa, mas é de fundamental importância, para este estudo, que se verifique, aos olhos da Contabilidade, as diferenças entre estes.

Os gastos, para PADOVEZE (1997: 213), “são todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas. Significa receber os serviços e produtos para consumo para todo o processo operacional, bem como os pagamentos efetuados e recebimentos de ativos. Como se pode verificar, gastos são ocorrências de grande abrangência e generalidade”.

As despesas, segundo MARTINS (1996: p. 27), são “bem ou serviço consumidos diretamente ou indiretamente para a obtenção de receitas”.

Os custos, conforme PADOVEZE (1997: p. 214), “são gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. De modo geral, são os gastos ligados à área industrial da empresa.”.

Autores tais como Padoveze e Martins classificam os custos, basicamente, de duas formas diferentes: a primeira forma de classificar os custos é quanto à alocação do custo ao produto (direto ou indireto); a segunda forma de classificar os custos é quanto à relação do custo com o volume de produção (variável ou fixo).

Os custos diretos, conforme PADOVEZE (1997: p. 228), “são os custos que podem ser fisicamente identificados para o seguimento particular em consideração”. Ou seja, são os custos que podem ser facilmente identificados em relação aos produtos ou

serviços prestados. Exemplos comuns de custos diretos são: matéria prima, mão de obra direta.

Os custos indiretos, para PADOVEZE (1997: p. 229), “são os gastos industriais que não podem ser alocados de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso sejam atribuídos aos produtos, serviços ou departamentos, será através de critérios de distribuição ou alocação.”.

Portanto, os custos indiretos são necessários para a produção de um bem ou de um serviço, mas não se relacionam diretamente ao produto, como exemplo podem ser citados os custos com supervisão geral da produção, limpeza das instalações e manutenção das máquinas.

No que concerne à classificação dos custos fixos, PADOVEZE (1997: p. 229) afirma que, “de modo geral são custos e despesas necessárias para manter um nível mínimo de atividade operacional, por isso são também denominados **custos de capacidade**.”.

Desta forma, os custos fixos são aqueles que independente do volume de produção, em certo intervalo de relevância, não irão se alterar. Podem ser lembrados como custos fixos os custos de aluguel ou depreciação das instalações fabris e os seguros referentes à produção.

De acordo com PADOVEZE (1997: p. 229), custos variáveis “são assim chamados os custos e despesas cujo montante em unidades monetárias variam na proporção direta das variações do nível de atividades”. De modo geral, os custos variáveis são os gastos que irão se alterar com relação à produção, tais como os custos de matéria prima, mão de obra e embalagens.

2.2. Métodos clássicos de custeio

Para uma empresa é necessário que seus custos sejam organizados de forma a serem observados e analisados pela gerência. Um sistema de custeio tem o objetivo de suprir esta necessidade, pois tem como função apropriar os custos através de um método de custeio.

A contabilidade de custo dispõe de vários métodos, entre eles os considerados clássicos (absorção e direto ou variável) e alguns mais modernos como o ABC.

2.2.1. Custeio por absorção

O método de custeio por absorção é um tradicional método de custeio. Segundo MARTINS (1996: p. 41), “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”

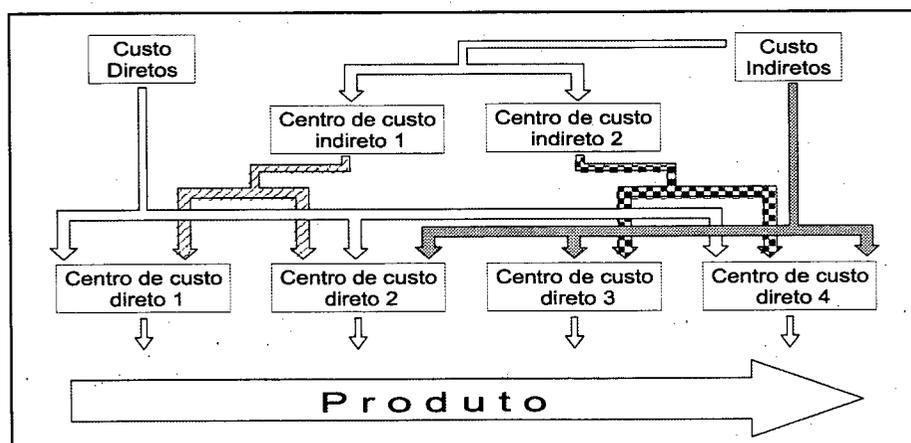
O método de custeio por absorção busca alocar todos os gastos relativos à produção aos produtos, considerando apenas se estes custos são diretos ou indiretos. Se forem custos diretos podem ser alocados diretamente aos produtos e se forem custos indiretos precisam ser rateados para posteriormente serem alocados aos produtos.

Na contabilidade de custos tradicional, todos os gastos de fabricação são incluídos no custo dos produtos para fins de valorização dos estoques, excluindo-se apenas os gastos não fabris, estes considerados como despesas do período.

Os Custos indiretos de fabricação (CIF's), primeiramente são alocados aos centros de custos indiretos ou auxiliares e posteriormente são rateados, através de bases de rateio, aos centros de custos diretos de produção.

Numa terceira etapa, os valores acumulados nos centros de custos diretos de produção são alocados aos produtos com base em volumes, de horas de mão de obra direta, em utilização de máquinas ou quantidades produzidas, ou seja a distribuição dos custos indiretos ou auxiliares se dá com base em volumes. A figura 1 apresenta o fluxo de apropriação dos CIF's aos produtos.

