

SIDNEI ALEXANDRE GONÇALVES

**A CONTRIBUIÇÃO DO DEPARTAMENTO DE CUSTOS PARA ELEVAR A
COMPETITIVIDADE NAS EMPRESAS.**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sérias Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Professora Orientadora: Dra Márcia Bortolucci Espejo.

CURITIBA

2011

A minha esposa Ana Paula a quem amo
muito...

AGRADECIMENTOS

A Professora Márcia, pelas sugestões, orientações e melhorias apresentadas.

Aos colegas do curso pela amizade.

A todos os professores que repassaram conhecimentos de grande valia que se aplicará ao longo da minha carreira profissional e pessoal.

Aos que, direta ou indiretamente, colaboraram para a realização deste trabalho.

“... Para cada problema deve haver um método para resolvê-lo sistematicamente; parte por parte...”.

(Descartes, 1638)

RESUMO

GONÇALVES, S. A. **A contribuição do departamento de custos para elevar a competitividade nas empresas.** A presente monografia tem como objetivo principal, APRESENTAR um projeto de trabalho que será realizado juntamente com o departamento de custos, tal trabalho será focado na competitividade, o que justifica tal projeto é o fato de que a cada dia nos deparamos com novas marcas, novos entrantes e novos produtos que atendem finalidades em comum, em virtude da diversidade de produtos e fornecedores o “vender” tem se tornado cada vez mais difícil, bem como o mercado consumidor tem se tornado muito exigente, portanto, se manter competitivo é uma necessidade básica para a continuidade da empresa. Contudo, o atual cenário, tem feito com que os grande consumidores busquem produtos mais baratos e ao avaliar tal condição se percebe que é produzido, industrializado produtos com qualidade em qualquer parte do mundo, fato esse que demonstra que vivenciamos um período de concorrência global. Tomando como verdadeiro o fato de que vivenciamos um período de concorrência global é que se sugere que o departamento de custos tenha mais ação, contribuindo cada vez mais para manter o alto nível de competitividade da empresa, pois há a necessidade de uma mudança de atitude e da maneira do como se fazer as atividades nas empresas. Esse projeto apresenta um modelo de trabalho para o departamento de orçamentos, que contribua com a competitividade da empresa, baseado em preços de mercado e na estrutura de custos. Com tal departamento inserido dentro da área de custos será possível trabalhar em uma condição otimizada de custos e processo, gerando dessa forma um preço competitivo para o mercado, preço esse que terá como base a plena utilização da fábrica bem com a busca constante por matéria prima a preços competitivos, sendo assim, não se olhará nesse momento para a atual situação de compra de matéria prima e utilização da capacidade instalada da empresa, dessa forma a empresa buscará negócios futuros mantendo sempre um status de alta competitividade e dessa forma o departamento de orçamentos formará preços competitivos.

Palavras Chaves: Custos, Competitividade e Orçamentos.

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 01 – Tabela de aproveitamento da matéria prima em Kg | 55 |
| Tabela 02 – Tabela de aproveitamento da matéria prima em %. | 56 |
| Tabela 03 – Tabela de demais gastos da produção | 56 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 01 – Subprodutos | 57 |
| Quadro 02 – Processo de fabricação “A” | 59 |
| Quadro 03 – Processo de fabricação “B” | 60 |

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.2 PROBLEMA DE PESQUISA..... | 13 |
| 1.3 OBJETIVOS..... | 13 |
| 1.3.1 Objetivo geral..... | 13 |
| 1.3.2 Objetivos específicos..... | 14 |
| 1.4 JUSTIFICATIVA..... | 14 |
| 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA | 16 |
| 2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS..... | 16 |
| 2.2 DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE CUSTO..... | 17 |
| 2.3 USOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS..... | 18 |
| 2.4 TERMINOLOGIAS DO CUSTO..... | 18 |
| 2.4.1 Gastos..... | 19 |
| 2.4.2 Desembolso..... | 20 |
| 2.4.3 Despesas..... | 20 |
| 2.4.4 Custos..... | 20 |
| 2.4.5 Investimentos..... | 21 |
| 2.4.6 Custos de Oportunidade..... | 21 |
| 2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO..... | 21 |
| 2.5.1 Custo padrão..... | 22 |
| 2.5.2 Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit - RKW..... | 22 |
| 2.5.3 Custeio baseado em atividades (ABC)..... | 22 |
| 2.5.4 Método da unidade de esforço de produção UEP..... | 23 |
| 2.5.5 Custeio por absorção..... | 23 |
| 2.5.6 Custeio variável..... | 23 |
| 2.6 CUSTO DO PRODUTO VENDIDO..... | 25 |
| 2.7 COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO..... | 26 |
| 2.8 CUSTOS INDUSTRIAIS..... | 27 |
| 2.9 CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS..... | 28 |
| 2.10 CUSTO DIRETO..... | 29 |
| 2.10.1 Custo hora máquina..... | 29 |
| 2.10.2 Custo da matéria prima..... | 33 |
| 2.10.3 Custos indiretos..... | 34 |
| 3 ASPECTOS METODOLÓGICOS | 36 |
| 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO..... | 36 |
| 3.1.1 Quanto à abordagem do problema..... | 36 |
| 3.1.2 Quanto aos objetivos da pesquisa..... | 37 |
| 3.1.3 Quanto aos procedimentos da pesquisa..... | 37 |
| 4 ESTUDO DE CASO | 38 |
| 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA..... | 38 |
| 4.2 ESTRATÉGIAS COMPETITIVAS..... | 39 |
| 4.3 PROSPECTANDO NOVOS NEGÓCIOS..... | 40 |
| 4.4 O DEPARTAMENTO DE ORÇAMENTOS..... | 41 |
| 4.5 ATIVIDADE DA ÁREA DE CUSTOS..... | 41 |
| 4.5.1 Análise de custos dos produtos correntes..... | 42 |
| 4.6 PERFIL PROFISSIONAL PARA A ÁREA DE ORÇAMENTOS..... | 43 |
| 4.7 A BUSCA DA COMPETITIVIDADE..... | 44 |
| 4.8 ESTRUTURA DOS PRODUTOS..... | 44 |

| | |
|---|----|
| 4.9 TEMPOS DE PRODUÇÃO | 46 |
| 4.10 PLANILHA DE ORÇAMENTO | 47 |
| 4.11 SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS FORNECEDORES | 47 |
| 4.12 IDENTIFICANDO PONTOS DE MELHORIA | 48 |
| 4.13 LOTES DE PRODUÇÃO..... | 48 |
| 4.14 PADRONIZAÇÃO DOS PRODUTOS | 50 |
| 4.15 PRODUTIVIDADE/EFICIÊNCIA | 51 |
| 4.16 MATÉRIA PRIMA ALTERNATIVA | 51 |
| 4.17 A ATIVIDADE DE CUSTOS E A ATIVIDADE DE ORÇAMENTOS..... | 52 |
| 4.17.1 O processo de cotação | 52 |
| 4.17.2 Departamento de Custos | 52 |
| 4.17.3 Departamento de Orçamentos..... | 53 |
| 4.18 A proposta orçamentária..... | 54 |
| 4.18.1 Atividade do departamento de custos | 55 |
| 5 CONCLUSÃO | 62 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... | 64 |

1 INTRODUÇÃO

A globalização traz muitos benefícios e reduções de custos, cada vez mais se depara com empresas pequenas, médias e grandes correndo em busca de matérias primas e componentes mais baratos, ocorre que, essa busca tem ocorrido em âmbito mundial, fato esse que acirra a competitividade entre as empresas.

Ao falar em competitividade não se pode deixar de citar Porter (1980), considerado o mestre da Estratégia Competitiva e que sempre foi obcecado pelo tema competição. Em seu livro *Estratégia Competitiva*, Porter (1980) analisa as bases da competição e define as cinco forças competitivas, as quais são:

- ✓ Rivalidade entre os concorrentes;
- ✓ Poder de barganha dos clientes;
- ✓ Poder de barganha dos fornecedores;
- ✓ Ameaça de novos entrantes;
- ✓ Ameaça de produtos substitutos.

Para Porter (1980), a posição de custos da empresa tem enorme importância, pois com custos baixos combate-se a rivalidade, defendendo assim a empresa contra compradores com grande poder de barganha, permitindo maior flexibilidade nas negociações com os fornecedores nos repasses de aumentos, proporcionando barreiras significantes à ameaça de novos entrantes e colocando a empresa em uma posição favorável com relação à concorrência dos produtos substitutos.

Convive-se diariamente com questões relacionadas a estratégias sempre visando continuidade e prosperidade, observa-se que por sua vez, a área de custos possui papel importante nesse contexto, no entanto, limita-se a questão aonde temos bons custos teremos boa aceitação no mercado e efetiva-se o lucro, mas se o custo for alto, não se vende, perde-se mercado e a empresa terá problemas financeiros, sendo assim, se pergunta, qual é o custo ideal? Como orçar preços competitivos condizentes com o mercado e que atendam a necessidade de retorno estimado pelo acionista?

Para responder os questionamentos assim entende-se que com o passar do tempo a rivalidade entre as empresas concorrentes tende a torna muitos dos

produtos nas chamadas “comodities”¹, são produtos comuns que podem ser fabricados por muitas empresas, fato esse que fará com que o menor preço seja o fator determinante para ganhar mercado, outro fator que gera redução da margem de lucro é o poder de barganha dos clientes onde as empresas entram na briga pelo menor preço criando-se a necessidade de vender sempre grandes volumes para atender a necessidade de retorno sobre o capital investido, capital esse que é estipulado pelos acionistas. Avaliando esse contexto se identifica que o departamento de custos torna-se mero controlador de gastos e despesas, deixando de lado as necessidades estratégicas e se tornando um departamento gerador de relatórios de eventos ocorridos no passado, seus esforços giram em torno do controle dos dados contábeis. Tal ação tendência o departamento a assumir assim um papel importante dentro do departamento contábil, mas deixando de lado questões estratégicas.

O trabalho de controle e levantamento dos eventos ocorridos é importante, pois é através da análise desses eventos que se identificam falhas e criam-se soluções para o futuro, no entanto, esse estudo propõe desmembrar tal departamento para que o mesmo tenha uma condição “ideal” de trabalho, atendendo também de forma estratégica todos os clientes internos e externos, sendo assim ficará com o nome de departamento de custos aquele que trabalha os eventos ocorridos nos produtos correntes e de fácil mensuração e acompanhamento, seu foco será olhar para a fábrica e para os eventos contábeis, transformará esses fatos em relatórios e apontará melhorias visando otimização da margem de lucro.

A outra ramificação, que nesse trabalho será chamado de Departamento de Orçamentos trabalhará com uma realidade otimizada e com foco na competitividade, desconsiderará os efeitos do dia-a-dia da empresa, seu foco será determinar uma estrutura ideal de custos e gastos, gerando assim custos justos, sendo que, o departamento de orçamento levará a área comercial uma sugestão de preço, preço esse gerado com os melhores roteiros de processos de fabricação elaborados pela engenharia da empresa, processos esses que passam por equipamentos com custos horários otimizados e competitivos, aliando a todo esse processo o departamento de suprimentos que irá através de seu poder de barganha com os

¹ Commodity é um termo de língua inglesa que, como o seu plural commodities, significa mercadoria, é utilizado nas transações comerciais de produtos de origem primária nas bolsas de mercadorias.

fornecedores buscar as melhores matérias primas com os melhores preços, o conjunto dessas atividades oferecerá um preço de venda considerado competitivo.

Para reforçar a necessidade de voltar nossas preocupações na questão da competitividade é interessante avaliar o que foi editado na matéria do jornal Estadão do Estado de São Paulo veiculada no dia 01 de novembro de 2010 sob o título de “Metade das Indústrias Paulistas já importa” aponta que uma em cada duas empresas paulistas já importa máquinas, insumos e até produtos prontos de vários lugares do mundo, principalmente da Ásia, a pesquisa que embasou a reportagem foi elaborado pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (FIESP) e indica que 55% das fábricas paulistas já se abastecem no exterior, em detrimento do fornecedor local, tal matéria reforça a necessidade pela busca de soluções inovadoras não só em processos e produtos, mas também em nossas estratégias de formação de preços de vendas competitivos em qualquer momento.

O estudo citado elaborado pela FIESP demonstra que a chegada de novos entrantes e produtos substitutos deixaram de ser uma preocupação e passou a ser uma realidade, pois não basta apenas olhar para a nossa região, a cada dia, a cada momento novas empresas são erguidas em toda a parte do mundo.

