

RELAÇÃO CAUSA-EFEITO DE CUSTOS INDIRETOS DESATUALIZADOS: UM ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA ALIMENTÍCIA

PABLO PADILHA

Fundação Instituto de Administração - FIA
pablo.padilha@faculdadefia.edu.br

TALITA LIMA DOS SANTOS

Centro Universitário Ítalo Brasileiro
Talital_santos@yahoo.com.br

Agradeço todo o apoio prestado pela a empresa participante do estudo e pela Fundação Instituto de Administração - FIA, esta que desde o início sempre esteve presente.

1 Introdução

Khoury e Ancelevicz (2000, p.57) comentam que “a apuração dos custos com surgiu em atendimento às necessidades da administração nas organizações e, desde a época da Revolução Industrial, vem sendo aperfeiçoada como parte do sistema geral de informações”.

A definição dos custos de um produto é composta pela definição de métodos e ações para contabilizá-los e apurá-los a fim de definir adequadamente quais são os custos diretos e indiretos de produção.

Os custos diretos de produção são mais facilmente identificados e rateados entre os produtos fabricados, isso porque estão ligados diretamente ao produto, proporcionando um controle eficaz do processo e dos estoques, permitindo assim, a contabilização dos volumes gastos (SAKAMOTO, 2003).

Scharf, Borgert e Richartz (2011) em seu estudo sobre a análise do custo de produção, descrevem que os custos indiretos de produção dependem da forma como é definida a sua apropriação e a forma como estes custos serão incorporados e rateados. Comentam ainda, que os critérios de distribuição dos custos indiretos devem ser analisados visando reduzir os níveis de arbitrariedade e minimizar as possibilidades de distorções no custo de cada produto.

Pompermayer (1999, p.22) comenta que “no ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas atualmente, verifica-se um crescimento significativo da divulgação sobre a importância de uma adequada gestão de seus custos [...]”, ou seja, para permitir que a empresa se mantenha competitiva no mercado o cálculo de custos deve ser adequado e efetivo, permitindo identificar o custo real dos produtos fabricados e quantificar os lucros da organização.

Os custos indiretos variam com grande frequência, pois tem interferência direta de fatores externos a organização, tais como desvalorização da moeda, aumento dos preços de serviços, alterações do volume de consumo de recursos, etc.

A desatualização dos custos indiretos de uma empresa pode prejudicar diretamente a tomada de decisão, bem como a elaboração e execução de seu plano estratégico. Por este motivo a análise dos custos indiretos de produção deve ser atualizada constantemente e seu processo de alocação por meio de estimativas e rateios deve ser definido de acordo com a realidade da empresa.

Este relato técnico apresentará o caso de uma empresa inserida no setor alimentício que passou por um projeto que analisou todo seu processo de custeio indireto, e considerando a relevância das lições aprendidas no projeto realizado, o trabalho aqui apresentado tem o objetivo de demonstrar, por meio do plano de trabalho do projeto, os impactos da falta de atualização dos custos indiretos da empresa no negócio.

No próximo tópico será apresentado o contexto investigado do estudo. O diagnóstico da situação-problema será desdobrado no tópico três, tendo na sequência a exposição dos resultados obtidos e da análise da situação-problema no tópico quatro. O relato será finalizado por meio da contribuição tecnológica social do estudo representado pelo tópico cinco.

2 Contexto Investigado

A pesquisa teve foco na Indústria de Torrões Nossa Senhora de Montevérge LTDA, situada na zona Sul da cidade de São Paulo. Trata-se de uma empresa familiar constituída em 1963 por meio de uma sociedade entre dois irmãos, sendo que um deles ocupa o cargo de diretor da empresa.

Sua linha de produtos é composta por torrões, bombons, barras de cereais, palitos e pães de mel cobertos, wafer, drageados, além de terceirizar os produtos: doce de leite, pingo de leite, alfajor, granolas e biscoito champanhe.

Atualmente a empresa possui um total de 638 funcionários, tendo sua estrutura organizacional dividida nas áreas administrativa, produção e apoio logístico.