Figura 1 – Fluxo de apropriação dos CIF's no custeio por absorção



Fonte: baseado em COGAN (1994: p. 5)

Portanto, um ponto que deve ser lembrado, do sistema de custeio por absorção, é que os rateios geralmente cometem arbitrariedades, pois suas bases de rateios nem sempre são tão detalhadas como deveriam e podem causar distorções nos custos de cada produto, principalmente em relação aos custos indiretos.

Quando os custos indiretos eram pequenos, os rateios do sistema de custeio por absorção eram suficientes. O aumento do uso de tecnologias nos processos de fabricação acarretou um decréscimo no total dos custos de fabricação, pois diminuiu custos diretos como mão de obra, mas aumentou em menor escala os custos indiretos como a depreciação de máquinas.

Sendo assim, atualmente as empresas investem muito em máquinas e equipamentos e os seus custos indiretos passam a ser muito mais significativos para as empresas e são extremamente relevantes para as tomadas decisões.

2.2.2. Custeio direto ou variável

MARTINS (1996: p. 216) afirma que “no Custeio Direto ou Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

Portanto, o custeio variável ou direto parte da premissa da apropriação das receitas e delas deduzem-se todos os valores envolvidos para sua obtenção, que seriam os custos variáveis. Isto não significa que no custeio variável os custos fixos são abandonados, mas sim são alocados como custos do período, e não do produto, no resultado das demonstrações contábeis.

No custeio variável não é calculado o lucro por produto, mas sim a margem de contribuição de cada produto, deduzindo-se do preço de venda os custos variáveis. O lucro é calculado por período já que não pertencem a este ou àquele produto, e sim ao global, bastando somar todas as margens de contribuições do período e diminuir do total os custos fixos do período.

O método de custeio variável tem como base os custos variáveis, mas é importante ressaltar que os custos fixos são tão importantes, para os administradores, quanto os custos variáveis.

Segundo AMEIDA (1987: p. 38), o método de custeio variável “pode levar o administrador a relegar os custos periódicos (fixos) no processo de estabelecimento dos preços de vendas”.

Sendo assim, o método de custeio variável é eficaz para tomadas de decisão a curto prazo, mas devido ao fato de subestimar os custos fixos pode provocar descontinuidade da empresa a longo prazo, se for o único método de custeio a ser utilizado para o planejamento da empresa.

2.3. ABC ou custo baseado em atividade

Esta seção está subdividida em três, sendo que na primeira é relatado um breve histórico sobre o ABC. Logo após, discuti-se o uso do ABC e, por fim, na terceira parte explana-se conceitos do ABC.

2.3.1. Histórico

NAKAGAWA (1994: p.41) afirma que, “segundo alguns autores, o ABC já era conhecido e usado por contadores em 1800 e início de 1900.”. No entanto, o ABC só começa a ser mais discutido na década de 70 e sua aplicação se concretiza no início da década de 80 como relatado no Boletim IOB –Temática Contábil e Balanços n.11 (1994: p. 80). “No início dos anos 80, o custeio por atividade passou a ser citado com mais frequência em publicações especializadas, e as primeiras aplicações práticas do sistema foram tentadas em algumas grandes empresas norte-americanas orientadas por consultorias inovadoras.””

Portanto, no Brasil, o sistema ABC é relativamente novo, pois, NAKAGAWA (1994: p.41) afirma que, “no Brasil, os estudos e pesquisas sobre o ABC tiveram início em 1989, no Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, onde esta matéria é lecionada tanto no nível de graduação como de pós-graduação”.

Hoje o ABC é um método muito difundido, especialmente no meio acadêmico onde é analisado, criticado, discutido e frequentemente estudado.

2.3.2. O uso do ABC

Uma das justificativas para se usar o ABC é o fato do crescente aumento dos custos indiretos (utilização de máquinas e tecnologias cada vez mais avançadas) e a conseqüente queda dos custos indiretos (principalmente a mão de obra) nas empresas em geral.

Os sistemas tradicionais de contabilidade de custos rateiam os custos diretos de fabricação, em geral, proporcionalmente ao custo de mão de obra direta.

A distribuição dos custos indiretos, proporcionalmente à mão de obra direta, conduz a um custo incorreto dos produtos.

A partir do momento em que os custos indiretos passam a ser relevantes, surge uma distorção no rateio dos custos indiretos de fabricação baseados nos custos diretos.

A metodologia do ABC demonstra uma nova forma de apuração destes custos, pois busca atribuir os custos às atividades que os causaram.

De acordo com CANGI (1995: p.16):

“... pode-se dizer que uma empresa é um conjunto de atividades, cada uma composta por tarefas, que transformam os recursos internos, sejam estes mão-de-obra ou outros custos e despesas, em produtos que teoricamente deveriam agregar valor ao negócio. A partir do cálculo do custo de cada atividade, é possível então avaliar a eficácia da organização mediante a análise pura e simples do custo x benefício da atividade, dos processos, que são o agrupamento de atividades desempenhadas para um fim comum (processo de compras, por exemplo), e dos produtos, que nada mais são do que o somatório do custo das matérias-primas que os compõem (no caso de empresas industriais) com o custo das atividades realizada para sua confecção.”

Um outro fato que justifica a implementação do ABC é a crescente globalização e a competição mais acirrada entre as empresas, tornando a informação uma ferramenta estratégica para os administradores de empresa. Para tanto, a contabilidade de custos também deverá fornecer informações de forma ágil e relevante, para dar suporte às decisões gerenciais. Por isso, a metodologia ABC tenta representar uma maneira mais adequada de custeamento com informações que não eram repassadas pelos sistemas de custos tradicionais.