O Brasil está crescendo e o mundo está voltando seus olhares para enorme mercado consumidor aqui existente, gerando assim uma enxurrada de produtos e materiais oriundos de outros países, no início se falava muito que a enxurrada de produtos era justificada pela valorização do real frente ao dólar, era uma forma de ignorar assim os demais problemas. O ex-ministro Mailson da Nobrega, no Jornal Estadão do Estado de São Paulo em matéria veiculada no dia 01 de novembro de 2010 sob o título de “Metade das Indústrias Paulistas já importa”, cita que a taxa de câmbio não é a causa da desvantagem brasileira.

A questão sobre o câmbio é uma medida escapista, diz Mailson. "Ela desvia a atenção do problema central, que são as condições desiguais de infra-estrutura, sistema tributário, legislação trabalhista e taxa de juros.

Este estudo visa apresentar um modelo de trabalho focado na competitividade das empresas, as questões de condições de desigualdade citada pelo ex-ministro Mailson da Nobrega são uma realidade, mas se precisa inovar, criar

meios competitivos, por esse motivo a sugestão de dividir o foco do trabalho da área de custos, criar a área de orçamentos que focará em apresentar soluções diferenciadas na formação do preço de venda contribuindo assim para a sustentabilidade da competitividade da empresa.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Levando em conta o contexto apresentado, a questão de pesquisa que pode-se investigar é a seguinte:

Como orçar preços competitivos condizentes com o mercado e que atendam a necessidade de retorno estimado pelo acionista?

1.3 OBJETIVOS

Para sobreviver num mercado competitivo, é fundamental que o gestor entenda o cenário e o contexto no qual seu negócio está inserido. Há tempos o custo deixou de ser uma simples ferramenta de avaliação de estoque para se tornar em um dos mais importantes instrumentos de auxílio no alcance dos administradores, sendo assim, porque não buscar uma evolução contínua para a área de custos, sendo a necessidade dessa evolução a base para a elaboração dos objetivos desse trabalho.

1.3.1 Objetivo geral:

Desenvolver um modelo de trabalho para o departamento de orçamentos, que contribua com a competitividade da empresa, baseado em preços de mercado e na estrutura de custos.

1.3.2 Objetivos específicos:

- a) Apresentar o atual trabalho da área de custos tomando como base produtos correntes.
- b) Propor o desenvolvimento de simulações para que a área de orçamentos consiga se basear em preços de mercado e na estrutura de custos.
- c) Desenvolver e propor um modelo de trabalho para o departamento de orçamentos.

1.4 JUSTIFICATIVA

Na justificativa, conforme Vergara (1997) o autor do trabalho deve justificar seu estudo, apontando-lhe contribuições de ordem prática e ao estado da arte na área em que está buscando formação acadêmica. Assim, é preciso pontuar como os resultados da pesquisa podem contribuir para a evolução do conhecimento teórico e da prática, no que diz respeito especificamente ao objeto do estudo. Vale dizer que a contribuição não pode ser ampliada para além do que a pesquisa se propõe.

A **relevância** da pesquisa em questão está relacionada à competitividade nas indústrias em geral. Especificamente, oferece um modelo prático de atividade para a área aqui chamada de departamento de orçamentos. Esta implicação prática está ligada ao fato de que o presente trabalho pode auxiliar no processo de adaptação à nova realidade competitiva que afeta as empresas do nosso país.

Um ponto relevante da justificativa do presente estudo é a **oportunidade** para a realização deste. O tema competitividade está diretamente ligado a continuidade das empresas. O mercado convive com produtos oriundos de várias partes do planeta, e a vinda desses produtos para o nosso país está diretamente ligado a falta da competitividade, demonstrando assim, que existe um enorme mercado e um grande potencial de desenvolvimentos industrial dentro e fora do país, para isso temos que buscar soluções inovadoras.

Este trabalho irá contribuir com a evolução do departamento de custos, pois o modelo apresentado está diretamente ligado uma visão “virtual” de

otimização dos custos da empresa, sendo assim, se trabalha com matérias primas e custos de processos de fabricação otimizados, fato esse que fará com que a empresa como um todo esteja voltada a alcançar as metas estabelecidas no processo de orçamento. Demonstramos a competitividade e a diferença de custos ao simular os preços de vendas levando como base cada um dos modelos propostos.

Este projeto tem por principal objetivo criar um modelo de trabalho para o departamento de orçamentos com foco na competitividade, pois ser competitivo é vital para a empresa, com isso acredita-se que o modelo fará com que as demais áreas da empresa assumam o que foi determinado pela área de orçamento como premissas para as suas atividades, com isso, a área de produção irá à busca de ganhos de produtividade, a área comercial irá buscar cada vez mais novos pedidos, a área de materiais irá buscar alternativas de fornecedores e toda a empresa buscará ganhos acima da média. Com todo esse esforço, é provável que a empresa obtenha um status de empresa competitiva atendendo sempre a expectativa estipulada pelos acionistas de retorno sobre o capital investido.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Dado pelo avanço industrial e comercial pelos tempos se fez necessário a regulamentação das normas e métodos. Sabendo que as informações geradas são utilizadas pelos administradores para a tomada de decisão é importante que se tenha o conhecimento teórico a cerca dos assuntos abordados nesse trabalho.

2.1 A CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos consiste em um ramo da contabilidade, cujo objeto de estudo é o custeio de um produto ou serviço. A Contabilidade de Custos visa identificar, mensurar e registrar transações econômicas realizadas por uma entidade que decorram da atribuição de valor a um produto ou serviço produzido ou executado pela mesma.

Contabilidade de Custos é o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral, para registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição, tanto por unidade como pelo total, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados e os custos das outras diversas funções do negócio, com a finalidade de obter operação eficiente, econômica e lucrativa (LAWRENCE, 1975, p. 1).

Atribuir um custo ao objeto de estudo significa identificar todos os consumos, “Podem classificar-se todos os custos em três elementos: 1 – matéria prima, 2 – mão de obra direta e 3 – custos indiretos” (LAWRENCE, 1975, p. 1). Portanto esses são os valores econômicos, necessários para a obtenção do produto ou do serviço final.

Custo é a arte de transformar bens e serviços em outros produtos e serviços. A contabilidade de custos requer dessa forma, a existência de métodos, formas de custeio para que, ao final do processo, seja possível obter-se o quanto deverá ser atribuído ao objeto de estudo.

Os principais métodos de custeio são:

1. Custeio por absorção
2. Custeio variável ou direto
3. Custeio ABC

2.2 DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE CUSTO

O desenvolvimento da Contabilidade de Custos recebeu seu maior impulso na Revolução Industrial. A partir desse evento, a contabilidade passou de seu foco principal que era voltado a avaliação dos estoques, para as diferentes técnicas relacionadas a custeio.

No século XX começou o surgimento das novas teorias e técnicas de gestão contábil, inicialmente na Europa e posteriormente nos Estados Unidos, “é nesse período que, talvez pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades” (IUDÍCIBUS, 1981, p.31).

Passou-se a questionar a chamada contabilidade tradicional de custos, os questionamentos eram basicamente sobre as técnicas centradas na realocação ou rateios para os custos indiretos. As novas propostas formariam a maior parte dos modelos atribuídos como: Contabilidade Gerencial, Controladoria Contábil (integração de Orçamento e Contabilidade) e Contabilidade Estratégica (integração de orçamentos plurianuais e contabilidade), (havendo também propostas múltiplas que buscam identificar e sistematizar tendências gerenciais de longo prazo).

Para Allora (1995) a contabilidade de custos teve os seguintes pioneiros que ao desenvolverem seus sistemas e acabaram por nos trazer contribuições significativas.

- 1 – O engenheiro americano Bedeaux, com seu “Ponto Bedeaux” (B’) no início do século;
- 2 – algumas técnicas russas, como o “Thoroud” do início da industrialização socialista soviética;
- 3 – O engenheiro francês Haymann, com seu “Chrono”;
- 4 – O americano Carroll, com a “Standard-Hour”;
- 5 – A técnica francesa: “Unité d’Equivalence”;
- 6 – O Reichskuratorium für Wirtschaft da Alemanha, com sua “Arbeitseinheit” do método RKW;
- 7 – O engenheiro italiano Guido Parrella, com sua “Unitá-Base”;
- 8 – O engenheiro francês Georges Perrin com sua “Unidade GP”; o qual segundo Allora é um “verdadeiro mestre e pioneiro da técnica moderna da unificação da produção”.

2.3 USOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

De Acordo com Lawrence (1975).

A contabilidade de custos fornece informações a respeito dos custos, estoques, custos de venda e de distribuição, sendo assim, podemos citar como custos à matéria prima e mão de obra diretamente ligada ao produto, os estoques estão diretamente ligados aos controles de estoque, os custos de vendas são os impostos e os custos de distribuição são os custos logísticos. Para melhor detalhar a contabilidade de custos deverá fornecer informações detalhadas a respeito das despesas operacionais do negócio. Assim com um sistema de custo é possível o custo operação de um departamento ou da realização de qualquer outra atividade do negócio explicita e detalhadamente

Tais informações são úteis por mostrarem o que se fez, como se fez, qual o custo, por quanto se vendeu e qual é o lucro. Ao se avaliar essas informações muitas vezes encontraremos possibilidades de melhoria, tais como, aumento de produção, melhorar processos de produção, com isso teremos um custo menos e um lucro maior.

Para muitos a contabilidade tradicional não fornece informações suficientes para a gestão de custos, mas se pode dizer que o uso da contabilidade tradicional é muito importante, pois ao utilizarem algum sistema de custeio é importante verificar o seu nível de precisão e neste caso a única forma de se avaliar a eficiência desse sistema será confrontando as informações, tal confrontação sairá através da análise entre os Valores Reais X Valores Orçados.

Os valores reais nos tráz todas as informações inerentes aos custos realmente ocorridos e com o cálculo dos valores orçados temos todas as informações inerentes a elaboração da estimativa de preços, é comum nessa situação a existência de um percentual de variação, no entanto, o grande desafio para a contabilidade de custos gerar estimativas que reflitam números próximos de que se realizou dentro da fábrica.

2.4 TERMINOLOGIAS DO CUSTO

Termologias são nomenclaturas utilizadas para facilitar o entendimento entre todos, buscando uma linguagem única entre a classe e os leigos.

2.4.1 Gastos

É um sacrifício ou utilização do ativo pela empresa para obter um determinado produto ou serviço, buscando atender os objetivos e necessidades da empresa para entregar um determinado bem ou direito que normalmente é transformado em dinheiro. Segundo Viceconti, gasto é “Renúncia de um ativo pela entidade com a finalidade de obtenção de um bem ou serviço, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou direitos (normalmente dinheiro).” (VICECONTI et al.,2008, p.15).

O conceito de gasto é muito amplo, uma vez que na indústria existem muitos gastos, como mão de obra para produzir e entregar a matéria-prima, honorários da diretoria e compras de imobilizados, sendo reconhecido ‘despesa’ somente no momento em que é feita a contabilização, com diminuição do ativo ou reconhecimento da dívida. Segundo Martins (2001, p.25) gasto é;

Todo sacrifício havido pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando se sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização especificadamente chamados de investimentos. Podem ser de diversas naturezas e de períodos de ativação variados: a matéria prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento circulante; a máquina é um gasto que se transforma em investimento permanente; as ações adquiridas de outras empresas são gastos classificados como investimentos circulantes ou permanentes, dependendo da intenção que levou a sociedade à aquisição.

Não são considerados gastos as despesas que não estão ligadas diretamente com a produção da empresa, por exemplo. juros de capital próprio. Os gastos mais comuns que existem são:

- ✓ Mão-de-obra, consistindo toda aquisição de mão-de-obra, salários e encargos sociais;
- ✓ Aquisição de mercadorias para revenda;
- ✓ Aquisição de matéria-prima para industrialização
- ✓ Aquisição de máquinas e equipamentos;
- ✓ Energia elétrica, por meio da prestação de serviço de fornecimento da energia elétrica;
- ✓ Aluguel de edifício, se não possuir estabelecimento próprio;
- ✓ Reorganização administrativa.

2.4.2 Desembolso

É quando a empresa tira o dinheiro do caixa para pagar as mercadorias que foram compradas ou os serviços que foram contratados para produzir um determinado bem ou serviço. Para Martins (2003, p.25) o desembolso é “Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço”.