3 Diagnóstico da Situação-Problema

Seguindo as recomendações do protocolo proposto por Biancolino, Kniess, Maccari e Rabequini Jr. (2012) este relato técnico foi elaborado com propósitos profissionais, utilizando-se do rigor científico e metodológico. Almeja-se compartilhar neste trabalho a experiência técnica do projeto realizado, dando ênfase à aplicação prática da resolução do problema estudado.

3.1 Método da produção técnica

Tendo em vista o contexto descrito e o objetivo proposto deste trabalho, a pesquisa pode ser classificada quanto à abordagem do problema como qualitativa (RICHARDSON; PERES, 1999), sendo que Creswell (2014) coloca que a pesquisa qualitativa deve ser utilizada quando se faz necessário explorar e compreender um problema ou questão de forma mais complexa. Também, pode ser classificada de exploratória, pois fundamentado em Selltiz et al. (1974) buscou familiarizar-se com um fenômeno e conseguir maior compreensão deste.

Quanto ao procedimento de condução da pesquisa, esta é classificada como um estudo de caso, pois de acordo com Yin (2010), este acaba por ser o método preferido quando é proposto responder a perguntas “como” e “por que” um determinado evento ocorre, além disso, o investigador tem pouco controle sobre os eventos e o enfoque está sob os acontecimentos atuais.

Para a coleta de dados, foram analisados documentos financeiros gerados pelo sistema gerencial da empresa e conduzidas duas entrevistas semi-estruturadas com a gerente industrial e o *controller* da empresa. Esta última, além de possibilitar a obtenção de mais informações sobre a empresa objeto de estudo, contribuiu para a triangulação de informações e dados obtidos na entrevista e consulta a documentos.

A coleta de informações e dados foi realizada em fontes secundárias por documentos mantidos pela empresa estudada. A escolha dos documentos analisados ocorreu mediante sua relevância com o tema do estudo.

A pesquisa documental é mencionada por Gil (2008) como fonte válida de consulta e pelo fato de poder proporcionar à comunidade científica um valor de que outros possam usufruir. E desta forma, Cellard (2008, p.295) comenta que “[...] o documento escrito constitui uma fonte extremamente preciosa para todo pesquisador nas ciências sociais [...], e que [...] muito frequentemente, ele permanece como o único testemunho de atividades particulares ocorridas num passado recente”.

As entrevistas foram realizadas em um único dia, na própria sede da empresa, tendo duração de aproximadamente 2 horas cada. Ambas entrevistas foram gravadas

mediante autorização e consentimento dos participantes, e as respostas transcritas na íntegra para posterior análise.

O instrumento de pesquisa foi elaborado com o auxílio dos dois analistas administrativos responsáveis diretos pelo projeto, em formato de roteiro de entrevista semiestruturada, com oito questões norteadoras que deram conta de extrair os relatos pertinentes ao tema investigado (GODOI et al., 2010).

A partir dos relatos coletados, empregou-se a análise qualitativa dos dados por meio da técnica de análise de conteúdo proposta por Bardin (1991). Para isso, foram percorridas as etapas de pré-análise, exploração do material, tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Com o propósito de descrever os ‘núcleos de sentido’ presentes no conteúdo do relato, tomou-se como unidade de análise os temas, ou seja, as orações ou os enunciados com relação ao discurso acerca do assunto investigado “e cuja presença, ou frequência de aparição podem significar alguma coisa para o objetivo analítico escolhido” (BARDIN, 1991, p.105).

Os documentos analisados e a entrevista realizada mostraram-se suficientes para atingir o objetivo de identificar o impacto da falta de atualização dos custos indiretos da empresa.

A análise dos dados foi realizada de forma descritivo-qualitativa, que segundo Cooper e Schidler (2011) possibilitam captar a essência dos processos dinâmicos vivenciados por grupos sociais, possibilitando compreender com maior profundidade o comportamento dos indivíduos.

Quanto às limitações do estudo, seus resultados não podem ser generalizados para outras organizações, mesmo que tenham perfil semelhante ao do caso em tela.

3.2 A situação-problema

A empresa tomou conhecimento dos problemas com a atualização de seus custos indiretos após a realização de uma auditoria interna, tendo esta apontado que o problema foi iniciado há aproximadamente dois anos, isso em virtude do desligamento do profissional responsável pelo processo de custeio da empresa.

