

MÉTODO DE CUSTEIO RKW: Aplicação na Indústria de Laticínios Andry

Adrielly Arantes Magalhães¹

Angela Marciana da Silva²

Valdeci José Caetano³

RESUMO: Por se tratar de um cenário de mudanças contínuas e rápidas, cada vez mais competitivo entre as indústrias e a consequente redução da lucratividade, o mercado atual instiga a novas estratégias empresariais através do aumento da produtividade e da redução dos custos. Nesse contexto o presente artigo tem como tema de estudos o Método de Custeio RKW: Aplicação na Indústria de Laticínios Andry. Este estudo abrange o levantamento e a distribuição dos gastos existentes na indústria de laticínios, tendo por objetivo a aplicação do método de custeio RKW, visando demonstrar a alocação dos custos de produção, proporcionar à entidade a possibilidade de análises mais criteriosas de seus gastos e contribuir para a melhoria na gestão de custos como ferramenta de auxílio à tomada de decisões. O presente artigo optou por metodologia o estudo de caso, aplicado na Indústria de Laticínios Andry, localizada no município de Bela Vista de Goiás, região metropolitana de Goiânia. Os dados foram coletados nos documentos da entidade em estudo, propondo-se a divisão em cinco centros de custos (Administrativo, Coleta/Recepção, Produção, Embalagem e Venda/Logística) para atribuí-los a responsabilidade pelos custos e despesas, fundamentando-se no conceito do método de custeio utilizado. Concluiu-se que o estudo proporcionou à entidade, a oportunidade de revisar seus processos através do entendimento dos resultados apurados mediante aplicação do custeio proposto, por contribuir de forma satisfatória, apesar dos resultados não serem favoráveis no que diz respeito à lucratividade.

PALAVRAS-CHAVE: Custos. Método de Custeio RKW. Laticínios.

1 INTRODUÇÃO

O cenário socioeconômico que o país vivencia requer das empresas grande conhecimento de mercado e principalmente estratégias diferenciadas para a garantia de alcance de seu objetivo mesmo diante da instabilidade.

¹ Técnica em Contabilidade pelo Centro de Educação Profissional Sebastião de Siqueira. Graduanda em Ciências Contábeis, e Pós-Graduada em MBA em Auditoria e Governança Tributária e MBA em Auditoria, Perícia e Governança Contábil, pela Faculdade Alfredo Nasser.

² Graduanda em Ciências Contábeis, e Pós-Graduada em MBA em Auditoria e Governança Tributária e MBA em Auditoria, Perícia e Governança Contábil, pela Faculdade Alfredo Nasser.

³ Graduado em Ciências Contábeis. Mestre em Engenharia de Produção. Professor da Faculdade Alfredo Nasser.

Para permanecer em um mercado que se encontra em constante processo de modificação, é necessário que a empresa consiga produzir eficientemente ao menor custo possível, pois ao se tratar de precificação o mercado encontra-se equilibrado.

Esta pesquisa demonstrará a importância do levantamento dos custos de produção e a distribuição dos gastos existentes na Indústria de Laticínios Andry (nome fictício), localizada no município de Bela Vista de Goiás, na região metropolitana de Goiânia-GO, pelo método RKW.

A pesquisa abordará o seguinte problema: através da aplicação do método de custeio RKW, como se dá a alocação dos custos de produção e o direcionamento utilizado pela empresa para determinar o custo final dos produtos acabados de uma indústria de laticínios?

Com a aplicabilidade do método de custeio RKW para a indústria, disporá a ela as informações necessárias para o processo de tomada de decisão mediante dados reais de sua produção, podendo trabalhar o preço de venda bem como a quantidade adequada e quais produtos lhe garantem maior retorno financeiro.

Dessa forma, este trabalho tem como relevância prover informações mais precisas sobre a composição do custo dos produtos e incluir a eles a participação de todos os gastos da entidade, visando à análise gerencial de forma fidedigna, através da apropriação de custos e despesas pelo método RKW.

Assim, este estudo tem como objetivo principal a aplicação do método de custeio RKW na Indústria de Laticínios Andry, visando demonstrar a alocação dos custos de produção, proporcionar à entidade a possibilidade de análises mais criteriosas de seus gastos e contribuir para a melhoria na gestão de custos como ferramenta de auxílio à tomada de decisões.

A metodologia empregada na pesquisa foi do tipo exploratória, e para a obtenção de dados foram realizadas pesquisas bibliográficas que se deram através de contribuições de diversos autores sobre o tema, por meio de pesquisas em livros, trabalhos científicos, artigos, entre outros. Além do estudo de caso, que tem como objeto efetuar o levantamento de dados e posterior aplicação prática para auxílio de tomada de decisões.

A estrutura do estudo está disposta da seguinte forma: inicialmente apresenta-se o surgimento da contabilidade de custos, os conceitos básicos aplicados ao estudo e entendimento de custos, suas classificações, o sistema de custos, e os princípios e métodos de custeio encontrados na literatura. Logo, a metodologia utilizada no estudo, esclarecendo as

técnicas de pesquisa, os objetivos, sua finalidade e o tipo de abordagem aplicada ao caso, e ainda suas limitações. Posteriormente, apresentam-se os dados coletados e análise dos resultados. E por fim, a sintetização das considerações finais, por meio da interpretação de resultados e discussão das implicações.