Essa compra pode ser paga pela empresa, a vista, antes de receber a mercadoria, no ato do recebimento da mercadoria, ou a prazo, quando a empresa parcelar as compras de mercadorias.

2.4.3 Despesas

São valores que não são utilizados diretamente na elaboração de um produto ou serviço. Para Passarelli e Bomfim (2004, P. 31), despesas nada mais são que “os demais gastos decorrentes do exercício das funções empresariais de apoio, de venda, de pós –venda e/ou de administração”. Já para Bruni e Famá (2004, p.25), despesas “ correspondem a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas”.

Portanto, conclui-se que despesas são valores que não são empregados diretamente em algum produto ou serviço.

2.4.4 Custos

São valores empregados diretamente em algum bem ou serviço. Martins nos explica que custos são também um gasto, só que reconhecidos como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.” Martins (2003, p.25)

Para Passarelli e Bomfim, custos são “gastos diretamente relacionados com a produção dos bens e serviços destinados, pela empresa à comercialização.” PASSARELLI e BOMFIM (2004, p.31)

Por isso pode-se dizer que os custos fazem parte diretamente da produção de um produto ou serviço. Como por exemplo, matérias-primas, embalagens e mão-de-obra fabril.

2.4.5 Investimentos

É todo gasto que tem como objetivo a aquisição ou substituição de algum dispositivo, material ou maquinário que pode estar com o fim de sua vida útil ou para o aumento de capacidade fabril das empresas. Martins (2003, p.25) entende que investimentos nada mais são que “sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) que são “estocados” nos Ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, se seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamadas de investimentos.”

2.4.6 Custos de Oportunidade

Para Martins (2009, p. 234) o custo de oportunidade é um conceito costumeiramente chamado de “econômico” e “não contábil”. O custo de oportunidade ocorre sempre que visualizamos uma possibilidade de ganho sem avaliação de alguns custos, como exemplo os casos em que já temos todos os custos fixos cobertos pelos produtos de fornecimento atual e em determinado momento nosso cliente solicita a produção de um novo item, o qual irá melhorar a produtividade e utilização da empresa. Com a junção do aumento de produtividade e utilização, teremos um custo muito próximo ao valor da matéria prima, ou seja, teremos um custo muito baixo, o que gerará a oportunidade de agregar este produto ao leque de itens fabricados na empresa.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Segundo Borna (2002, p.52), a alocação dos custos aos produtos é feita por meio de métodos de custeios e estes são: Custo Padrão, RKW ou Método dos

Centros de Custos, ABC – Custeio Baseado em Atividades e UEP – Unidade de Esforço de Produção.

2.5.1 Custo padrão

Método de custeio que trabalha com análises de variações entre padrões pré-estabelecidos com as informações de custos reais levantados posteriormente ao processo produtivo. Segundo Bruni e Fama (2004, p.169) “custos padrões podem ser usados na aferição de desempenho, na elaboração de orçamentos, na orientação de preços e na obtenção de custos significativos do produto”.

2.5.2 Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit - RKW

RKW ou Método dos Centros de Custos busca uma melhor distribuição dos custos indiretos em determinados períodos da produção. Para Perez Jr. e Costa *apud* Massuda (2003, p. 32) “a distribuição de custos indiretos nos departamentos, permite melhor distribuição dos produtos fabricados, reduzindo a probabilidade de erros e a transferência indevida de custos indiretos de um produto para outro”.

2.5.3 Custeio baseado em atividades (ABC)

Para Martins (2002, p.304), o ABC é na realidade uma ferramenta de gestão de custos, muito mais do que de custeio de produto. Já para Bertó e Beulke (2005, p.35), a característica básica do ABC é a apropriação aos produtos, às mercadorias e aos serviços de todos os custos e despesas diretas possíveis, sejam eles fixos ou variáveis. Kaplan e Cooper (2000, p.94) dizem que o ABC é um mapa econômico das despesas e da lucratividade da organização baseado em suas atividades.

2.5.4 Método da unidade de esforço de produção UEP

Segundo Bornia (2002, p. 57), o método da Unidade de Esforço de Produção (UEP) baseia-se na unificação da produção para facilitar o processo de controle de gestão. Para Wernke (2001, p.32) a UEP é atualmente usado por mais de uma centena de empresas brasileiras.

2.5.5 Custeio por absorção

Para Martins (2009, p. 37) O custeio por absorção é um método derivado derivado da aplicação dos princípios geralmente aceitos. O Custeio por absorção (também chamado Custeio Integral) consiste na apropriação de todos os custos de produção (diretos e indiretos, fixos e variáveis) pelos produtos e serviços produzidos, isto dentro do ciclo operacional interno, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos. Por essas características, seus custos vão para o ativo na forma de produtos e só poderão ser consideradas despesas ao ocorrer à venda do produto, Princípio da Realização. Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século XX conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*). Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos (rateados) para todos os produtos feitos. Na legislação tributária brasileira do imposto de renda, esse método é o recomendado, sendo vedado o chamado método direto ou variável (vide contabilidade tributária).

2.5.6 Custeio variável

O método de Custeio Direto, ou Variável, atribui para cada custo uma classificação específica, na forma de custos fixos ou custos variável. O custo final do produto (ou serviço) será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados diretamente no resultado do exercício. Em oposição à modalidade de Custeio por absorção, o Custeio direto ou variável toma em consideração, para custeamento dos produtos da empresa, apenas os gastos variáveis. Com isso, elimina-se a necessidade de rateios e,

conseqüentemente, as distorções deles decorrentes. Assim, essa modalidade de custeio apresenta, sobre as modalidades anteriores, significativas vantagens no que respeita à apuração dos resultados financeiros gerados pelos diferentes produtos da empresa e às decisões gerenciais. Entretanto, a grande falha deste sistema, é que não é aceito, perante a legislação do Imposto de Renda. Portanto, a empresa que desejar adotá-lo, deverá fazê-lo mediante controles e relatórios distintos, em complemento à informação contábil. Gerencialmente, é um método muito utilizado, mas, por sua restrição fiscal e legal, sua utilização implica na exigência de 2 sistemas de custos:

1. O sistema de custo contábil (custeio por absorção ou integral);
2. Uma sistemática de apuração paralela, segregando-se custos fixos e variáveis.

Em tese, há possibilidade de efetuar separação do custeio direto na contabilidade, segregando-se todos os custos em categorias específicas, como, por exemplo:

- ✓ Mão-de-obra de produção
- ✓ Mão-de-obra de produção – Variável
- ✓ Mão-de-obra de produção – Fixa
- ✓ Gastos gerais de fabricação
- ✓ Energia Elétrica – Variável
- ✓ Energia Elétrica – Demanda Fixa, entre outros.

Contabilmente, desde que o sistema de acumulação se faça somando-se custos fixos e variáveis, não há que se opor a esta sistemática de separar os valores, para utilização gerencial. Porém, na prática, devido ao aumento da complexidade e cuidados especiais na contabilização, as empresas desenvolvem sistemas próprios, que extraem da contabilidade dados específicos para análise de custos variáveis. A contabilidade segue seu padrão normal (utilizando o custo por absorção) e os sistemas de análise extraem, das contas de custos, os valores classificados como diretos (como por exemplo, as matérias primas, os materiais de embalagem, a mão de obra direta, gastos com terceirização da produção, etc.). O importante é que se preserve os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

1. Divisão dos custos em dois grupos principais: fixos e variáveis (eventualmente podem ser necessários criar as categorias intermediárias de semi fixos ou semi variáveis);
2. Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos. A diferença do custo variável com a Receita de vendas é chamada de Margem de Contribuição.
3. Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos.

2.6 CUSTO DO PRODUTO VENDIDO

O Custo Do Produto Vendido (CPV) é a totalidade de custos incorridos na produção durante determinado período de tempo. É composto por três elementos: materiais diretos, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

1) Materiais Diretos - referem-se se a todo material que se integra ao produto acabado e que possa ser incluído diretamente no calculo do custo do produto. Ex.: matéria-prima, insumos secundários, material de embalagens, “custo de qualquer material que entra no produto, passando a fazer parte do produto fabricado” (LAWRENCE, 1975, p. 3)

2) Mão-de-Obra Direta – “mão de obra direta é o custo de qualquer trabalho executado no produtomudando a forma e natureza do material que nele entra” (LAWRENCE, 1975, p. 3).

Com base nisso podemos utilizar como exemplo os seguintes gastos: gasto total com salários e encargos com a mão-de-obra apropriável diretamente ao produto.

3) Custo Indiretos de Fabricação - ou Gastos Gerais de Fabricação ou Despesas Indiretas de Fabricação são os outros demais custos necessários para a operação da fábrica, porém genéricos demais para serem apropriados diretamentos ao

produto. Ex. materiais indiretos, mão-de-obra indireta, energia elétrica, seguro e aluguel da fábrica, depreciação de máquinas, “são outros custos necessários à operação da fábrica, mas de natureza genérica demais para lançar-se diretamente no custo do produto” (LAWRENCE, 1975, p. 3).

2.7 COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO PRODUTO

Para Allora (1995) os elementos de despesas que compõem o custo do produto são os seguintes:

- ✓ Matéria prima básicas
- ✓ Materiais auxiliares ou secundários
- ✓ Mão de obra direta
- ✓ Mão de obra indireta
- ✓ Supervisão
- ✓ Materiais de consumo
- ✓ Encargos Sociais
- ✓ Ferramentas, dispositivos e matrizes
- ✓ Energia elétrica
- ✓ Gás, vapor, ar comprimido.
- ✓ Manutenção e conservação
- ✓ Logística interna
- ✓ Amortização ou depreciação de máquinas e equipamentos
- ✓ Engenharia do Produto
- ✓ Qualidade
- ✓ Suprimentos
- ✓ Administração da produção
- ✓ Planejamento e controle de produção
- ✓ Seguros
- ✓ Aluguéis
- ✓ Financiamento de equipamentos

Ao elaborar a análise da rentabilidade de um produto deve-se ter em mente que cada item fabricado absorve uma parcela das despesas citadas acima, tais

parcelas são calculadas com base nas informações vindas das unidades produtivas, por exemplo: tempo de produção, máquinas, tempo de preparação de máquina, ferramentas e dispositivos utilizados, etc. Caso o produto não esteja com uma estrutura de produto correta é certo que ao passar por todas as etapas de produção tal produto não irá absorver todas as despesas que realmente incorreram na fabricação, certamente tal situação fará com que o custo médio do produto seja inferior ao realizado o que poderá trazer a falsa impressão de que tal produto é altamente lucrativo sendo que ao avaliar todas as etapas e ao fazer a correta alocação dos custos se identificará que o produto não é tão rentável quanto se apresentava.

É importante destacar o fato de que a relação acima não traz as despesas administrativas e comerciais, é recomendável para esse caso não agregar os gastos inerentes a essas áreas ao custo industrial, sendo mais prudente alocar esses custos ao mark-up da empresa.

2.8 CUSTOS INDUSTRIAIS

Trata-se dos custos diretamente ligados aos produtos. Em geral se considera o custo do material e mão de obra diretamente aplicado ao produto.

Ao elaborar a planilha de custos é importante dividi-la sendo que a primeira visão deverá apresentar os custos industriais, logo em seguida aplica-se o mark-up, antes dos custos tributários é prudente adicionar os custos logísticos quando houve. Ao se avaliar essas questões parece que se trata de algo fácil e prático, no entanto, trata-se de algo complexo e que demanda muito trabalho e análise.

“A empresa nada mais é do que uma diferença: aquela entre seus preços de venda e seus preços de custos” (ALLORA, 1995, p.1). Visto sob este ângulo, o custo assume aspecto diferente: o de instrumento básico para uma gestão positiva de uma empresa, neste instrumento básico, os custos, geralmente são confiados a funcionários subordinados sendo seus resultados tomados como aparecem e assim utilizados, quando, os custos, como foi dito, são a própria vida da empresa, e como tais deveria merecer toda a atenção dos próprios dirigentes que deveriam dedicar sua máxima atenção a eles.

Os custos são frutos de tudo o que acontece no processo de fabricação, envolvendo dessa forma todos os suprimentos necessários, cadências eficiência, produtividade, desperdícios, gastos excessivos, qualidade deficiente, projeções imperfeitas, e muitos outros fatores. Portanto se pode dizer que não há, nos contextos industriais, índice mais sintético e resolutivo de que os apresentados no custo, tal índice dirá se a empresa é ou não competitiva, se vai ou não vender, se vai ou não lucrar.