Após a apresentação dos resultados da auditoria um projeto com a meta de solucionar este problema foi iniciado por dois analistas administrativos da empresa, sob a supervisão da gerente industrial e de um agente externo, um docente tido como mentor dos pesquisadores. O projeto foi constituído em três etapas, sendo estas demonstradas na figura 1.

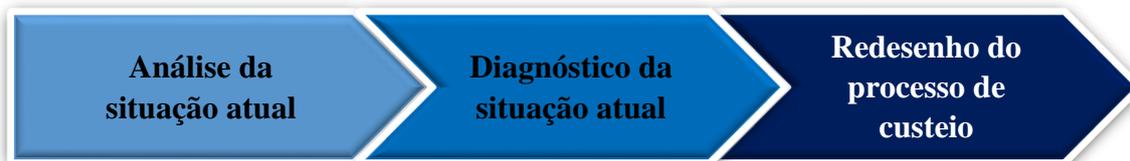


Figura 1 – Macro estrutura do Plano de trabalho do projeto.

Fonte: elaborado pelos autores.

3.2.1 Análise da situação atual

A primeira fase do projeto revelou que a empresa vinha utilizando, há pouco mais de um ano e meio, uma base de rateio de custos indiretos desatualizada, sendo que o analista contratado para assumir o processo de custeio, não atualizava periodicamente os custos de produção, optando por utilizar os valores da última atualização realizada pelo seu antecessor.

Os custos indiretos são itens que fazem parte dos processos da empresa, porém não estão ligados diretamente ao produto, como por exemplo nos casos de custos de depreciação de equipamentos, custos de gás, energia elétrica, dentre outros. Para se calcular e atualizar tais custos, a empresa precisa criar critérios adequados de rateio para agregar a proporção ideal a cada item analisado, e assim, conseguir mensurar o custo indireto utilizado em cada item fabricado.

O estudo realizado por Kaplan (1988) identificou três objetivos a serem alcançados por sistemas de custos: a) avaliação dos estoques para elaboração de relatórios financeiros e fiscais, alocando os custos de produção entre produtos vendidos e em estoque; b) controle operacional, fornecendo informações para os gerentes de produção sobre os recursos consumidos durante o período; c) apuração individual dos custos dos produtos.

4 Análise da Situação-Problema

Com o intuito de tornar mais evidente os achados deste estudo serão apresentados os principais trechos das entrevistas realizadas. Em virtude dos princípios éticos em pesquisa, os entrevistados serão nomeados por “CT” a gerente industrial e “VJ” o *controller*.

A participação dos setores financeiro e administrativo foi enquadrada na segunda etapa do projeto.

4.1 Diagnóstico da situação atual

As entrevistas buscaram extrair o maior conteúdo referente ao problema vivenciado pela empresa, sendo que inicialmente buscou-se identificar o nível de participação dos setores financeiros e administrativo no processo de custeio, tendo como respostas:

VJ: *“Pela formação do custo, ou seja, nós pegamos a fórmula físico química elaborada pela engenharia e a partir dela nós colhemos as cotações de matérias primas e embalagens, que seriam os componentes do departamento de compras, expurgamos os impostos e lançamos esses valores na formulação. Parte relativa aos GGF’s que são Gastos Gerais de Fabricação e mão de obra direta, nós temos uma taxa horária para isso, e os rendimentos de cada setor e produto são indicações da fábrica também”*.

CT: *“Bom, na verdade nunca houve uma coisa muito formalizada no sentido de se falar: Fica instituído que vamos trabalhar desta forma! Então eu sempre tive que ir pelo que eu considerava certo, sendo que esta não é minha área exatamente de atuação, minha expertise nem nada disso. Então, o que hoje é de minha responsabilidade é passar as informações de ciclo operacional”*.

Analisando o envolvimento dos entrevistados no processo de custeio, ficou evidente que, embora ambos possuem um papel de extrema relevância para os resultados deste processo, não há um alinhamento entre a área financeira e a administrativa. Além disso, CT demonstra em sua fala que o processo de custeio não é de conhecimento de todos, nem tampouco é explícito.