2.3.3. Conceituação do ABC

O sistema de custeio ABC – *Activity Based Costing* – Custo Baseado em Atividade, segundo CHING (1995: p. 41), “é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.”

Para NAKAGAWA (1994: p.40), o ABC “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionada com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.”

Portanto, para o ABC é necessário primeiramente definir quais são as atividades que são realizadas na empresa que têm relação com a produção, sendo assim, é fundamental entender o que é uma atividade, que segundo NAKAGAWA (1994: p. 42), em sentido restrito “pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”

Muitas são as atividades de uma empresa e estas podem ser agrupadas ou desmembradas conforme a necessidade e condições de cada empresa. Portanto, outro fator que deve ser lembrado é o grau de detalhamento das atividades necessário para cada empresa.

Segundo NAKAGAWA (1994: p. 50), “Gerenciar adequadamente o nível de detalhes é o que faz a diferença para o sucesso do ABC em uma empresa.”

Tanto o excesso como a escassez dos detalhes pode gerar problemas na implantação do ABC. O excesso pelo fato de deixar o processo excessivamente complexo e uma alta relação custo benefício e a escassez por anular as vantagens do ABC em relação aos outros sistemas.

Um passo seguinte ao grau de detalhamento das atividades é a mensuração do custo de uma atividade e por fim o custo dos produtos. Para tanto deve-se entender o que são os direcionadores de custos (do inglês *cost driver*).

NAKAGAWA (1994: p. 74) explica que:

“Basicamente, todo fator que altera o custo de uma atividade é um cost driver. Ele é usado no ABC para caracterizar duas situações:

- a. mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado de cost driver de recursos;
- b. mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender clientes, caso em que é chamado de cost driver de atividade.”

Portanto, os direcionadores de custos são critérios que procuram identificar o consumo de recursos pelas atividades e o consumo de atividades para a elaboração dos produtos, reconhecendo sua causa.

Para escolher os direcionadores de custos deve-se considerar alguns fatores, como a facilidade na obtenção e processamento de dados relativos a eles, correlação entre o direcionador e os recursos consumidos e a influência que eles terão sobre as pessoas e seu comportamento.

Estabelecendo-se os direcionadores de custos, basta somar os recursos utilizados para realizar as atividades, utilizando os direcionadores de custos de recursos e da mesma forma somar o consumo de atividades para elaborar o produto, utilizando os direcionadores de custos de atividade.

O ABC tem como vantagens a possibilidade de verificar o custo de cada atividade e sua relação com a produção do produto e sabendo-se, assim também qual a sua importância para a geração de recursos para a empresa.

3. PROPOSTA DE UM MÉTODO DE CUSTEIO

Este capítulo divide-se em apenas três seções. Na primeira faz-se a apresentação da empresa em análise. Na segunda seção apresenta-se o processo produtivo. Por fim, na terceira seção é apresentada uma proposta de um sistema de custos para a Couro Peles LTDA.

3.1. Apresentação da empresa em análise

Originada de uma sociedade de dois empresários, tendo, desde seu início, como característica uma administração familiar, pois seus sócios são casados entre si. Foi constituída em janeiro de 1989, iniciando suas atividades no mesmo mês de sua constituição.

Tem como atividade principal a confecção de artigos em couro, tais como, jaquetas, coletes, calças, saias, bermudas e bolsas.

Em outubro de 1997, os sócios, com o objetivo de melhorar o processo fabril e conseqüentemente o produto final, adquiriram uma nova edificação, onde se instalaram todos os departamentos da empresa, em um maior espaço físico, podendo, assim, inclusive, quando necessário, aumentar sua produção sem perder a qualidade do produto, com a perspectiva de ganhar cada vez mais espaço no atual mercado de confecção de artigos de couro.

A empresa, na sua atual configuração, conta na produção da fábrica com: 24 pessoas no setor de costura, 10 no setor de corte, 1 no setor de colante, 6 no setor de preparo, 3 no setor de acabamento, 1 no setor de corte de forro, 1 no almoxarifado, 1 gerente geral e 1 gerente de costura; e na administração da fábrica com: 1 pessoa na expedição, 1 no setor de pessoal, 1 secretária, 1 no setor de vendas, 1 auxiliar financeiro, 1 motorista, 1 vigia noturno, 1 modelista e 1 na manutenção.

A empresa tem trabalhado com cerca de trinta fornecedores que oferecem um prazo de pagamento de 30, 60, e 90 dias. Para seus clientes, que são mais de cem distribuídos nas regiões sul e centro oeste do Brasil, a empresa fornece o mesmo prazo que consegue com seus fornecedores.

A empresa analisada neste trabalho utiliza para formação de preço um sistema baseado no mercado.

A análise consiste em observar os produtos que já se encontram no mercado, minimizando seu lucro neste produto com o objetivo de ser mais competitiva e, em contrapartida, a empresa aumenta seu lucro nos produtos lançados no mercado que não encontram similares, buscando contrabalançar o lucro minimizado nos outros produtos.

São também utilizados, pela empresa, planilhas que buscam expressar os principais custos dos produtos como evidencia o quadro 1.