Ao fabricar produtos se tem os custos de produção que é a soma algébrica (positivos menos negativos) dos gastos ocorridos e está é a dificuldade fundamental a resolver, pois aqui se tem os custos diretos e custos indiretos, sendo os custos diretos os de fácil identificação, já os gastos indiretos são os mais difíceis de serem alocados aos produtos, sendo fundamental para esse caso ter conhecimento rigoroso dos custos de cada produto, pois é comum existirem produtos com margem de lucro maior e outros com margem menor e em alguns casos produtos sem margem alguma.

Um paradoxo que foi moda anos atrás era: “Um dirigente é uma pessoa que deve tomar decisões corretas baseando-se em informações erradas” (ALLORA, 1995, p. 30).

O cálculo do custo dos produtos foi idealizado e desenvolvido no início do século, por primeiro, pelo engenheiro eletricista Donaldson Brown da DUPONT. Na época, isto foi uma grande novidade e um notável progresso. Em seguida, na Europa, quem continuou esta linha de pensamento foram os engenheiros, nos Estados Unidos, os contadores. Mas, enquanto os engenheiros se concentravam no custo e suas implicações, os contadores começaram a misturar os custos com contabilidade, subordinado os primeiros aos duvidosos critérios (fisco, legislações estranhas, normas, auditorias, disposições societárias, etc...) da contabilidade, afastando-se e até divorciando-se das operações da fábrica (ALLORA, 1995, p. 31)

2.9 CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

De acordo com Lawrence (1975, p.3), se classifica os elementos do custo de produção em custos diretos e custos indiretos, aonde os custos diretos são os que incorrem no produto. Custos indiretos são os de natureza mais genérica, que não é possível identificar imediatamente como parte do custo de determinado produto, mas sem o qual não se poderia manufaturar o produto. Podem debitar-se os custos

diretos diretamente no custo de um produto, mas tal não se dá com os custos indiretos, que é preciso distribuir ou apropriar ao produto por maneira aceitável por aproximação. A classificação dos custos em diretos e indiretos é importante por fornecer um meio para apropriação de custos às diferentes classes de produção

São todos os custos apropriados de forma direta ou indireta no produto, mas que para que aconteça o efetivo faturamento o produto acaba tendo uma pequena parcela desses custos.

Todos os custos Indiretos só podem ser apropriados, pela sua própria definição, da forma indireta aos produtos, isto é, mediante estimativas, critérios de rateios, previsão de comportamento de custos, etc. Todas essas formas de distribuição contêm, em menor ou maior grau, um certo subjetivismo, portanto, a arbitrariedade sempre vai existir nessas alocações (MARTINS, 1985).

Sendo assim se tem uma série de variável a se analisar, mas ao aprofundarmos a análise nos deparamos com outros desafios, abaixo encontraremos algumas ferramentas para a análise e determinação de forma detalhada dos custos diretos e indiretos.

2.10 CUSTO DIRETO

Com o objetivo de aprofundar os estudos, é importante avaliar as informações de forma mais detalhada. “Custos Diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente a cada unidade ou lote de produto fabricado. Custos indiretos são os que não podem ser diretamente apropriados” (FRANCO, 1994)

Sendo assim, pode-se avaliar os custos diretos através do custo de operação que neste caso será o custo hora do equipamento utilizado, aqui pode-se mensurar todos os gastos gerados para a transformação da matéria prima em sub produto ou produto acabado.

2.10.1 Custo hora máquina

Cabe a cada empresa e seus gestores determinarem de que maneira será elaborado o custo hora de um posto operativo, mesmo com a existência de vários

métodos de custeio e as mais variáveis formas de rateio a empresa poderá sim criar o seu próprio critério ou dentre os critérios já existentes optar pelo que melhor se adapte ao seu modelo de trabalho, sendo assim, existem casos aonde a empresa opta por colocar suas despesas administrativas e comerciais mais as despesas com desenvolvimento de produtos no seu mark-up, que neste caso é a soma total das despesas não ligadas diretamente ao produto e adiciona-se ainda a margem de lucro, a dica que é repassada aqui é que não se pode esquecer de considerar todos os gastos necessários para se chegar ao custo hora otimizado, pois caso esqueça, o valor que esquecido certamente reduzirá a margem de lucro estipulada, o que em muitos casos poderá fazer com que o produto ou projeto não atenda expectativa de retorno de investimento, abaixo alguns dos gastos que podem integrar o custo hora da máquina ou centro de custo.

- ✓ Salários
- ✓ Encargos Sociais
- ✓ Depreciação
- ✓ Consumíveis
- ✓ Energia Elétrica
- ✓ Alimentação
- ✓ Transporte
- ✓ Aluguel da área utilizada pela máquina mais seu estoque.
- ✓ Administração da Produção
- ✓ Material de Segurança, etc.
- ✓ Manutenção

Os custos acima citados não são os únicos existentes, trata-se de exemplos, para que se tenha um valor ideal o correto é avaliar a estrutura de gastos e cada empresa, dessa forma poderá obter o resultado esperado e que esteja alinhado com as premissas estabelecidas, sendo assim e conforme já citado, deve-se acrescentar todo e qualquer gasto que venha a acontecer.

Com base nisso, existe um enorme leque de possíveis valores formadores de custos para controlar, o importante é não deixar de considerar nenhum dos itens formadores de custos, pois, caso contrário a empresa terá a margem de lucro reduzida proporcionalmente ao valor esquecido.

É importante nessa situação criar um mapa mental, dessa forma se começaria com o custo com salário, em determinadas situações o custo com salário pode se tornar uma incógnita quanto a considerá-lo ou não, é comum que essa dúvida surja quando um determinado funcionário participa em mais de um posto operativo, nesse estudo se considera como correto levar em consideração o fato de que para que um equipamento funcione certamente precisará de um operador, portanto, é mais prudente considerar tal funcionário, dessa forma trabalha-se com a hipótese de que o valor economizado se tornará um ganho para a empresa. Uma vez levantado os gastos com folha, também é importante considerar todos os demais gastos aqui envolvidos para que o funcionário tenha esteja apto a desempenhar a sua função, é importante aqui destacar os seguintes:

- ✓ Alimentação.
- ✓ Vale transporte.
- ✓ Material de segurança.
- ✓ Assistência médica.
- ✓ Assistência odontológica, etc.

Feito a análise e a consideração de todos os gastos inerentes ao funcionário, se deve pensar nos gastos existentes com o equipamento, é nesse momento que devemos considerar a depreciação, manutenção, energia elétrica, e todos os consumíveis necessários para a industrialização dos produtos. Quanto a depreciação ou amortização, para esse estudo se verifica em quantos turnos o equipamento trabalha para aplicar a depreciação, da seguinte forma:

- ✓ 1 turno = 10 anos
- ✓ 2 turnos = 7 anos
- ✓ 3 turnos = 5 anos

Quando a empresa optar em amortizar seu investimento deverá primeiramente ter muito claro quais são os equipamentos dedicados que serão usados para a industrialização dos produtos em série, ou seja, se é possível industrializar outros produtos com esse equipamento é prudente não considerar amortização e sim considerar depreciação. Os equipamentos dedicados poderão ser amortizados tomando como base vida útil do projeto, ou seja, considera-se apenas o tempo em que o produto será fabricado, geralmente a vida útil é informada pelo cliente.

Para se calcular de forma correta o custo hora de um posto operativo é importante analisar todas as variáveis de acordo com a estrutura de gasto de cada empresa, portanto, como citado acima, em uma primeira fase, deve-se fazer o mapa mental e avaliar todo e qualquer gasto com o funcionário e o equipamento, no entanto, de acordo com o produto fabricado poderá ocorrer outros gastos que aqui não estão destacado.

Para que se tenha um indicador de assertividade do valor orçado a empresa deverá confrontar seus gastos reais e confrontar com o valor orçado, tal comparativo é muito útil, sendo que para a formação do custo de transformação, é de extrema importância manter esse controle, pois em alguns casos o cliente se sente no direito de auditar seus fornecedores para identificar o quanto esse fornecedor é interessante para o atendimento de suas metas, e dependendo do mercado em que a empresa está inserida o cliente terá como elaborar comparações e em muitos casos contestar os valores apresentados, tal comparação será possível sempre que o cliente solicite uma abertura de custos, geralmente uma abertura de custos requer preenchimento de informações detalhadas, o seu detalhamento no nível de matéria prima acontece da seguinte maneira:

- ✓ 1 – Tipo de Matéria Prima
- ✓ 2 – Quantidade de Matéria Prima Utilizada
- ✓ 3 – Custo da Matéria Prima juntamente com nota fiscal do fornecedor para comprovar o quanto foi pago.

Alem das informações acima citadas se a matéria prima gerar sucata em alguns casos o fornecedor terá que repassar ao cliente o valor arrecadado com sucata, esse repasse acontece como um crédito ou desconto no preço de venda para seu cliente, sendo assim, se um determinado produto gerar 10% de sucata, o valor de 10% multiplicado pelo valor de venda da sucata irá gerar um desconto no meu custo da matéria prima.

Já o detalhamento no processo de fabricação é mais complexo, sendo assim as informações serão apresentadas da seguinte maneira:

- ✓ 1 – Capacidade de produção da máquina (peças para 1 hora)
- ✓ 2 – Tempo de preparação de máquina (set-up)
- ✓ 3 – Grau de utilização da máquina
- ✓ 4 – Custo hora da máquina

Vale ressaltar que em muitos casos o nível de conhecimento é tão alto que o cliente consegue identificar no ato se a capacidade de produção está ou não correta, bem como seus tempos de preparação, grau de utilização e custo hora da máquina.

Para que, mesmo com todo esse controle feito pelo nosso cliente, tenhamos o resultado esperado pela direção da empresa é muito importante buscar formas de melhorias, sejam elas na compra, na produção, no ganho de escala, etc. Como o profissional de orçamento terá como foco a continuidade e seu trabalho trará resultados futuros é de extrema importância que esse profissional faça todas as considerações ao formar o custo e que sempre faça com que os demais departamentos busquem formas diferentes, inovadoras e mais baratas para se fazer um produto, dessa forma, mesmo com uma abertura de custos nas mãos o cliente não terá como identificar um ganho adicional.

2.10.2 Custo da matéria prima

O custo da matéria prima é sempre visto como um ponto crítico para a empresa administrar. Para Martins (2009, p.116) as matérias primas, os componentes adquiridos prontos, as embalagens e os outros materiais diretos utilizados no processo de produção são apropriados ao produto. Dessa forma, a matéria prima é considerada como um dos principais fatores para que a empresa se mantenha competitiva, pois se comprar matéria prima com preços competitivos certamente terá um produto competitivo ou terá uma margem de lucro superior a alcançada pelos concorrentes. Mesmo sendo um ponto vital para a empresa, esse é um setor que pode se tornar “corrupto”, e em muitas vezes não existem formas de detectar se está ou não acontecendo favorecimento para determinados fornecedores mediante acertos valores em dinheiro.

O departamento de suprimentos deverá focar seu trabalho visando adquirir o melhor produto com o melhor preço, sendo que, em muitos casos se adquire o melhor produto, mas não com o melhor preço, pois a empresa não possui um volume considerável mínimo para comprar de certos fornecedores que possuem o melhor preço, sendo essa uma das cinco forças competitivas citadas por Porter, nesse caso não existe outra saída a não ser adquirir produtos de maior valor, fato esse que poderá fazer com que a estratégia de venda da empresa mude, e dessa

forma passe a atender um determinado público consumidor, público esse que com o passar do tempo fará com que a empresa tenha volume de compras para que ai sim consiga se inserir em um novo mercado altamente competitivo.

O departamento de suprimento deverá analisar a programação de produção, pois com uma programação de produção em mãos terá um relatório de quais materiais serão utilizados, suas respectivas quantidades, e quando deverão ingressar na fábrica, analisando quais são seus fornecedores habituais e com quanto tempo de antecedência deverá programar o pedido de compra com o fornecedor é que o departamento poderá contribuir com a redução de custos na aquisição de materiais, no entanto o principal trabalho desse departamento será o desenvolvimento de novos fornecedores e novos produtos.

Uma vez mapeado todos os possíveis custos diretos, ou seja, os que ocorrem no chão de fábrica se deve avaliar todo e qualquer gasto inerente aos custos indiretos.