Foi possível observar que a metodologia utilizada no custeio indireto é baseada parcialmente na técnica do Custo ABC, porém como a metodologia não é empregada adequadamente, muitos valores são baseados no histórico da empresa.

Os métodos de custeio são ferramentas importantes para a geração de informações relevantes para a tomada de decisões. Este fato evidencia a importância da utilização de métodos de custeio compatíveis com os objetivos e as características das organizações. (ABBAS; GONÇALVES; LEONCINE, 2012, p.145).

Os gestores apresentaram explicações que devido ao grande número de áreas existentes na empresa, trabalham com separação por Centros de Custos. É relatado quais Centros de Custo são considerados indiretos.

VJ: *“Os centros de custos indiretos para nós: Qualidade, manutenção, PCP, nós temos uma área de apoio fabril que são aquelas atividades relacionadas a utilidades fabris. Estes seriam basicamente os custos indiretos”*.

De forma mais sucinta e didática, podemos apresentar os centros de custos através da Tabela 1, com dados extraídos do sistema denominado Sapiens utilizado pela empresa para administração de informações.

Tabela 1

Divisão resumida dos Centros de Custos da empresa Montevérgine

Classificação	Descrição
1.000	CR Administração
2.000	CR Industrial
3.000	CR Comercial

Fonte: os autores.

Dentro de cada um destes grupos existem os subgrupos que são os Centros de Custo de alocação dos gastos. A Tabela 2 demonstra todos os centros de custos referentes ao CR Industrial, como exemplo, que compõe os custos de produção, pois os demais são classificados como despesas ou custos fixos.

O método de rateio por centro de custos utilizado pela indústria Montevérgine tem a necessidade de definição adequada de quais centros de custos são indiretos e quais devem ser rateados conforme método citado anteriormente. A grande quantidade de setores e centro de custos faz com que seja necessária uma manipulação e avaliação criteriosa, pois as chances de erro são evidentes.

Tabela 2

Divisão dos Centros de Custos da empresa MontevérGINE

Classificação	Descrição
2.000	CR INDUSTRIAL
2.100	INDIRETOS DE FÁBRICA
2.101	Adm. Fábrica
2.102	Manutenção
2.103	Qualidade
2.106	Apoio Fábrica/ Utilidades
2.200	DIRETOS DE FÁBRICA
2.201	Torrone Produção
2.202	Torrone Embalagem
2.203	Bombom Tradicional
2.204	Bombom Embalagem Final
2.205	Bombom Embalagem Individual
2.206	Bombom One Shot
2.207	Combar
2.208	Produção Chocolate
2.209	Drageados
2.210	Cobrideira 1
2.211	Kit Natal/ Páscoa
2.212	Produção Embalagem Páscoa
2.213	Linha de Montagem
2.214	Barra Frutas
2.215	Seleção de Confeitos
2.220	Forma & Sabor
2.221	Produção Wafer
2.216	Seleção Frutas Barra Cereal
2.217	Linha de Montagem (Diadema)

Fonte: os autores.

Indagado sobre a utilização de *budget* para a estruturação de um planejamento mais assertivo, os comentários foram:

VJ: *“Nós ainda não chegamos nesse estágio, mas estamos próximos disso é nossa intenção. Nós temos algumas dificuldades com a implantação do sistema na contabilidade, mas nós estamos caminhando para isso sim. [...] se você não tem um histórico de despesas fica difícil, e nós estamos nessa fase de composição do histórico”*.

CT: *“A falta de Budget é uma coisa que prejudica demais porque eu sempre falo que a gente fica com uma sensação de que sempre está fazendo alguma coisa errada, gastando mais do que deveria [...]”*.

É possível identificar que a falta de um melhor gerenciamento da rotina dos dois departamentos acaba dificultando a obtenção de melhores resultados. Além disso, o planejamento está a quem de ocorrer como deveria, pois o planejamento é a chave da

gestão empresarial, tanto para as pequenas empresas como para as grandes incorporadoras, pois todos os gestores realizam algum tipo de planejamento (LEITE, SZABO; SILVA; BUFREN, 2008).