Quadro 1 – Planilha para cálculo do custo de um dos produtos da empresa (em R\$)

Item	Produto	Uni	Quant. Consumo	Custo Unitário	Custo Total	(-) ICMS		(+) IPI		(+) Frete		Custo Total
						%	Valor	%	Valor	%	Valor	
01	Elástico 50 p/ cos	MT	0,800	0,140	0,112	17,00	0,019					0,093
02	Etiqu. Papel	PC	1,000	0,043	0,043	17,00	0,007					0,035
03	Pino p/ etiq.	PC	2,000	0,003	0,006							0,006
04	Cola	KG	0,025	3,260	0,082	17,00	0,014					0,068
05	Etiqu. Forro couro legítimo	MT	1,000	0,100	0,100	17,00	0,017					0,083
06	Etiqu. Tamanho GG	RL	2,000	0,001	0,002							0,002
07	Zipper Vislon Gr. Café 55 CM	PC	1,000	1,197	1,197	12,00	0,144					1,053
08	Linha forro café ameto	CN	0,010	3,786	0,038	17,00	0,006					0,031
09	Linha nylon café 40 Aptan.	KG	0,018	23,396	0,421	17,00	0,072					0,0350
10	Cadarço	MT	0,900	0,150	0,135	17,00	0,023					0,112
11	Sininho (aço ouro)	PC	2,000	0,033	0,065	12,00	0,008	10,00	0,007			0,064
12	Fibra acrílica	M ²	2,000	0,520	1,040	12,00	0,125					0,915
13	Colante FC 1000 P Cru	M ²	0,450	1,520	0,684	12,00	0,082	5,00	0,034	1,65	0,012	0,648
14	Colchete Cab. Lox (Ouro Velho)	MI	7,000	0,060	0,420	12,00	0,050			2,40	0,010	0,380
15	Emb. Plast. P/ jaqueta	PC	1,000	0,156	0,156	17,00	0,027	15,00	0,023			0,153
16	Fita dupla face 12mm	RL	0,150	1,026	0,154	12,00	0,018	15,00	0,023			0,159
17	Etiqu. Bordada Couro Pele	PC	1,000	0,103	0,103	17,00	0,017					0,085
18	Cabide	PC	1,000	0,380	0,380	12,00	0,046			15,18	0,058	0,392
19	Ombreira	PC	2,000	0,065	0,130							0,130
20	Caixa de papelão 6 PC	PC	0,150	2,020	0,303	17,00	0,052	8,00	0,024			0,276
21	01- Couro	M ²	2,950	15,000	44,250							44,250
22	Forro acet. Preto	MT	1,360	2,160	3,550	12,00	0,426			1,98	0,070	3,194
23	Bordado	MT	1,360	1,000	1,360							1,360
24	Custos indiretos	H	4,020	2,300	9,246							9,246
25	Mão-de-obra direta	H	4,020	2,520	10,130							10,130
											Total = 73,215	

(Fonte: Couro Peles LTDA)

Os itens da planilha de 01 a 23 são de matérias-primas utilizadas no produto, e seus consumos são estimados através do conhecimento do administrador e os seus custos unitários são os preços de mercado.

No item 24 (custos indiretos), consumo e o custo unitário são rateados em função das horas de mão-de-obra de cada produto. É importante salientar que a empresa

considera como custos indiretos todos os salários do pessoal da administração e também os gastos com contador, energia, telefone, água, propaganda, alvará, seguro, despesa financeira, depreciação (das máquinas e edificações), correio, material de escritório, material de limpeza, manutenção, combustível, viagens, jornal, cursos, plano de saúde, IPVA, fretes.

O item 25 (mão-de-obra direta), seu consumo é baseado nas estimativas feitas pela administração, e o custo unitário é a soma de todos os salários do setor de produção dividido pela soma das horas trabalhadas.

3.2. Descrição do processo produtivo

O processo produtivo, da empresa, objeto deste estudo, inicia-se apenas após a acumulação de um número mínimo de determinados produtos e então é autorizado pelo gerente geral. Ou seja, o processo produtivo é concebido através de lotes de produção. O processo produtivo é organizado por departamentos.

3.2.1. Departamento de estoques de matéria-prima

No departamento de estoques de matéria-prima, o couro e as outras matérias-primas são recebidas, separadas e encaminhadas conforme a necessidade de cada departamento.

Nesse é recebido o pedido do departamento de vendas, em uma planilha no terminal de um computador, no qual são impressas as etiquetas com códigos numéricos (para que os departamentos saibam qual modelo de produto deve ser produzido) e com código de barras (que ao entrar em cada departamento é passado em um aparelho de leitura ótica para que a administração tenha controle de cada pedido). É função deste departamento separar o couro que melhor se ajusta ao pedido que é encaminhado, posteriormente, para o departamento de corte.

3.2.2. Departamento de corte do couro

O departamento de corte do couro recebe do departamento de estoques de matéria-prima o couro a ser cortado, identificando em uma etiqueta qual molde utilizar para efetuar o corte.

Após serem cortadas as partes que irão formar um produto, essas são amarradas e encaminhadas para o departamento de colante.

3.2.3. Departamento de colante

Nesse departamento o couro recebe a aplicação do colante (um material aplicado no couro para deixá-lo mais firme) e é encaminhado para o departamento de separação.

3.2.4. Departamento de corte do forro

Quando o departamento de corte de couro recebe o couro e passa o código de barras no aparelho de leitura ótica, o departamento de corte de forro recebe em seu terminal uma planilha especificando quais tipos de forros cortar e, assim como o departamento de estoque de matéria-prima, imprime uma etiqueta que irá acompanhar o forro após ser cortado até o departamento de separação.

3.2.5. Departamento de separação

Esse departamento recebe o couro do departamento de colante, pronto para ser costurado, e o junta com o forro já cortado, que recebeu do departamento de corte de forro, e os encaminha para o departamento de costura.

3.2.6. Departamento de costura

O departamento de costura é subdividido em módulos que são idênticos e executam as mesmas tarefas, sendo assim cada produto só passa em um dos módulos para ficar pronto. O número de módulos, no departamento de costura, pode aumentar ou diminuir conforme a necessidade da fábrica.