2.10.3 Custos indiretos

Os custos indiretos existentes em todas as organizações. Para BERTÓ ; BEULKE (p.23, 2006) os custos indiretos dão sustentação ao funcionamento da atividade, portanto abrangem todas as despesas que não são diretamente aplicadas ao processo de fabricação. Assim como já citado nos custos diretos esses gastos variam de empresa para empresa, portanto, os itens citados abaixo são os mais comuns:

- ✓ Custos Administrativos.
- ✓ Custos Comerciais.
- ✓ Custos com Desenvolvimento do Produto ou Engenharia do Produto.
- ✓ Administração da Produção.
- ✓ Departamento de Protótipos.
- ✓ Logística interna.
- ✓ Manutenção.
- ✓ Administração da Produção.
- ✓ Qualidade, entre outros.

Com a definição dos custos indiretos conforme acima já citado a estrutura pode variar de acordo com o ramo de negócio e o tamanho da empresa. Por esse motivo, vale lembrar que cada um dos gastos acima citados terá seu controle de acordo com a necessidade de cada empresa.

Os custos indiretos devem ser controlados de forma que não ultrapassem os valores estipulados no orçamento, pois caso ultrapassar o excedente se tornará num redutor do lucro da empresa da mesma forma como foi citado ao avaliar os custos diretos, portanto se ao elaborar o orçamento se tenha esquecido de considerar um departamento tal valor implicará em redução da margem de lucro. Todos os custos indiretos deverão ser monitorados por setores, e a cada distorção verificar qual foi o seu fato gerador. Muitas vezes esse aumento ocorrerá devido a necessidade criada pela empresa e por esse motivo é que o profissional da área de orçamentos deverá elaborar orçamentos sem considerar os efeitos dos custos que estão ocorrendo no atual momento da empresa, pois caso a empresa tenha uma política de aumento na estrutura de engenharia certamente terá um custo maior nesse momento, mas tal estrutura trará resultados futuros que certamente implicarão em redução nos custos e aumento na margem de lucro.

Ao avaliar o resultado sob a ótica contábil é evidente que o trabalho do profissional de orçamento não será relevante, pois nesse momento todos os custos indiretos serão rateados, sendo assim, comente aparecerá aumento no custo nesse momento, por esse motivo o departamento de orçamento é tratado como um departamento estratégico da empresa e não operacional.

Os rateios dos custos indiretos seguem alguns critérios, portanto, todos os critérios deverão ser pré-determinados com o objetivo de repassar para cada produto um custo indireto mais apurado.

Conforme já citado os colaboradores da empresa precisam focar seus esforços no atendimento das metas e objetivos da empresa, mantendo dessa forma a continuidade da empresa, dessa forma em toda parte da empresa existirá um grupo sistemático de atividades destinado a reconhecer e avaliar a falha potencial de um produto/processos e os efeitos dessas falhas, com isso a empresa já estará dando o primeiro passo no intuito de evitar gastos, e ao evitar esses gastos já está automaticamente trabalhando o processo de redução de custos.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

A metodologia que foi utilizada na execução desse trabalho iniciou com uma revisão bibliográfica a fim de fundamentar os conceitos aqui apresentados e em sua fase final consiste na verificação e aplicação da abordagem proposta em uma indústria de moagem de grãos.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Beuren (2006), evidencia como podem ser agrupados os tipos de pesquisa de uma forma melhor aplicável à área das Ciências Contábeis. As categorias de pesquisa apresentadas pela autora são: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

3.1.1 Quanto à abordagem do problema

Sob o ponto de vista da abordagem do problema, um estudo pode ter uma abordagem qualitativa ou quantitativa. Entende-se que a pesquisa em questão tem caráter **qualitativo** uma vez que não emprega nenhum tipo de instrumento estatístico para coleta e tratamento de dados. Beuren (2006, p.92) caracteriza a tipologia qualitativa de forma a confirmar esta como característica metodológica da pesquisa em questão:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

3.1.2 Quanto aos objetivos da pesquisa

Segundo Gil (1999), destaca que a pesquisa exploratória é desenvolvida no sentido de proporcionar uma visão geral a cerca de determinado fato. Portanto esse tipo de pesquisa é realizado, sobretudo, quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis.

O trabalho em questão tem objetivos **descritivos** uma vez que os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados sem que o pesquisador interfira neles. Para Andrade (2007, p. 114), pesquisas descritivas são habitualmente solicitadas por empresas comerciais, institutos pedagógicos, partidos políticos, etc.

3.1.3 Quanto aos procedimentos da pesquisa

Os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtém os dados. (BEUREN, 2006, p.83) assim, quanto aos procedimentos, pode-se enquadrar o presente estudo como um **estudo de caso**.

Gil (1999, p. 73) salienta que:

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa principalmente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Na pesquisa em questão, se toma com base os conceitos aplicados em uma indústria, são avaliados os custos incorridos em um determinado mês e com base nesse número se projeta os preços de venda, em um segundo passo se analisa qual seria o preço de venda tomando como base o que foi proposto nesse estudo.

Ao avaliar as diferenças no preço de venda e custo de fabricação, se analisa o porquê esse fato ocorreu, tal análise tem como objetivo demonstrar que o trabalho do departamento de orçamentos é importante para manter a competitividade.

4.0 ESTUDO DE CASO

O objetivo desse trabalho é desenvolver um modelo de trabalho para o departamento de orçamentos que contribua com a competitividade da empresa.

Entende-se que o desenvolvimento de um modelo de trabalho inserido na área de custos, que aqui se chamará de departamento de orçamentos terá como principal foco a competitividade, sendo que deverá acompanhar as atividades da empresa desde o planejamento até o recebimento de valores referente a venda de produtos e serviços.

Levando em consideração o atual nível de exigência do mercado consumidor não é recomendado as empresas voltarem as suas atenções apenas para o preço de venda indicado pelo custo, sendo assim, é prudente avaliar os custos gerados com o produtos atualmente fabricados e a rentabilidade, feito isso, recomenda-se avaliar os preços de mercado e os valores praticados pelo principais concorrentes, pois uma vez feito essa análise será possível avaliar o atual nível de competitividade da empresa.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Para análise dos dados será usado o modelo de uma indústria de moagem de grãos, tal simulação irá demonstrar o quanto é importante a busca pela competitividade, pois ao olhar apenas para dentro da empresa e para a atual situação vivida se apresentará dois cenários, sendo o primeiro cenário o de uma indústria com muitos pedidos e muito bem colocada no mercado nesse momento, já o segundo cenário será o de uma indústria com pouco poder de barganha sem condições de crescimento e que jamais conseguirá um alto nível de competitividade, por esse motivo é que se faz necessário elaborar preços de venda em condições otimizadas da empresa.

Por se tratar de um estudo de caso, tal trabalho tem com o objetivo de fundamentar as atividades da área de custos e quanto às atividades da área de orçamentos, será usado a mesma base já explorada pelo departamento de custos,

no entanto, haverá a contribuição dos departamentos de produção, engenharia e comercial, pcp, entre outros, com o envolvimento de todos será possível atender a todas as necessidades de nossos clientes internos e externos, demonstrando dessa forma o quanto estratégico será o departamento.

4.2 ESTRATÉGIAS COMPETITIVAS.

Para Bruni e Famá (2007), o atual cenário necessita mais do que análise de gastos realizados e que é necessário aliar à contabilidade de custos as estratégias competitivas, muito se fala do setor produtivo brasileiro que está se articulando para cobrar medidas do atual e do futuro governo a fim de que as empresas mantenham índices de competitividade, o que deixará as empresas brasileiras em igual condição de preços, mas somente esperar medidas por medidas governamentais não é o suficiente é preciso tomar ações criativas e diferenciadas.

Para Porter (1986) as regras da concorrência estão englobadas nas cinco forças competitivas e só é possível criar uma vantagem competitiva, de modo a estabelecer e sustentar um desempenho superior de três maneiras:

- ✓ Produzindo um produto ou serviço mais barato;
- ✓ Fazendo um produto diferenciado, melhor e diferente do que a competição produz;
- ✓ Dominando um nicho de mercado específico.

Porter (1986) também abordou o conceito de cadeia de valor, onde “toda empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar o produto. Todas estas atividades podem ser representadas, fazendo-se uso de uma cadeia de valores”. Sendo assim, toda cadeia de valor possui no mínimo cinco atividades primárias:

- ✓ Logística interna (tudo aquilo necessário para produzir)
- ✓ Produção ou provisão,
- ✓ Logística externa e distribuição
- ✓ Marketing
- ✓ Pós-venda

Todas estas atividades são acompanhadas por várias atividades secundárias destacadas dentro de uma cadeia de valor. Cada empresa tem em sua cadeia de valor, características específicas o que a torna diferente perante outras empresas, sendo a otimização desta cadeia que fará com que a estratégia seja uma vantagem competitiva perante as outras empresas.

Para Porter (1986), um erro muito comum é acreditar que a área de custos se resume a produção, dessa forma entendemos que o método alternativo que poderá ser sugerido também tenha ação direta na cadeia de valor citada por Porter.

As empresas geralmente optam por um dos métodos de custeio ou em alguns casos criam uma mescla dos métodos, no entanto, entende-se que independentemente do método aplicado o que importa ao acionista é o quanto a empresa ganhará com o negócio ou projeto.

4.3 PROSPECTANDO NOVOS NEGÓCIOS.

Assim como a área comercial visa prospectar novos negócios o departamento de orçamentos deverá ficar em sintonia com essa tendência, por esse motivo é que se chama essa fase de “custo virtual”. O custo virtual tem por objetivo manter a empresa em igualdade de competitividade em todo momento, oferecendo preços competitivos para o mercado. O custo virtual terá como principal premissa a utilizar a plena utilização do parque fabril contribuindo assim para o crescimento da empresa. A capacidade plena da empresa será determinada pela disponibilidade de máquina dentro da possibilidade da empresa. Nessa atividade deverá atuar pessoas com grande conhecimento dos processos de fabricação, e com acesso as áreas de engenharia, comercial, qualidade e financeiro, pois dessa forma esse profissional trabalhará como um intermediador na busca de objetivos em comum, sendo assim, atenderá os seus clientes internos e externos e por fim todos atenderão as metas e objetivos estabelecidos pelos acionistas. O trabalho será liderado pela área de orçamentos o qual será também um meio de comunicação entre as áreas.

4.4 O DEPARTAMENTO DE ORÇAMENTOS.

O departamento de orçamento que conforme já foi citado trabalhará com custos aqui chamados de “virtual” terá como foco a competitividade, no entanto, de forma alguma esse trabalho poderá gerar valores que não atendam as metas e objetivos estipulados pela empresa. Conforme já citado o departamento de orçamentos deverá conhecer a empresa como um todo e também é muito importante conhecer o atual nível da capacidade instalada e uma grande vantagem competitiva seria conhecer os custos correntes, mas só o fato de conhecer bem o mercado onde está inserido já é de grande valia, sendo assim, de forma resumida, o profissional da área deverá possuir os seguintes conhecimentos:

- ✓ Custo hora equipamento.
- ✓ Tempo de processo.
- ✓ Tempo de set-up.
- ✓ Custo de matéria prima.
- ✓ Gastos Gerais de Fabricação.
- ✓ Estrutura indireta.
- ✓ Despesas Administrativas e Comerciais.
- ✓ Riscos financeiros do negócio.

Como se trata de um departamento que atua junto com a área de custos, no entanto com o foco em orçamento, será necessário trazer para o estudo os conceitos de orçamento, sendo assim, irá conduzir seus trabalhos avaliando os resultados obtidos a longo prazo ou até que termine a vida útil do produto.

Para um melhor entendimento é que esse trabalho foi desenvolvido na forma de estudo de caso, dessa forma é importante detalhar algumas questões relacionadas à atividade operacional elaborada pela área de custos e de orçamentos.

4.5 ATIVIDADES DA ÁREA DE CUSTOS.

Por se tratar de uma área que visa a melhoria de processos e a melhoria no ganho gerado pelos produtos entende-se que para esse estudo o correto seria a área de custos atuar com o foco de redução de custos nos produtos correntes.

4.5.1 Análise de custos dos produtos correntes.

O departamento de custos avaliará o que está acontecendo no dia-a-dia da empresa, atuará com foco nos produtos correntes, a grande vantagem aqui é que ao se avaliar itens correntes é possível utilizar dados reais, é comum nas empresas, a cada mês que se encerra, elaborar relatórios de desempenho, abaixo algum desses relatórios.