A autonomia para intervir dentro do processo de rateio de custeio foi indagada aos gestores:

VJ: *“Autonomia nós temos, só que nós temos como fórmula de trabalho a divisão dessa tarefa com a fábrica porque seria um formato ditatorial, nós, distantes da fábrica determinar o rateio, então nós entendemos como mais coerente que as pessoas que estão diretamente ligadas a operação nos passarem as grades de rateio”*.

C.T: *“As que eu falei, do indireto de energia, gás e água, então nesses hoje eu tenho, agora no restante dos outros GGF’s não”*.

Analisando as declarações é possível perceber a carência de um profissional da área de custos que consigo identificar os melhores métodos de rateios para atingir bons resultados.

Tal achado vai ao encontro do que Rabelo, Borgert e Medeiros (2011) afirmam:

É importante produzir informações qualificadas no que diz respeito à apropriação dos seus gastos, principalmente os custos indiretos de fabricação, no sentido de identificar o melhor critério de rateio a ser utilizado, uma vez que a grande dificuldade, no mundo contemporâneo, é compreender o comportamento dos custos indiretos, o que pode prejudicar e distorcer os resultados das entidades. (RABELO; BORGERT; MEDEIROS, 2011, p.2)

Em virtude de a empresa possuir uma grande variedade de produtos e, alguns desses produtos são mais vendidos em uma determinada época do ano, foi questionado se ocorre modificações na divisão dos custos indiretos durante o ano.

VJ: *“Depende muito do comportamento da fábrica. Isso quem vai ditar é a própria fábrica [...]”*.

CT: *“Eu só faço a divisão do período de Páscoa e sem ser de Páscoa, mas eu acho que deveria ser uma coisa um pouco mais fragmentada, acho que deveria ter períodos menores de avaliação[...]”*.

Torna-se claro que a empresa não possui um plano bem definido em relação as modificações na divisão dos custos indiretos durante o ano, tendo apenas a modificação durante o período de páscoa, sendo que o mesmo não é totalmente assertivo, pois o período definido se mistura com o Natal, podendo gerar números imprecisos para o rateio.

Isso pode acabar se tornando um problema, pois se a Montevérgine tivesse uma modificação na divisão dos custos indiretos conforme a proporção e o período que o produto está sendo fabricado, estes valores seriam mais coerentes com a realidade. O rateio feito de forma empírica aumenta a probabilidade de distorções que levam a erro na divisão dos custos indiretos.

Elias *et al.* (2009, p.51) comenta que para se destacar e estar à frente dos concorrentes, é necessário saber algo a mais, e isso é traduzido na qualidade as informações referentes aos custos diretos e indiretos, e especial este último, além evidentemente, dos critérios de rateio utilizados.

Para a obtenção de resultados mais coerentes são necessárias atualizações dos valores dos custos indiretos, pois estes certamente irão possuir uma variação ao longo do

tempo. Quando indagado se haviam notado diferenças entre os valores atuais e os valores apresentados nos últimos dois anos, os gestores afirmaram:

VJ: *“Não é possível comparar, porque nós não temos um racional de cálculo do ex-colaborador, responsável por custos, porque ele era um consultor que prestava serviço para a empresa, tomava as nossas informações e jogava em um modelo de trabalho dele, o qual nós não tínhamos acesso. O que nós estamos fazendo hoje, nós estamos construindo o nosso próprio modelo[...]”*.

CT: *“Outro dia eu perguntei como é que está sendo feito? Responderam que estão colocando 10%, mas como que você está colocando 10% se só de energia tivemos 50% de aumento? Eu acho que o resultado está seriamente comprometido, só que aí o que acontece, você fala então é fácil vamos aumentar o preço, aí você aumenta e aí você também para de vender, então olha aí como é difícil [...]”*.

A empresa, após a saída do colaborador responsável por custos, não teve acesso ao racional de cálculo utilizado ficando impossibilitada a comparação dos valores atuais com os valores de dois anos atrás, sendo a avaliação está superficial frente aos resultados apresentados pela economia e valores de aquisição de produtos e serviços.