Em cada módulo há oito costureiras, cada uma com uma função diferente, além de uma distribuidora que é responsável pela distribuição das peças entre as costureiras, e uma revisadora, encarregada de verificar se há defeitos, pregar os botões e as

pressões quando necessário, colocar as etiquetas de tecido, ensacar e encaminhar ao departamento de estoque de produto acabado.

3.2.7. Departamento de estoque de produto acabado

No departamento de estoque de produto acabado, o produto já pronto, aguarda a chegada do restante dos produtos do mesmo pedido, quando esse é composto de produtos diferentes. Quando o pedido já está completo, esse departamento também é responsável pelo empacotamento.

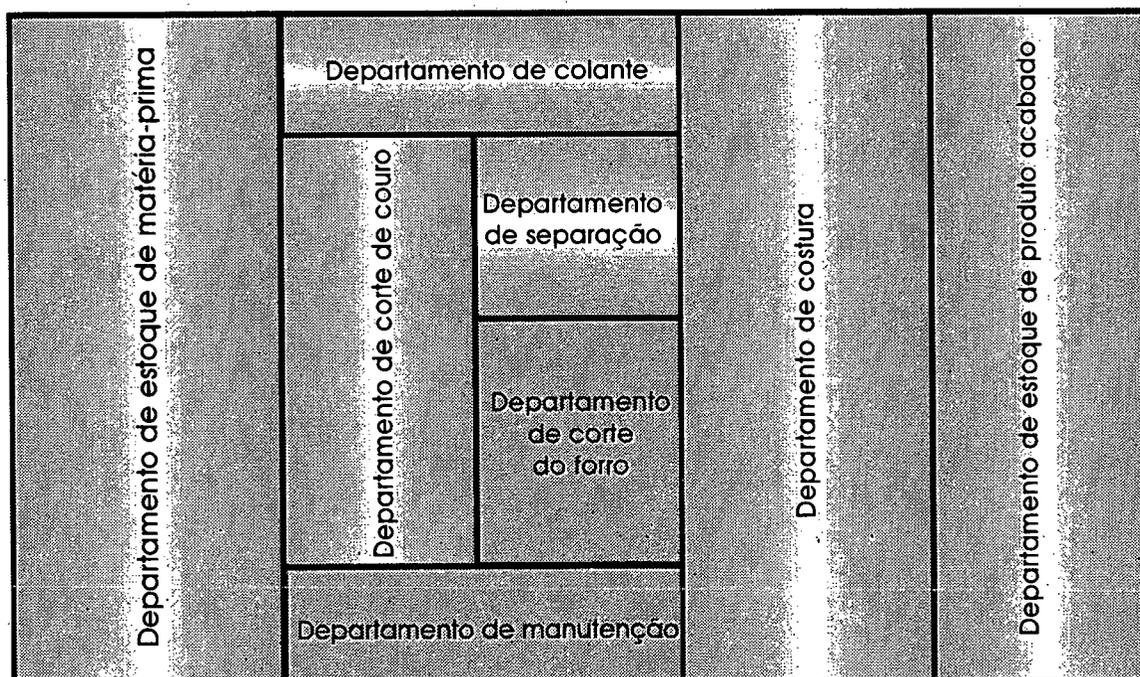
3.2.8. Departamento de manutenção

O departamento de manutenção é o responsável pelo conserto e pela manutenção das máquinas de produção da fábrica.

3.2.9. Lay out do setor de produção da fábrica

A figura 2 evidencia o lay out do setor de produção da fábrica.

Figura 2 – Lay out do setor de produção da fábrica



3.3. Proposta de um sistema de custo para a Couro Peles Ltda

Tendo em vista o descrito na seção anterior, através de visitas à fábrica, entrevistas com funcionários e com o administrador da empresa e com base na bibliografia, dividiu-se a proposta de um sistema de custo em quatro partes.

Na primeira lista-se as atividades realizadas para a produção dos produtos, considerando a relação entre o grau de detalhamento e a capacidade da empresa.

Em uma segunda parte faz-se necessário demonstrar os recursos que serão consumidos pelas atividades e produtos.

Na terceira parte se descreve quais os direcionadores de custos a serem utilizados para alocar os recursos às atividades ou produtos e para alocar as atividades aos produtos.

Na última parte é feita a relação entre os recursos e as atividades, os recursos e o produto, e as atividades e o produto, bem como seus direcionadores de custos.

3.3.1. Atividades

Foram identificadas 14 atividades no setor de produção da Couro Peles Ltda. O Quadro 2 lista estas atividades.

Quadro 2 – Lista de Atividade

Atividade	Descrição	Atividade	Descrição
A.1	Recebimento de materiais	A.8	Costura
A.2	Estoque de matéria-prima	A.9	Distribuição
A.3	Separação do couro para o corte	A.10	Pregar botões, pressão e etiquetas
A.4	Corte do couro	A.11	Embalagem e revisão
A.5	Aplicação do colante	A.12	Estoque de produto acabado
A.6	Corte do forro	A.13	Despacho
A.7	Separação de peças cortadas	A.14	Supervisão

As atividades descritas no Quadro 2 consistem em:

Recebimento de materiais – a matéria-prima é conferida e armazenada em local apropriado, devidamente classificada.

Estoque de matéria-prima – manutenção da matéria-prima em estoque.

Separação do couro para o corte – escolha da peça de couro apropriada para o lote a ser produzido.

Corte do couro – corte das peças de couro e sua identificação através de etiquetas coladas em cada peça.