- ✓ Análise do custo de Fabricação.
- ✓ Análise do custo da matéria prima.
- ✓ Análise do custo da mão de obra.
- ✓ Análise do custo de logística interna e externa.
- ✓ Análise dos Gastos Gerais de Fabricação
- ✓ Levantamento Real X Orçado
- ✓ Análise de Margem de Contribuição.

Tendo em mãos as informações gerenciais e relatórios é possível avaliar quais produtos necessita de maior atenção. Dentre os relatórios, vale destacar o relatório de rentabilidade, nesse relatório é possível encontrar informações inerentes a receita de venda, custos, margem de contribuição e o volume de venda, dessa forma também é possível visualizar os produtos de maior participação no resultado da empresa.

Independentemente de se obter um resultado positivo ou negativo é de extrema importância o acompanhamento mensal avaliando toda e qualquer oscilação que tenha ocorrido. Nessa fase é possível mensurar questões que não foram levadas no momento do desenvolvimento do projeto, ou seja, no momento em que o departamento de engenharia da empresa projetou quais seriam os processos de fabricação, a matéria prima e os insumos necessários.

Tendo mapeado a situação corrente da empresa a área de custos deverá focar seus esforços para a melhoria contínua sendo tão responsável pelo resultado quanto as demais áreas são, todavia é nesse momento que se deve cobrar do departamento de custos ações pró-ativas e não somente esperar ações reativas.

Com base nisso ficará para o departamento de custos a missão de controlar e manter a rentabilidade do produto, tal manutenção acontecerá seja através da criação de processos de redução de custos, melhoria de processos, etc., através

disso se criará subsídios para a manutenção da lucratividade da empresa, sendo que também para esse processo é importante elaborar um acompanhamento Real X Orçado do custo de industrialização.

Nas empresas é comum a fabricação de inúmeros produtos, sendo assim recomenda-se iniciar a análise Real X Orçado nos produtos com a menor margem de lucro e maior representatividade no faturamento global da empresa.

Uma vez mapeado todos os gastos incorridos no produto deve-se criar planos de ação que visem a melhora da margem de lucro, tal ação terá como objetivo elaborar um trabalho que envolva desde a cadeia de fornecedores até a produção e acondicionamento do produto no estoque de acabados e se mesmo assim a margem continue ruim será necessário renegociar o preço de venda com o cliente.

4.6 PERFIL PROFISSIONAL PARA A ÁREA DE ORÇAMENTOS

O profissional que fará parte da equipe deverá ter atitude pró-ativa, foco no resultado, e dinâmico para absorver as mudanças que possam vir a acontecer, não se pode deixar levar apenas pelas métricas de produção, e o apontamento dos custos que estão ocorrendo no momento na empresa, esse profissional terá que ter em mente que seus esforços trarão resultados futuros, e os frutos desses resultados é que determinarão a continuidade da empresa. É imprescindível que as projeções elaboradas pelo departamento de orçamento deverão gerar números confiáveis, outra importante questão é o fato de que esse profissional conheça de processo de fabricação, equipamentos, máquinas, métodos e tempos, análise de investimento, entre outros.

Como o já exposto acima, tendo um profissional com um perfil bastante focado em questões futuras e com grande conhecimento do em relação ao produto e o mercado que a empresa atua, esse profissional junto com as demais áreas irá juntar as informações e terá uma visão ampla da empresa, dessa forma ser possível mapear as vantagens e desvantagens competitivas internas.

4.7 A BUSCA DA COMPETITIVIDADE

A todo o momento se fala de competitividade, sendo assim, a competitividade pode ser alcançada caso todos os colaboradores da empresa trabalhem juntas na sua busca pelo sucesso, por esse motivo é importante conhecer os trabalhos realizados por um profissional da área de orçamentos, trabalhos esses que deverão seguir a premissa da busca pelo sucesso.

Partindo do princípio que esse profissional atua em uma indústria, não se pode de deixar de verificar os fatores que influenciam positivamente ou negativamente a competitividade da empresa, como por exemplo:

- ✓ Custo Hora Máquina
- ✓ Custo da Matéria Prima
- ✓ Custos Indiretos
- ✓ Estrutura dos produtos normais de linha
- ✓ Estrutura de tempos de produção
- ✓ Planilhas de Orçamentos
- ✓ Situação tributária dos fornecedores
- ✓ Custo logístico dos componentes ou matéria prima

Conhecimento amplo dos processos de fabricação.

Os fatores apresentados acima são de grande relevância para elevar o nível de competitividade da empresa, pois as informações geradas com a análise dos tópicos são de suma importância para estimar o preço de venda de um produto.

4.8 ESTRUTURA DOS PRODUTOS

É na estrutura de produtos que acontecerá a união dos esforços da empresa e o detalhamento dos custos diretos e indiretos incorridos nos produtos é o local aonde se encontram todas as informações necessárias para o departamento de produção manufaturar o produto, o departamento de suprimentos adquirir todos os insumos necessários e o departamento de custos revisar seus custos e propor medidas de redução de custos, portanto qualquer erro que tenha ao se cadastrar um produto poderá aqui ser identificado e corrigido. Em muitos casos existem cadastros errados que não são corrigidos, e como aqui se trata de competitividade é

importante destacar que caberá a empresa sempre treinar seus colaboradores com intuito de demonstrar a real necessidade da participação de todos.

É importante que ingressar em uma empresa a pessoa do departamento de orçamentos deverá analisar a estrutura de cadastro dos produtos, pois inicialmente será da estrutura do produto que se pode entender como é o trabalho da empresa, a sua seqüência de operações, os materiais aplicados, etc. Em muitos casos será na estrutura do produto que se pode identificar e sugerir melhorias. Sempre que existir algum tipo de dúvida, recomenda-se buscar informações na área de produção ou engenharia do produto, pois dessa forma que se ganha tempo e conhecimento específico em relação a empresa. Toda a estrutura do produto será composta pelas seguintes informações:

- ✓ Matéria prima.
- ✓ Processos de fabricação.
- ✓ Tempos de processos de fabricação.
- ✓ Relação de itens comprados.
- ✓ Relação de itens fabricados, etc.

Geralmente por se tratar de um produto que já está sendo fabricado raramente se encontra algum problema na estrutura de matéria prima, mas quando existe esse problema, certamente teremos uma seqüência de informações erradas que irão gerar ou a falta de recursos ou a sobra de recursos, como exemplo pode-se citar a aquisição errada de matéria prima seja ela para mais ou para menos, quando for para mais irá gerar um aumento no estoque e com isso teremos uma redução no caixa da empresa e um custo de manutenção de estoque, caso seja para menos a empresa corre o risco de não atender a data estipulada para a entrega da mercadoria e com isso poderá ter problemas de continuidade de suas atividades com esse cliente.

Ao se pensar em matéria prima, que é a parte fácil do trabalho, a parte mensurável e de fácil visualização, mas mesmo sendo mensurável, deve-se tomar o maior cuidado, pois não se poder no índice de desperdício. Por isso, cabe ao departamento de desenvolvimento do produto buscar a cada dia novas maneiras para se fabricar, que podem ser através de mudanças de processos, máquinas, e materiais, pois qualquer investimento se justifica, e a medida em que esse investimento traga retorno, de longo ou curto prazo, se entende que a busca pela melhoria contínua é sempre válida.

- ✓ A matéria prima, se bem utilizada, acaba se tornando um grande diferencial de competitividade para a empresa e como o preço de venda é formado pelo mercado e não pelos custos o que deixa claro que hoje os clientes não aceitam mais pagar pela ineficiência e má qualidade dos produtos, cabendo a todos a busca por melhorias.

4.9 TEMPOS DE PRODUÇÃO

Todos os processos de fabricação deverão ser estudados e determinados seus tempos e seus processos. Sendo assim, a empresa deverá manter uma equipe voltada ao desenvolvimento de métodos de produção e tempos de processos, com isso a empresa medirá com precisão os seus índices de produtividade e eficiência.

Geralmente as empresas necessitam reportar suas ordens de produção a cada operação, e desta forma conseguirá medir vários índices ligados a produção, como por exemplo:

Tempos de set-up.

- Tempo de processo Homem/Máquina.
- Tempos de manutenção de Máquinas.
- Estatística de desgaste dos consumíveis.

Ao se chegar nesse nível de detalhamento dos processos ficará fácil mensurar como estão todos os níveis de produtividades e com base nisso poderá elaborar as comparações e posteriormente envolver a área de produção nas discussões de melhoria de processos e tempos de processos. Em uma fase posterior se recomenda a empresa a elaborar acompanhamentos diários e dessa forma conseguirá a cada dia aperfeiçoar seus processos melhorando assim seus níveis de produtividades, mas vale lembrar que para isso acontecer a empresa deverá dar todas as condições de trabalho, tal como estrutura física e de pessoas, pois, ao mesmo tempo que, a empresa possui informações suficientes para cobrar melhorias, também será cobrada pelas condições de existentes para a execução da manufatura.

4.10 PLANILHA DE ORÇAMENTO

Ao se elaborar um orçamento, o que nesse trabalho será o resultado na prática atribuído ao departamento de orçamentos que aqui se trata da aplicação de todas as informações coletadas na empresa, ou seja, custo hora máquina determinado, tempos de produção e custo da matéria prima, etc.

É muito comum elaborar os orçamentos em planilhas eletrônicas, por isso é muito importante que cada planilha eletrônica seja desenvolvida de acordo com necessidade de cada segmento e empresa. Mesmo com toda a variedade de segmentos em resumo se sugere que a planilha tenha no mínimo as seguintes informações:

- ✓ Matéria prima
- ✓ Quantidade utilizada
- ✓ Custo da matéria prima
- ✓ Mão de obra
- ✓ Tempos de produção
- ✓ Processos necessários para a fabricação do produto.
- ✓ Componentes
- ✓ Material de embalagem
- ✓ Material auxiliar

Com base na planilha de orçamento o responsável pelo orçamento conseguirá desenvolver seu trabalho, no entanto não basta apenas o preenchimento da planilha, é de grande valia conhecer quanto as questões tributárias, pois para que se tenha um custo apurado é importante que o analista tenha conhecimento quanto aos impostos embutidos no valor da materiais e serviços, pois a planilha de custo deverá contemplar apenas o custo.

4.11 SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS FORNECEDORES

Ao se determinar qual será o fornecedor é importante avaliar qual é a situação tributária do fornecedor, pois é aqui que pode se encontrar uma vantagem competitiva. Por esse motivo é importante orientar a área de suprimentos quanto a importância ao se elaborar o custo da matéria prima, dessa forma, no momento em

que o departamento de orçamento elaborar a análise de preços terá plena consciência que levará para o departamento de orçamento um custo de matéria prima competitivo.

4.12 IDENTIFICANDO PONTOS DE MELHORIA

Tendo um ponto de partida, a organização irá se deparar com itens que necessitam de atenção especial e com isso o trabalho se inicia. Para os produtos em discussão a empresa irá analisar uma série de itens como, por exemplo:

- ✓ Lote de produção
- ✓ Custo de Set-up
- ✓ Estado do ferramental utilizado para a produção do item (Caso exista)
- ✓ Índice de Sucata
- ✓ Percentual de componentes terceirizados existentes no produto.
- ✓ Participação do produto no rateio dos custos fixos.
- ✓ Custo de mão de obra
- ✓ Amortização de Investimento (caso exista)

Cada item deverá ser analisado separadamente e cada um será de vital importância no relatório final a ser apresentado.

4.13 LOTES DE PRODUÇÃO

Dentro da formação do preço do produto, se tem como custo relevante, a preparação da máquina para a fabricação de componente e produto acabado. Em alguns casos o tempo de preparação da máquina é maior do que o tempo de fabricação do componente, sendo assim, a preparação é um “gargalo” para a empresa. Para ficar de fácil compreensão abaixo alguns exemplos:

Exemplo 01

Custo Hora Máquina “X” = R\$ 75,00

Tempo de Preparação de Máquina = 30 minutos

Neste caso se tem um custo de R\$ 75,00 por hora trabalhada mais um custo de set-up de R\$ 37,50, onde: $R\$ 75,00 \times 0,50 = 37,50$, o fator multiplicador de 0,50 está relacionado aos 30 minutos, logo $30/60 = 0,50$, sendo assim veja abaixo 2 exemplos que demonstram claramente o alto nível de relevância no custo do produto relacionado ao lote de produção:

Exemplo:

Com um lote de produção de 50 peças, e uma produção de 100 peças por hora da máquina, então se tem:

Custo de Produção:

Custo de Produção unitário = $R\$ 75,00 / 100 = R\$ 0,75$

Onde: R\$ 75,00 custo hora máquina e 100 é o número de peças produzidas em 1 hora.