Na maioria das empresas existem períodos com maior movimentação em virtude das demandas de mercado, além da oscilação da economia e diversos outros fatores, como exemplo, datas comemorativas que exigem uma demanda maior na produção, impactam na demanda das empresas, criando a necessidade de atualização dos custos diretos e indiretos. Na MontevérGINE a definição desses períodos de atualização dos custos, conforme explicado pelo *controller*, é gerenciado da seguinte maneira:

VJ: *“Os custos indiretos nós calculamos eles mensalmente e tomamos a média dos últimos 6 meses, sempre que essa média demonstrar variações significativas com relação ao que nós estamos usando, esse valor é alterado.[...]. Isso nós estamos falando atualmente onde nós consideramos uma economia estável. Mas nós corremos o risco de termos uma economia de modelo inflacionária, e aí nós vamos ter que adotar outros métodos”*.

É possível notar que o método adotado pela empresa ocorre mensalmente, por média de um determinado período, que nos moldes atuais da economia devido as rápidas e grandes variações, permite ter uma visão de valores de acordo com essas oscilações.

Os gerentes que compreendem como os custos se comportam têm melhores condições de prever qual será a trajetória dos custos em diversas situações operacionais, podendo planejar melhor suas atividades e, conseqüentemente, o lucro. (MEDEIROS; COSTA; SILVA, 2005, p.48).

Buscando como base um comparativo nas literaturas e artigos, foi identificado o quão importante é a necessidade de se avaliar e definir as atualizações dos custos, pois no estudo de Rabelo, Borget e Medeiros (2011, pp.2-3), os autores comentam que torna-se imprescindível a evolução e o acompanhamento constante dos custos da empresa, isso porque é a melhor forma de realizar uma gestão eficiente, atendendo as necessidades do negócio.

O fato de os custos indiretos não serem calculados e atualizados corretamente trazem diversos problemas para uma empresa, sendo assim, quando indagados sobre qual

o ponto de vista em relação ao impacto desta falta de atualização nos custos da MontevérGINE, os gestores comentaram:

VJ: *“O primeiro impacto é que você vai ter uma insegurança ou uma dúvida na composição do seu custo. [...] você vai ter uma imprecisão nos custos e na apuração da rentabilidade do produto.*

CT: *“A empresa pode não estar sendo adequadamente remunerada pelo produto e conseqüentemente isso afeta a ‘saudabilidade financeira’ da empresa[...].”*

Em um estudo referente a análise estatística dos custos indiretos de produção, Scharf, Borgert e Richartz (2011, p.136) afirmam que “a importância das informações de custos está relacionada diretamente ao seu papel como instrumento para a tomada de decisões[...].”

Através destas informações é possível afirmar que o a atualização dos custos indiretos tem caráter de extrema importância para a o funcionamento adequado de uma empresa, sabendo-se que o objetivo principal de toda empresa é alcançar lucro, e a atualização inadequada dos custos pode impedir a verificação adequada dos resultados da empresa, é possível que esta falha leve a empresa a trabalhar auferindo prejuízos em suas linhas de produto sem saber.

A falta de atualização dos custos indiretos e a utilização destes valores para cálculo de custo total e precificação, permitem a uma empresa de forma errônea, reduzir sua taxa de retorno, ou até mesmo zerá-la.

Quando o universo se trata de custos em grandes empresas, valores que isoladamente parecem irrisórios em relação ao montante produzido causam um impacto muito significativo nos resultados obtidos.

4.2 Proposta de intervenção e melhoria

Analisado o cenário atual da empresa no que diz respeito ao custeio indireto, a terceira e última etapa foi iniciada no projeto. Esta etapa consistiu da busca por referencial teórico que apresentasse um método capaz de se enquadrar na realidade vida pela empresa, e o que melhor se enquadrou foi o sistema de custeio ABC.

Segundo Martins (2000, p.112) “o custeio ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos”.

Khoury e Ancelevicz (2000, p.58) definem que o sistema ABC tem como principais objetivos:

- a) Obter informação mais acurada dos custos dos produtos produzidos e/ou serviços prestados;
- b) identificar os custos relativos das atividades e as razões de essas atividades serem empreendidas.