Aplicação de colante – aplicação às peças de couro um material chamado colante.

Corte do forro – corte dos forros e sua identificação através de etiquetas coladas em cada peça.

Separação de peças cortadas – junção do couro já cortado e aplicado com o seu forro correspondente.

Costura – costura das peças.

Distribuição – distribuição das peças entre as costureiras.

Pregar botões, pressão e etiquetas – pregar botões, pressão, etiquetas e retirar os pedaços de fios que sobram.

Embalagem e revisão – revisar e embalar os produtos.

Estoque de produto acabado – separar por pedidos o lote produzido e armazenar as peças até que se complete o pedido.

Despacho – encaixotamento e encaminhamento do pedido já completo.

Supervisão – acompanhamento, gerenciamento e supervisão da produção.

3.3.2. Recursos

Foram identificados 6 recursos no setor de produção, sendo que, apenas o recurso R.1 se relaciona diretamente ao produto. O Quadro 3 relata quais os recursos identificados.

Quadro 3 – Lista de Recursos

Recurso	Descrição	Recurso	Descrição
R.1	Materiais	R.4	Desgaste de máquinas
R.2	Pessoal da produção	R.5	Instalações
R.3	Manutenção de máquinas	R.6	Eletricidade

Os recursos listados no Quadro 3 representam:

Materiais – estes recursos abrangem todos os gastos referentes aos custos com materiais na produção, tais como os itens enumerados no Quadro 1, exceto os itens 24 e 25, pois estes terão um outro tratamento. É importante lembrar que os recursos materiais não devem ser avaliados apenas pelo seu valor de compra, mas sim, acrescentado a estes os gastos com estocagem e transportes dos materiais. Além destes, devem ser alocados aos produtos os custos de oportunidade do estoque de materiais. Segundo MARTINS (1996: p. 249), “representa o Custo de Oportunidade o quanto a empresa sacrificou em termos de remuneração por ter aplicado seus recursos numa alternativa ao invés de em outra.”. Para se obter o custo de oportunidade basta multiplicar os recursos investidos no estoque por uma taxa de captação de recursos financeiros no mercado durante o número médio e dias do material em estoque.

Pessoal da produção – estes recursos representam os gastos com os funcionários da produção referentes aos salários, gratificações, participações nos lucros, provisões para férias e 13º salário, adicionais de 1/3 sobre as férias, encargos, impostos ou taxas incidentes, os vales transportes oferecidos e os gastos com vale alimentação ou alimentação.

Manutenção de máquinas – estes recursos devem ser calculados separadamente para cada tipo de máquina, compreendo os gastos com o funcionário responsável pela manutenção, referente a salário, gratificação, participação no lucro, provisão para férias e 13º salário, adicional de 1/3 sobre as férias, encargos, impostos ou taxas incidentes, o vale transporte oferecido e os gastos com vale alimentação ou alimentação. São também parte integrante destes recursos os gastos com depreciação de ferramentas e máquinas, e materiais de consumo, tais como parafusos, graxa e abrasivos utilizados na manutenção das máquinas.

Desgaste de máquinas – assim como a manutenção de máquinas, estes recursos devem ser calculados diferentemente para cada tipo de máquina. Sendo que estes recursos representam os gastos referentes a depreciação das máquinas utilizadas na produção.

Instalações – são parte integrante destes recursos os gastos com funcionário da vigilância, referente a salário, gratificação, participação no lucro, provisão para férias e 13º salário, adicional de 1/3 sobre as férias, encargos, impostos

ou taxas incidentes, o vale transporte oferecido e os gastos com vale alimentação ou refeições na fábrica. Além destes, integram também os recursos referentes a instalações os gastos com depreciação do prédio, a água, a iluminação e o material de limpeza.

Eletricidade – integram estes recursos os gastos com eletricidade para o funcionamento das máquinas na produção. Este é outro tipo de recursos que deve ser calculado separadamente para cada tipo de máquina. Para saber o consumo de eletricidade por hora de cada máquina, sugere-se que sejam contatados os fornecedores dos equipamentos.

3.3.3. Direcionadores

Este estudo identificou dois tipos de direcionadores: os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades, sendo que os direcionadores de recursos identificados servem não somente para alocar recursos às atividades, mas também para alocar recursos diretamente aos produtos. O Quadro 4 apresenta a lista de direcionadores identificados.

Quadro 4 – Lista de Direcionadores

Direcionador de Recurso	Descrição	Direcionador de Atividade	Descrição
DR.1	Horas trabalhadas	DA.1	Tempo da Atividade
DR.2	Horas máquinas	DA.2	Tempo de produção (<i>lead time</i>)
DR.3	Número de unidades		
DR.4	Área da atividade		

3.3.3.1. Direcionadores de Recursos

Horas Trabalhadas – este direcionador evidencia o tempo que cada trabalhador despense realizando uma atividade.

Horas máquinas – é demonstrado por este direcionador o tempo gasto em horas máquinas para cada lote.

Número de unidades – este direcionador relata o número de produtos que vão ser produzidos no lote em produção.

Área da atividade – demonstra este direcionador, em percentual, qual a área ocupada para realizar determinada atividade.

3.3.3.2. Direcionadores de Atividades

Tempo da atividade – este direcionador corresponde ao tempo gasto para execução da atividade no lote de produção.

Tempo de produção (*Lead time*) – este direcionador refere-se ao tempo dispendido desde o início da elaboração do produto até o seu encaminhamento ao departamento de estoque de produto acabado.

3.3.4. Alocação de recursos e atividades

A forma de alocação dos custos de produção aos produtos pode diferir de um sistema para outro, dependendo da forma que este é concebido.