Custo de Set-up (preparação da máquina)

Custo de Set-up unitário = $R\$ 37,50 / 50 = R\$ 0,75$

Onde: R\$ 37,50 é o custo de preparação conforme explicação acima e 50 é o lote de produção, quantidade essa que deverá ter o custo total de set-up rateado.

O resultado é um custo unitário por peça de R\$ 1,50, veja o segundo exemplo:

Exemplo 2:

Com um lote de produção de 20 peças, e uma produção de 100 peças por hora da máquina, então se tem:

Custo de Produção:

Custo de Produção unitário = $R\$ 75,00 / 100 = R\$ 0,75$

Onde: R\$ 75,00 custo hora máquina e 100 é o número de peças produzidas em 1 hora, neste caso teremos o mesmo custo do exemplo 1, pois a quantidade de peças produzidas em 1 hora é mesma.

Custo de Set-up (preparação da máquina)

Custo de Set-up unitário = $R\$ 37,50 / 20 = R\$ 1,875$

Onde: R\$ 37,50 é o custo de preparação conforme explicação acima e 20 é o lote de produção, quantidade essa que deverá ter o custo total de set-up rateado.

O resultado é um custo unitário por peça de R\$2,625, neste caso teremos um acréscimo no custo na ordem de 75%

Os exemplos acima são de fácil entendimento e também esse problema relacionado a “set-up” pode ser resolvido no momento em que a empresa entender o quanto é importante sumarizar seus lotes de produção. Em muitos casos, a empresa acaba optando por fabricar produtos que, se olhados sob a ótica de rentabilidade, não são interessantes para a empresa. Mas ao se fazer uma análise de um “mix” de produção, esse produto pouco rentável acaba sendo fator determinante para que os demais sejam produtos de ótima rentabilidade, sendo que, muitas vezes se consegue ganhar em produtividade com padronizações, análise de produtividade e eficiência, criação de linhas de produção, busca de matéria prima alternativa, desenvolvimento constante sobre o produto com inúmeros testes com matéria prima, e o principal: produzir sempre.

Existem inúmeros pontos a serem melhorados dentro de uma organização, no entanto, muitas vezes essas melhoras ficam no papel, pois muito se planeja e nada se faz, o planejamento se não foi feito com o envolvimento de todos terá probabilidade de fracassar, com isso, o idealizador do projeto não conseguirá colocar sua idéia para funcionar. É possível enumerar vários problemas relacionados à implantação de novas idéias, mas só se consegue obter o sucesso se houver harmonia entre a equipe.

Como existem várias possibilidades de melhoria, é importante pré avaliar alguns pontos chaves conforme abaixo:

- ✓ Padronizações dos produtos
- ✓ Produtividade/Eficiência
- ✓ Matéria Prima Alternativa

4.14 PADRONIZAÇÃO DOS PRODUTOS

Caso a empresa tenha essa possibilidade, certamente se deparará com oportunidades de redução de custos, ao padronizar seus produtos estará reduzindo investimentos, tempos de preparação de máquina “set-up”, e também terá um maior poder de barganha na compra de insumos.

Outro ponto de melhoria é o fato de que a produção terá um maior ritmo de trabalho fato esse que com o tempo fará com que a empresa obtenha um faturamento maior com um menor ou igual esforço, tal processo é chamado de

ganho de produtividade. A produtividade ocorre quando se produz mais com os mesmos recursos, sendo esse ganho de produtividade uma forma de redução de custos e em conseqüência a empresa ganhará muito em competitividade.

Caberá a empresa determinar o que fará com o ganho de produtividade, conforme já citado tal ganho aumentará a competitividade da empresa, no entanto também pode ser de interesse da empresa usar tal melhoria como fonte de aumento de rentabilidade.

4.15 PRODUTIVIDADE/EFICIÊNCIA

Quando se fala de produtividade e eficiência o que se pensa é produzir mais com os mesmos recursos, no entanto esse capítulo focará questões relacionadas as condições dadas para que a produtividade e eficiência se concretize. Dar possibilidade e condições para que o setor produtivo atinja por si só essa melhora é uma necessidade. Um exemplo de melhora de produtividade é o trabalho realizado pelo departamento de métodos e tempos, neste caso, será estudado o melhor método, e analisadas todas as variáveis de tempos desde ritmo de trabalho, forma de trabalho, velocidade da máquina, ergonomia, dessa forma a empresa terá parâmetros para análise e para que com isso opte pela melhor forma de como se trabalhar. Com todo esse estudo se dá ao operador as melhores condições para que se atinja uma produtividade alta.

Esse nível de detalhamento trará subsídios para a empresa criar mecanismos que estejam sempre focados em produtividade. Com o aumento da produção a empresa em conseqüência terá uma significativa redução em seus custos fixos, e terá um produto de maior competitividade no mercado.

4.16 MATÉRIA PRIMA ALTERNATIVA

A busca por um preço de venda competitivo está diretamente ligada a novos fornecedores e novas matérias primas ou ao poder de barganha. Para esse fato acontecer o departamento de desenvolvimento do produto e o departamento de suprimentos deve trabalhar com conjunto, pois com isso o departamento de

suprimentos terá informações e subsídios suficientes para a busca de novas alternativas.

Em muitos casos só a troca de fornecedor já trás uma considerável redução no custo do produto, mas porque não melhorar ainda mais, trocar materiais sem mudar a qualidade do produto ou propor novas tendências e novas tecnologias. Quando existe ganho para ambas as partes certamente essa será uma idéia bem vinda por parte dos nossos clientes, e sendo assim, deve-se pensar sempre em maximizar as oportunidades de ganho.

4.17 ATIVIDADE DE CUSTOS E A ATIVIDADE DE ORÇAMENTOS

Desde o início desse trabalho, se demonstrou o quanto é importante para a empresa se manter sempre competitiva, em função disso é que se propôs a criação de departamento de orçamentos, departamento esse que focará suas atividades para a obtenção de negócios futuros, sendo assim, é de grande valia elaborar um comparativo entre a atividade da área de custos e da área de orçamentos.

4.17.1 O processo de cotação

Ao se falar em processo de cotação esse estudo remete tal atividade para a área de orçamentos, caberá a área de orçamentos a coleta de dados e com base nas informações coletadas apresentar um custo industrial competitivo, no entanto, dentro desse processo temos a área de custos, conforme abordado cada área terá um papel fundamental, no entanto, serão papéis distintos.

4.17.2 Departamento de Custos

- ✓ Avaliará se na cotação existem componentes já fabricados e informará o custo.
- ✓ Avaliará a estrutura de Matéria prima e caso também já exista essa matéria prima informará o custo.

- ✓ Avaliará no processo produtivo se o equipamento utilizado já existe e informará o custo hora.
- ✓ Avaliará a atual estrutura de seus custos indiretos e informará o valor ou percentual a ser aplicado para essa cotação.
- ✓ Por fim fará análise comparativa com itens similares já em produção e aprovará a cotação.

4.17.3 Departamento de Orçamentos

- ✓ Avaliará se na cotação existem componentes já fabricados, e verificará se existe novos fornecedores e novas tecnologias para tal fabricação, bem como, irá questionar o método utilizado e os valores atualmente pago e caso o melhor preço seja o já adquirido elaborará um preço alvo para tal componente e fará com que o departamento de orçamento busque um fornecedor que atenda a tal necessidade de preço, posteriormente aplicará tal ganho também para os itens correntes.
- ✓ Avaliará a estrutura de Matéria prima, caso tal matéria prima já seja adquirida avaliará quem é o fornecedor e abrirá um novo processo de cotação levando em consideração o novo volume de compra. Buscará avaliar junto a engenharia o quanto é gerado de sucata e com base nisso solicitará a construção de ferramentas e máquinas que visem a redução da sucata, fato esse que fará com que o preço de venda se torne mais competitivo.
- ✓ Avaliará no processo produtivo, identificará quais são as máquinas e equipamentos existentes e os equipamentos novos, levará em consideração que todas as máquinas e equipamentos trabalhem em carga máxima, ou seja, trabalhará durante três turnos e utilizará os melhores recursos a fim de reduzir ao máximo o tempo de manutenção, posterior a isso avaliará junto a área de produção meios para a redução do tempo de set-up do equipamento bem como melhorias no processo o que fará com que a máquina aumente a capacidade de fabricação.
- ✓ Avaliará a atual estrutura de seus custos, projetará quais seriam os custos indiretos dedicados ao projeto e posteriormente adicionaria apenas os demais custos indiretos que não estejam absorvidos por outros projetos, paralelo a

isso verificará com o departamento de vendas a possibilidade de novos projetos que possam utilizar parte da estrutura fixa da empresa com o intuito de reduzir ainda mais o custo indireto.

- ✓ Por fim apresentará a gerência e diretoria da empresa quais serão os resultados obtidos com o processo, bem como apresentará os riscos e benefícios.

Como pode ser avaliado o processo de cotação poderá ser visto sob uma ótica muito diferente, como exposto acima, o papel da área de custos não é um papel pró-ativo, mas sim participativo, apenas participa do processo sem criticar ou buscar melhorias. Para que seja competitivo é importante o papel da área de orçamentos, tal área visualizará situações e condições diferentes das que serão visualizadas pela área de custos, sendo assim, se entende que para que a área de custos contribua com a competitividade da empresa é importante adicionar a ela o departamento de orçamentos, tal departamento tratará de questões distintas as tratadas pelo departamento de custos, no entanto terá papel estratégico dentro da empresa.

4.18 A PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA.

Para o estudo em questão, inicialmente, foi pesquisados os custos classificados de forma a proporcionar um instrumento de pesquisa.

Quanto à coleta de dados, o que se almeja é que a “interpretação se faça a partir da ligação dos dados com conhecimentos significativos, originado de pesquisas empíricas, ou de teorias comprovadas” (GIL, 1991, p. 70).

A pesquisa foi aplicada em uma empresa de moagem de grãos.

Para buscar informações e elaboração do estudo o processo de coleta de dados e mensuração dos resultados obtidos se iniciou pelos registros contábeis.

Tais registros contábeis forma procedidos conforme princípios contábeis e alocados conforme necessidade para fins de transformar esse estudo em um fato comparativo.

A coleta dos dados para a análise das ações tomadas pelo departamento de custos se fará com base nos dados contábeis. A técnica de coleta de dados ocorre

pela observação e/ou investigação das estruturas dos centros de custos e controle de lançamento existente na empresa.

Tomando como base tais informações se encontrará o custo propriamente dito, o qual conforme conceito já apresentado será expresso em um determinado valor caso a métrica seja a do departamento de custos, fato esse que ocorre atualmente e de outro valor caso a métrica seja através dos conceitos abordados pelo departamento de orçamento.

Em conversa com os sócios da empresa ficou evidente que o moinho não é capaz de atender a certos mercados, ficando dessa forma refém de um segmento que hoje é o de padaria, sendo que o objetivo traçado pela diretoria é de alcançar a todos.

O moinho busca um aumento significativo em sua carteira de cliente, no entanto, tem encontrado muita dificuldade em função da concorrência de do benefício dados a produtores do norte e nordeste do país, sendo assim foi apresentado a essa empresa a idéia de utilizar a metodologia do departamento de orçamentos apresentada nesse estudo.

A apresentação das informações se dará de forma resumida a pedido dos acionistas que aceitaram a idéia, aprovaram a idéia e hoje estão atendendo a mercados que antes era impossível de atender.

4.18.1 Atividade do departamento de custos

As informações do departamento de custos forma obtidas através da análise dos dados contábeis os quais apresentaram os seguintes valores (tabelas 1, 2 e 3)

Tabela 01

| Tabela de aproveitamento da matéria prima em kg | |
|---|----------|
| Matéria Prima Bruta | 1.000,00 |
| tipo 1 | 600 |
| Farelo | 230 |
| Farinha de cola | 60 |
| Farinha tipo 2 | 110 |

Fonte: Departamento de Produção

Tabela 02

Tabela de aproveitamento da matéria prima em %

| | |
|-----------------|-----|
| Farinha Tipo 1 | 60% |
| Farelo | 23% |
| Farinha de cola | 6% |
| Farinha tipo 2 | 11% |

Fonte: Departamento de Produção

Tabela 03

Tabela de demais gastos de produção

| | | |
|--------------------------|-----|-----------|
| Mão de Obra Direta | R\$ | 12.750,00 |
| Mão de Obra Indireta | R\$ | 30.250,00 |
| Despesas Administrativas | R\$ | 15.000,00 |
| Outros custos / despesas | R\$ | 21.000,00 |
| Total (Demais Gastos) | R\$ | 79.000,00 |

Com base nas informações repassadas a produção total foi de 513.187KG de produtos vendáveis, sendo que para isso foi gasto com custos e despesas o valor de R\$ 393.677,73, chegando dessa forma a um custo de R\$ 0,77 por KG.