Os autores comentam ainda que:

Ele parte do princípio de que as atividades causam custos e de que os produtos produzidos e os serviços prestados causam demanda por essas atividades. O ABC utiliza as atividades desenvolvidas nos processos de operação da empresa como ligação dos custos indiretos aos objetos de custos, definidos como

produtos, linhas de produtos, serviços, clientes, etc. As decisões que são afetadas por essas informações incluem a introdução de novos produtos e/ou serviços, o seu apreçamento, o abandono de produtos e/ou serviços existentes e a identificação de oportunidades de melhoria na produtividade. (Khoury; Ancelevicz, 2000, p.58)

4.2.1 Redesenho do processo de custeio indireto

Como já descrito, a proposta de intervenção e melhoria foi a implementação do método de custeio ABC, sendo necessário para isso que a empresa seguisse os seguintes passos, baseado em Ferreira (2007):

1. **Departamentalização:** Criar centros de custos (dividir a empresa em departamentos).
2. **Identificação dos gastos comuns a todos os departamentos:** Acumular em um centro de custos próprio todos os gastos que deverão ser alocados em despesas e custos. Estes gastos normalmente são efetuados com alugueis, energia elétrica, água e esgoto, materiais de escritório, etc.
3. **Distribuição dos gastos comuns a todos os departamentos:** Separar destes gastos as parcelas relativas a despesas e custos que seria, retirar deste o que se refere a área administrativa, por exemplo, pois esta área é contabilizada como despesa e o restante, dividir entre os centros de custos relacionados a produção.
4. **Identificação e ou acumulação dos gastos incorridos em cada departamento:** Identificar o total dos gastos e relacioná-los as atividades definidas a cada departamento, sendo que estes compreendem tanto os gastos comuns para todos os departamentos, como os gastos gerados exclusivamente para o próprio departamento.
5. **Identificação das atividades realizadas a cada departamento:** Elaborar um rol com todas as atividades executadas em cada departamento. É importante salientar que devem ser relacionadas as atividades relevantes ou não e que para isso deve-se usar de entrevistas com o pessoal de cada atividade, minimizando erros.
6. **Definição das atividades relevantes em cada departamento:** A partir do rol elaborado no item anterior, deve-se destacar as atividades mais relevantes que são aquelas que justificam a existência do departamento. As demais atividades devem ser descartadas.
7. **Atribuição de custos as atividades:** Com os dados anteriores em mãos, é iniciada a definição da alocação dos custos a estas atividades. Esta deve ser feita com grande rigor, pois estes valores serão alocados aos produtos que foram beneficiados por esta atividade.
8. **Atribuição de custos aos produtos:** Após o acumulo dos custos nas atividades, a atribuição aos produtos deve ser feita por alocação direta, alocação por rastreamento, ou alocação por rateio.

5 Contribuição Tecnológica Social

Este relato técnico propõem demonstrar os impactos da falta de atualização dos custos indiretos da empresa no negócio.

Tornou-se claro que a base de rateio dos custos indiretos tem influência determinante para um rateio adequado dos custos indiretos. Devido à falta de método na aplicação do rateio dos custos indiretos, sendo estes em grande parte feito através do conhecimento empírico da gestora de produção, a empresa necessita reavaliar as condições atuais, atualizar-se e com isso, definir um método de rateio mais adequado a sua realidade.

Conforme o problema de pesquisa apresentado, o impacto da falta de atualização da base de rateio dos custos indiretos em uma organização demonstrou possuir grande relevância, pois pode contribuir para um desequilíbrio financeiro em decorrência da tomada de decisões mal estruturadas.

O objetivo do trabalho foi alcançado, pois foi possível apresentar todas as três fases do projeto de análise do processo de custeio indireto da empresa, além de tornar evidente fatos e relatos expostos nas transcrições das entrevistas.

A empresa analisada não possui alocação adequada de seus custos indiretos de produção de maior impacto, realizando o rateio de forma empírica, o que se acredita que está acarretando uma visão distorcida do custo real do produto produzido.

Diversos métodos que podem ser utilizados para definição do rateio dos custos e a implementação destes deve ser feita de acordo com o perfil da empresa. Um dos gestores entrevistados mencionou que há estudo em andamento para a definição do método de rateio, porém, este estudo é demorado já que as dimensões de tamanho, produtividade e atividades é grande na empresa, mas enquanto o estudo não for finalizado, é sugerido que avaliem mais criteriosamente o rateio empírico que está sendo utilizado.