Nesta monografia, como proposta para a alocação dos custos de produção aos produtos, sugere-se quatro momentos: sendo o primeiro a alocação dos recursos às atividades, num segundo momento se alocam as atividades ao produto, posteriormente se alocam as atividades aos materiais da produção e num quarto momento recursos diretamente consumidos por produtos.

3.3.4.1. Recursos consumidos por atividades

Os recursos de R.2 a R.6 devem ser alocados às atividades. Sendo que os recursos referentes ao pessoal da produção (R.2) devem utilizar como base para alocar seus custos aos produtos o direcionador DR.1 (Horas Trabalhadas), pois, estes recursos representam os gastos com trabalhadores da produção, que podem executar mais de uma atividade. Portanto, a melhor forma de se alocar este recurso é calculando o tempo que o trabalhador depende para executar cada atividade.

Os recursos referentes à manutenção de máquinas (R.3), desgaste de máquinas (R.4) e eletricidade (R.6), variam de acordo com a intensidade de uso das máquinas, portanto o direcionador mais indicado é o DR.2 (Horas máquina).

Para os recursos referentes às Instalações (R.5) sugere-se o uso do direcionador DR.4 (Área da atividade), pois estes gastos são intimamente relacionados à área onde as atividades são realizadas.

No Quadro 5 tem-se especificado qual o direcionador deve ser utilizado para cada recurso assim como quais as atividades que são responsáveis pelo seu consumo.

Quadro 5 – Relação de Recursos e seus direcionadores

Recursos	Direcionador de Recurso	Atividade
R.2 Pessoal da Produção	DR.1 Horas Trabalhadas	A.1, A.2, A.3, A.4, A.5, A.6, A.7, A.8, A.9, A.10, A.11, A.12, A.13 e A.14
R.3 Manutenção de Máquinas	DR.2 Horas Máquina	A.4, A.5, A.6, A.8 e A.10
R.4 Desgaste de Máquinas	DR.2 Horas Máquina	A.4, A.5, A.6, A.8 e A.10
R.5 Instalações	DR.4 Área da Atividade	A.1, A.2, A.3, A.4, A.5, A.6, A.7, A.8, A.9, A.10, A.11, A.12 e A.13
R.6 Eletricidade	DR.2 Horas Máquina	A.4, A.5, A.6, A.8 e A.10

3.3.4.2. Atividades consumidas por produtos

Como pode ser observado no Quadro 6, todas as atividades de A.3 a A.14 são consumidas pelo produto, sendo que as atividades de A.3 a A.13 tem seu custo relacionado com o tempo gasto para realizá-las e por isso devem utilizar o direcionador de custo DA.1 (Tempo de atividade). A atividade A.14 tem relação com o tempo total despendido para a elaboração do produto, ou seja, o *lead time*, portanto deve ser utilizado para a alocação de seus custos ao produto o direcionador DA.2 (Tempo de produção).

Quadro 6 – Relação de atividades e seus direcionadores

Atividade	Direcionador	Atividade	Direcionador
A.3 Separação do Couro	DA.1 Tempo da Atividade	A.9 Distribuição	DA.1 Tempo da Atividade
A.4 Corte do Couro	DA.1 Tempo da Atividade	A.10 Pregar	DA.1 Tempo da Atividade
A.5 Aplicação do Colante	DA.1 Tempo da Atividade	A.11 Emballar e Revisar	DA.1 Tempo da Atividade
A.6 Corte do Forro	DA.1 Tempo da Atividade	A.12 Estoque de PA	DA.1 Tempo da Atividade
A.7 Separação de Peças	DA.1 Tempo da Atividade	A.13 Despacho	DA.1 Tempo da Atividade
A.8 Costurar	DA.1 Tempo da Atividade	A.14 Supervisão	DA.2 Tempo de Produção

3.3.4.3. Atividades consumidas por materiais

As atividades A.1 e A2., como demonstrado no Quadro 7, devem ser alocadas aos materiais através do mesmo direcionador de atividade o DA.1, pois as duas atividades tem íntima relação com o seu tempo de execução.

Quadro 7 – Relação de atividades e seus direcionadores

Recursos	Direcionador de Recurso	Materiais
A.1 Recebimento de Material	DA.1 Tempo da Atividade	R.1 Materiais
A.2 Estoque de MP	DA.1 Tempo da Atividade	R.1 Materiais

3.3.4.4. Recursos diretamente consumidos por produtos

Como demonstrado no Quadro 8, os únicos recursos que são alocados diretamente aos produtos são os recursos de materiais (R.1), pois estes variam de acordo com o número de unidades produzidas no lote e devem, portanto, utilizar o direcionador DR.3 (número de unidades).

Quadro 8 – Relação de Recursos e seus direcionadores

Recursos	Direcionador de Recurso	Produto
R.1 Materiais	DR.3 Número de Unidades	Produto

3.3.5. Cálculo dos Custos Totais

No Quadro 9 podemos averiguar que o cálculo dos custos totais se dá através da soma dos custos de produção de cada produto com os gastos da administração e os gastos com vendas.