4.18.2 Atividade do departamento de orçamentos.

Tomando como base as informações usadas pelo departamento de custos, foi proposto aos acionistas a mudança de postura em relação à cotação, foi apresentado a sugestão proposta nesse trabalho e implantado o departamento de orçamentos de forma provisória, tomando como base a mudança de atitude se iniciou a avaliação pela matéria prima e assim sucessivamente, no entanto se partiu dos mesmos números encontrados no cálculo efetuado pela área de custos, sendo assim, a matéria prima, o aproveitamento e os custos fixos serão os mesmos apresentado acima, no entanto o que mudará é a forma com que as informações serão utilizadas, com base nisso os resultados obtidos foram os seguintes:

Tabela 01

Tabela de aproveitamento da matéria prima em kg

| | |
|---------------------|----------|
| Matéria Prima Bruta | 1.000,00 |
| tipo 1 | 600 |
| Farelo | 230 |
| Farinha de cola | 60 |
| Farinha tipo 2 | 110 |

Fonte: Departamento de Produção.

Tabela 02

Tabela de aproveitamento da matéria prima em %

| | |
|-----------------|-----|
| Farinha Tipo 1 | 60% |
| Farelo | 23% |
| Farinha de cola | 6% |
| Farinha tipo 2 | 11% |

Fonte: Departamento de Produção.

Tabela 03

Tabela de demais gastos de produção

| | | |
|--------------------------|-----|-----------|
| Mão de Obra Direta | R\$ | 12.750,00 |
| Mão de Obra Indireta | R\$ | 30.250,00 |
| Despesas Administrativas | R\$ | 15.000,00 |
| Outros custos / despesas | R\$ | 21.000,00 |
| Total (Demais Gastos) | R\$ | 79.000,00 |

Fonte: Departamento de Custos.

Com base nas tabelas apresentadas se avaliou o aproveitamento da matéria prima e quais seriam os possíveis subprodutos a serem vendidos e se obteve a seguinte estrutura de venda:

Quadro 01 – Subprodutos

| |
|-----------------|
| Farinha tipo 1 |
| Farelo |
| Farinha de cola |
| Farinha tipo 2 |
| Triguilho limpo |
| Triguilho palha |
| Pó |

Fonte: Departamento de Produção

Dessa forma a empresa obteve um aproveitamento de quase 100% da matéria prima comprada. Por solicitação dos acionistas não será possível apresentar os percentuais de aproveitamento, bem como se criou mais três sub-produtos e parte do que era jogado fora passou a ser vendido fazendo com que a receita da empresa aumentasse sem que tivesse um custo para tais sub-produtos.

Em relação aos processos, foi estimado a utilização dos equipamentos e o custo apropriado nos produtos, o que antes era apropriado proporcionalmente ao produto industrializado passa a ser calculado com base na estrutura de produto e processos, tais c processos foram calculados da seguinte maneira:

Para esse estudo os processos foram divididos em processo "A" e processo "B" conforme abaixo.

Quadro 02 – Processo de Fabricação “A”.

| Levantamento do Custo do Processo de Fabricação | | | | |
|--|-----|------------|------------------|-----------------------|
| Processo "A" | | | | |
| Custo Equipamento | | R\$ | 5.400.000,00 | |
| Depreciação | | | 10% | |
| Depreciação mês | | R\$ | 45.000,00 | |
| Salário | | R\$ | 1.600,00 | estimativa |
| Encargos | | | 1,634 | |
| Quant. De Funcionários | | | 2 | |
| Salário mês | | R\$ | 5.228,80 | |
| Benefícios | | | | |
| Cesta básica | 100 | R\$ | 200,00 | |
| Material de Segurança | | | | |
| Uniforme | 40 | R\$ | 80,00 | Estimativa (detalhar) |
| Energia elétrica | | R\$ | 10.000,00 | Estimativa (detalhar) |
| Manutenção | | R\$ | 500,00 | |
| Água | | R\$ | 70,00 | |
| Total dos Gastos mês | | R\$ | 61.078,80 | |
| horas disponíveis | | | 240 | |
| Utilização | | | 95% | |
| Custo hora de produção | | R\$ | 267,89 | |

| | |
|---------------|------|
| Produção hora | 3500 |
|---------------|------|

| | |
|--------------|-----------|
| Valor por kg | R\$ 0,077 |
|--------------|-----------|

Fonte: Autor

Quadro 03 – Processo de Fabricação “B”.

| Levantamento do Custo do Processo de Fabricação | | | | |
|--|-----|------------|------------------|-----------------------|
| Processo "B" | | | | |
| Custo Equipamento | | R\$ | 600.000,00 | |
| Depreciação | | | 10% | |
| Depreciação mês | | R\$ | 5.000,00 | |
| Salário | | R\$ | 750,00 | estimativa |
| Encargos | | | 1,634 | |
| Quant. De Funcionários | | | 4 | |
| Salário mês | | R\$ | 4.902,00 | |
| Benefícios | | | | |
| Cesta básica | 100 | R\$ | 400,00 | |
| Material de Segurança | | | | |
| Uniforme | 40 | R\$ | 160,00 | Estimativa (detalhar) |
| Energia elétrica | | R\$ | - | Estimativa (detalhar) |
| Manutenção | | R\$ | - | |
| Água | | R\$ | - | |
| Total dos Gastos mês | | R\$ | 10.462,00 | |
| horas disponíveis | | | 176 | |
| Utilização | | | 95% | |
| Custo hora de produção | | R\$ | 62,57 | |

| | |
|---------------|------|
| Produção hora | 2450 |
|---------------|------|

| | |
|--------------|-----------|
| Valor por kg | R\$ 0,026 |
|--------------|-----------|

Fonte: Autor

Com base nos valores acima se apontou o custo real por Kg. industrializado e dessa forma o valor foi utilizado para o cálculo do orçamento do produto.

Dessa forma aplicando as técnicas de orçamento, a empresa recalculou o custo de fabricação e com base nisso obteve um custo de R\$ 0,73 por Kg. O que representou uma redução de 5,20% no custo do produto, fato esse que deixou o produto mais competitivo.

Avaliando outras situações se encontrou o decreto/SC número 3.667/2005 (diário oficial de 28/10/05 que circulou em 08/11/05) que trata da redução de 41.667% (quarenta e um inteiros e seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) na base de cálculo na saída de farinha de trigo, de milho e de mandioca.

Ao apresentar o novo custo aos acionistas e a solução em relação a questão tributária a empresa elaborou uma nova tabela de preços a seus clientes, sendo que, em pouco tempo, a empresa passou a atender novos clientes, tais clientes passaram a comprar mais e em determinados casos a empresa passou a repassar maiores descontos em função de pedidos adicionais, dessa forma o cliente obteve um preço atrativo e a empresa obteve o resultado esperado.

Ao finalizar o estudo a empresa concluiu que as despesas não estavam sendo alocadas corretamente como deveriam ser, sendo que no modelo adotado pela área de custos as informações ficavam todas agrupadas, dificultando o rateio correto para o custo de cada produto fabricado. Exemplificando, as despesas de alguns produtos são lançadas incorretamente a outras que geram custos. Com a nova proposta se pode analisar o produto individualmente, ou seja, a sua composição de custos permitirá uma gestão no mix de produção.

Com os fatos apresentados, percebe-se que a empresa obteve um novo patamar de competitividade, sendo que alguns clientes antes tidos como impossíveis se tornaram clientes da empresa sendo que atualmente está sendo planejado um investimento que irá duplicar a capacidade instalada da empresa.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho vem demonstrar a importância da mudança de postura do departamento de custos, sendo que nesse estudo se sugere criar um novo departamento dentro da área de custos, departamento esse aqui chamado de departamento de orçamentos, sua principal atividade será contribuir para que a empresa mantenha o nível de competitividade. Trata-se de um processo contínuo e de extrema importância para todos, pois ao se trabalhar dentro dessa ótica a empresa vislumbrará um novo cenário com novas necessidades e novas soluções.

Ao se colocar em prática as atividades desempenhadas pelo departamento de orçamentos se mostram mais objetivas e ajudarão a empresa a atingir os objetivos estipulados. Sendo assim foi um trabalho que demonstrou as vantagens competitivas alcançadas através da mudança de postura fato esse que ajudará a empresa na missão de ser sempre competitiva para seus clientes.

O sucesso de uma organização depende muito de processos inovadores e bem elaborados, pois com a globalização há a entrada de produtos oriundos de toda à parte do mundo e, portanto não nos resta muitas alternativas a não ser a mudança de postura, a criatividade e o alto senso crítico em relação aos atuais modelos de trabalho.

A expectativa com esse trabalho é que ele venha a refletir no pensamento das pessoas o quanto é importante cuidar do correto funcionamento da empresa, pois sem empresa não haverá receita e renda, e portanto, não se deve desperdiçar recursos, pois afinal de contas o objetivo de toda e qualquer empresa é ganhar dinheiro, então porque não trabalhar, mudar, criar, inovar?

Unindo o conceito apresentado e adaptando a necessidade de cada empresa é certo que a empresa obterá mais agilidade e flexibilidade em seus processos de cotação, bem como, apresentará aos seus clientes preços competitivos e dentro da realidade de mercado, sendo assim, o trabalho apresentado está inserido no processo de melhoria contínua e para que se tenha êxito será necessário que as demais área também voltem suas atenções no sentido de tornar e manter a empresa competitiva.

Com o trabalho de todos é possível afirmar que a empresa será diferente no mercado e dessa forma criará formas para ser lembrada pelos clientes,

mantendo assim a continuidade e o crescimento da empresa e das pessoas que ali estão inseridas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

- ANDRADE, Maria Margarida. Introdução à Metodologia do Trabalho Científico 8.ED. São Paulo: Atlas 2007.
- BEUKE, Rolando; BERTÓ, Dalvio José. Gestão de Custos. 1 ED. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2006.
- BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens: Gestão de custos e formação de preços. 4 ED. São Paulo: Atlas, 2007
- DI SERIO, L. C.; VASCONCELLOS, M. A. Estratégia e Competitividade Empresarial: Inovação e Criação de Valor. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DRUCKER, P. F. De Líder para Líder: Artigos da prestigiosa revista Leader to Leader, da Drucker Foundation. São Paulo: Futura, 1999.
- FRANZ Allora & VALÉRIO Allora Valério. UP' - Unidade de Medida da Produção. São Paulo: Editora Pioneira, 1995.
- GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas em pesquisa social. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- HITT, M.; IRELAND, R. D.; HOSKISSON, R. E. Administração Estratégica: Competitividade e Globalização. 2 ed. São Paulo: Thomson Learning, 2008;
- IUDICIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu e Gelbcke, Ernesto. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações. 2ª ed. São Paulo, Atlas, 1981.
- Jornal Estadão. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia+brasil,metade-das-industrias-paulistas-ja-importa,not_45437,0.htm>. Reportagem do dia 29 de novembro de 2010.
- KAPLAN, S.Robert, COOPER, Robin. (2000) - Custo e Desempenho: Administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura.
- LAWRENCE, W B. Contabilidade de Custos. São Paulo: IBRASA, 1975.
- MAHER, M. Contabilidade de Custos: Criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 8º edição. São Paulo: Atlas, 2001.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Eliseu: Contabilidade de Custos. 9. ED. São Paulo: Atlas, 2009.

PASSARELLI, João; BONFIM, Eunir de Amorim. Custos análise e controle. 3 ed. São Paulo: IOB-Thompson, 2004.

PORTER, M. E. Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando Desempenho Superior. Rio de Janeiro, Editora Campus, 1989.

PORTER, M. Estratégia competitiva: técnica para análise de indústrias e da concorrência. 15. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

RICHARDSON, R.J. Pesquisa Social: métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo Atlas: 1999.

Site portal da contabilidade <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/temáticas/.htm>> Acessado em 26 Nov. 2010.

VERGARA, Sylvia Constant: Projetos e relatórios de pesquisa em administração. São Paulo: Atlas, 1997.