Foi possível concluir que o período de atualização dos custos indiretos precisa acompanhar as alterações que a produção apresenta, pois, se há aumento ou decréscimo nas atividades produtivas, ou alteração das etapas de processo, a forma de rateio deve ser alterada para que seja mais próxima da realidade.

Sendo assim, cabe reforçar mais uma vez, que se os custos indiretos não forem atualizados em tempo real podem impactar diretamente no objetivo da empresa que é a obtenção de lucro.

A falta de mensuração real deste valor pode impedir tomada de decisão adequada, planejamento e conseqüentemente o crescimento saudável da organização.

Referências

ABBAS, K.; GONÇALVES, M. N.; LEONCINE, M. Os métodos de custeio: Vantagens, desvantagens e sua aplicabilidade nos diversos tipos de organizações apresentadas pela literatura. **Revista ConTexto**, Porto Alegre, v. 12, n. 22, p. 145-159, 2012.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1991.

BIANCOLINO, C. A.; KNISS, C.T.; MACCARI, E. A.; RABEQUINI Jr, R. Protocolo para elaboração de relatos de produção técnica. **Revista de Gestão e Projetos-GeP**, v. 3, n. 2, p. 294-307, 2012.

CELLARD, A. **A análise documental**. In: POUPART, J. et al. A pesquisa qualitativa: enfoques epistemológicos e metodológicos. Petrópolis: Vozes, 2008.

- COOPER, D. R.; SCHINDLER, P. S. **Métodos de pesquisa em administração**. 10 ed. Porto Alegre: Bookman, 2011. 784 p.
- CRESWELL, J. W.; CLARK, V. L. P. **Understanding research: A consumer's guide**. Pearson Higher Ed, 2014.
- ELIAS, Z. S.; ALBERTON, L.; VICENTE, E. F. R.; REBELLO, M.; BONIFÁCIO, R. R. C. Rateio dos custos indiretos: Aplicação da análise de correlação e de regressão. **Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ**. Rio de Janeiro, v. 14, n. 2, mai./ago. 2009.
- FERREIRA, J. A. S. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.
- GODOI, C. K; SILVA, A. B.; MELO, R. B. **Pesquisa Qualitativa em Estudos Organizacionais** – paradigmas, estratégias e métodos. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- KAPLAN, R. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, p. 61-6, Jan./Feb. 1988.
- LEITE, M.; SZABO, M.; SILVA, N.; BUFREN, S.; Orçamento empresarial: levantamento da produção científica no período de 1995 a 2006. **Revista Contabilidade Finança**, São Paulo, v.19, n.47, 2008.
- MARTINS, E. Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. **Caderno de estudos**, n. 24, p. 28-37, 2000.
- MEDEIROS, O. R.; COSTA, P. S.; SILVA, C. A. T. Testes empíricos sobre o comportamento assimétrico dos custos nas empresas brasileira. **Revista Contabilidade & finanças**, São Paulo, v.16, n. 38, mai./ago. 2005.
- POMPERMAYER, C. B. Sistemas de Gestão de Custos: dificuldade na implementação. **Revista FAE**, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, 1999.
- RABELO, C. E.; BORGERT, A.; MEDEIROS C. S. C. **Apropriação dos custos indiretos de fabricação em indústrias cerâmicas do sul catarinense**. ABCustos Associação Brasileira de Custos, vol. VI, num. 3, set/dez. 2011.
- RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.
- SAKAMOTO, F. T. C. **A gestão da produção e a gestão de custo através da UP- Unidade de Produção - fase pós-implantação na Seara Alimentos. S.A. XXIII ENEGEP**. Encontro Nacional de Engenharia de Produção - Ouro Preto, MG, 21 a 24 de out 2003.
- SCHARF, L.; BORGERT, A.; RICHARTZ, F. Análise estatística dos custos indiretos de produção: uma contribuição ao estudo do “custo exato”. **RCO - Revista de contabilidade e Organizações**. v. 5, n. 12, mai./ago. 2011.
- SELLTIZ, C. et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. 3ª ed., São Paulo: E.P.U., 1974.
- YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3ª ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.