Quadro 9 – Cálculo dos Custos Totais

	Produto 1	Produto 2	Produto ...	Produto N	Total
R.1 – Materiais	\$	\$	...	\$	\$\$
A.3 – Separação do couro	\$	\$	...	\$	\$\$
A.4 – Corte do couro	\$	\$	...	\$	\$\$
A.5 – Aplicar colante	\$	\$	...	\$	\$\$
A.6 – Corte do forro	\$	\$	...	\$	\$\$
A.7 – Separar peças	\$	\$	...	\$	\$\$
A.8 – Costura	\$	\$	...	\$	\$\$
A.9 – Distribuição	\$	\$	...	\$	\$\$
A.10 – Pregar	\$	\$	...	\$	\$\$
A.11 – Embalar e Revisar	\$	\$	...	\$	\$\$
A.12 – Estoque de PA	\$	\$	...	\$	\$\$
A.13 – Despacho	\$	\$	...	\$	\$\$
A.14 – Supervisão	\$	\$	...	\$	\$\$
Custo da Produção	\$\$	\$\$	...	\$\$	\$\$\$
Gastos com vendas	- 0 -	- 0 -	- 0 -	- 0 -	\$\$
Gastos com administração	- 0 -	- 0 -	- 0 -	- 0 -	\$\$
Custo Total					\$\$\$\$\$

Conforme pode ser observado no Quadro 9, os gastos com vendas e administração não estão sendo alocados aos produtos, pelo deste estudo não ter encontrado uma clara relação entre estes gastos e os produtos. Além disso, este assunto tem um grau de complexidade elevado ao ponto de merecer uma monografia exclusiva para o referido tema.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

A revisão bibliográfica do presente trabalho evidenciou que alguns métodos de custeio encontram-se disponíveis na literatura. No entanto, alguns apresentam mais limitações que outros, quando de sua aplicação para à tomada de decisões dos gestores.

O custeio variável apresenta como custo do produto apenas os custos que podem ser alocados de forma direta ao produto, desconsiderando os custos indiretos, que na atualidade representam boa parte dos custos de produção de um produto.

Por outro lado, o custeio por absorção pode causar distorções nos custos finais dos produtos por utilizar bases de rateios arbitrárias e muitas vezes sem relação alguma com o recurso rateado. Além disso, o custeio por absorção apresenta uma visão departamentalizada do processo produtivo sem levar em consideração que muitos gastos são interdepartamentais.

Por sua vez, o sistema ABC apresenta uma metodologia onde os recursos são consumidos para executar atividades e estas são executadas para direta ou indiretamente compor um produto final. Sendo assim, o sistema ABC reduz em grande quantidade os rateios arbitrários, sem deixar de lado os custos indiretos.

Para se construir a proposta de um sistema de custos para a Couro Peles Ltda, este estudo se preocupou em conhecer a empresa e levantar alguns dados que apresentassem relevância para este estudo.

Uma outra etapa foi entender o processo produtivo da empresa, desde a compra de suas matérias-primas, passando pela elaboração do produto até o despacho das mercadorias vendidas.

A escolha do sistema ABC como base para o desenvolvimento da proposta de um sistema de custo para a Couro Pele Ltda se deu pelo fato de o ABC apresentar uma visão por atividade e não por departamentos, fica muito mais simples para os administradores avaliar o processo produtivo e identificar as atividades que agregam ou não valor ao produto final, além de identificar os fatos geradores dos custos incorridos.

O sistema ABC, além de avaliar com muito mais acurácia o custo final por produto, pode fornecer muitos outros dados de fundamental relevância para a administração.

Portanto, a implantação do ABC na Couro Peles Ltda poderá propiciar à administração maior clareza do consumo de recursos no seu processo produtivo, bem como evidenciar com acurácia o custo de produção de cada um de seus produtos.

Para estudos futuros recomenda-se que, devido à complexidade do assunto, trabalhe-se apenas com gastos da administração e vendas, detalhando quais as atividades que estes setores executam e de que forma eles agregam valor aos produtos, fazendo uma relação destes com os produtos produzidos.

5. BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Jorge Jesus de. **Sistema de Custos em Organizações Hospitalares: Estudo de Casos**. Rio de Janeiro, Tese de Mestrado, FCV/ISEC, 1987.
- BERTO, Dalvio; BEUKE, Roulando. **Custos e estratégias de resultado**. Porto Alegre: Sagra Editora, 1988.
- BOISVERT, Hugues. *La comptabilité par activités*. Canadá: Éditions du Renouveau Pédagogique, 1998.
- BRIMSON, James. **A Contabilidade por atividade**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CANGI, Claudio S. M. ABC – Activity Based Cost. In: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. **Custo como ferramenta gerencial**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividade: ABM – Activity Based Management**. São Paulo: Atlas, 1995.
- COGAN, Samuel. *Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.
- GOODE, William J.; HATT, Paul K. **Métodos de pesquisa social**. 4 ed. Rio de Janeiro: Companhia Editora Nacional, 1973.
- IOB - INFORMAÇÕES OBJETIVAS. **O sistema de custeio por atividade - sistema ABC**. São Paulo, v.28, nº 11, p. 81-77, 3ª semana mar. 1994. Pasta Temática Contábil e Balanços.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de pesquisa**. 2 ed.. São Paulo: Atlas, 1990.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 2 ed.. São Paulo: Atlas, 1992.
- LEONE, Geoge Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- NETO, Dionísio Carmo. **Metodologia científica para principiantes**. 3 ed.. Salvador: American World University Press, 1996.
- PADOVEZÉ, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PLAYER, Steve; KEY, david E.; LACERDA, Roberto. **ABM lições do campo de batalha**. São Paulo: Makron books do brasil.

ROCHA, Welington. **Enfoque Dialético do Custeio Baseado em Atividade**: In. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, Ano I, Nº 2. Julho, 1995.

SALVADOR, Ângelo Domingos. **Métodos e técnicas de pesquisa bibliográfica**. 2. ed. Porto Alegre: Sulina, 1981.

SHENAK, John K.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. São Paulo: Campus, 1995.