2 DEBATE TEÓRICO

Este tópico tem a finalidade de apresentar a base teórica para conduzir o presente estudo. Para isso inicialmente, descreve-se o surgimento da Contabilidade de Custos, os conceitos básicos utilizados e os sistemas de custos. Na sequência abordam-se os princípios e métodos de custeio que servem de sustentação para a metodologia proposta.

2.1 Surgimento da contabilidade de custos

O surgimento da contabilidade de custos se deu no final do século XVIII, com a Revolução Industrial. O processo produtivo passou por transformações, e aliado a isso a necessidade de controles mais específicos na formação dos preços dos produtos. Num primeiro momento o sistema desenvolvido tinha por objetivo a avaliação dos custos dos processos de transformação e da mão-de-obra utilizada (HISSA, 2009).

Conforme Crepaldi (2009) a contabilidade de custos advém da contabilidade geral, fundamentada pela necessidade de controlar de forma precisa e com maior rigor os valores imputados aos estoques de produtos na indústria, como também gerar informações gerenciais para saber quando, o que, quanto e como produzir.

Para Martins (2010) até a Revolução Industrial só se conhecia a contabilidade financeira, desenvolvida na Era Mercantilista para as empresas comerciais. Em que o levantamento de dados monetários do período dava-se através da contraposição entre o estoque físico inicial, mais as compras, menos o estoque final, o que resultaria no custo da mercadoria vendida.

Ainda na visão do autor, a chegada das indústrias trouxe consigo maior complexidade na forma de apuração de resultados e levantamento de estoques. Agora as compras, teriam

que ser substituídas por diversos valores pagos em todo curso de fabricação. A partir de então, começou a adaptação do entendimento da contabilidade aplicada ao comércio para a indústria.

2.2 A Contabilidade de Custos

Segundo Crepaldi (2009, p. 12) “Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços. Ela tem a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões”.

Martins (2010) destaca que inicialmente a contabilidade de custos era vista por contadores, auditores e fiscais como uma ferramenta de mensuração de estoques e resultado, e não como uma ferramenta administrativa, que auxilia no desempenho das atividades gerenciais. Neste campo gerencial, a contabilidade de custos, tem duas funções: auxiliar no controle e ajudar na tomada de decisões. Fornecendo dados para a padronização, elaboração de orçamentos, previsões de possíveis situações e problemas e auxiliando no acompanhamento de ocorrências em comparação com padrões e orçamentos descritos anteriormente.

2.3 Conceitos básicos de custos

Dutra (2009) enfatiza que o custo está relacionado em nossas vidas desde a vida intrauterina até a morte, uma vez que tudo que consumimos e utilizamos têm um custo. Trazendo a falsa sensação de entendimento de custos, adquirido de forma empírica no dia a dia, e quando aplicados ao estudo de custos pode ocasionar em confusão de conceitos sobre preço, receita, gasto, desembolso, custo de fabricação, despesa, custo gerencial, perda, desperdício e investimento. Desta forma, serão demonstrados alguns conceitos diversificados, aplicados ao estudo e trabalhos de custos.

Conceituando, preço como um valor estabelecido pelo vendedor para transferir um bem de propriedade, no qual pode estar embutido além do custo, o lucro ou prejuízo. E que este valor estabelecido na negociação assume o nome de custo para o comprador e de preço de venda para o vendedor. A receita como o preço de venda multiplicado pela quantidade vendida.

Bornia (2010) conceitua gasto como o valor dos insumos comprados pela empresa, independente de terem sido consumidos ou não. Desembolsos como o ato do pagamento em si, que pode ocorrer em momento diferente do gasto. Custo de fabricação trata-se do valor dos insumos utilizados na fabricação dos produtos da empresa, diferenciando-se de gastos, na medida em que estes insumos são efetivamente consumidos na produção, se dividindo em custos de matéria prima, de mão de obra, e custos indiretos de fabricação. Os custos de matéria prima referem-se aos principais materiais que compõem o produto, que pode ser apropriado separadamente em unidades físicas específicas.

Bornia (2010) ainda conceitua despesa como o valor dos insumos utilizados para manter as atividades da empresa e que não são identificados com a produção. Difere-se de custos pelo fato de estar relacionada às demais áreas não ligadas a produção, como a administração, o financeiro e o comercial.

Classifica-se custo gerencial como os custos de fabricação somados às despesas, são bens e serviços utilizados pela empresa. Perda, como o valor de insumos consumidos fora do normal durante a produção. E o desperdício, que abrange além das perdas, não agrega valor ao produto e torna o trabalho desnecessário (BORNIA, 2010).

Ainda de acordo com Bornia (2010) investimento pode ser classificado como o valor do insumo adquirido, estocado por um período, até o seu consumo que pode ocorrer em período futuro.

2.4 Classificação de Custos

Leone (2009) diz que a Contabilidade de Custos têm uma ótica diferente em relação ao custo, na medida da importância dessa informação à necessidade gerencial. Onde o contador determina diversos sistemas de custeio e utiliza critérios diferentes de avaliação, cálculo e alocação para atender ao processo constante de mutação dos ambientes de produção e da administração.

O contador deve-se atentar às mudanças no ambiente tecnológico, e de acordo com a necessidade, aplicar o melhor sistema de custeio e adotando novos critérios, para atender às novas exigências [...] (LEONE, 2009).

Inicialmente Bornia (2010, p. 18) diferencia custos totais de unitários da seguinte forma: “o custo total é o montante despendido no período para se fabricarem todos os

produtos, enquanto o custo unitário é o custo para se fabricar uma unidade do produto.” E ainda expõe que na classificação de custos, são definidos os principais termos e conceitos utilizados, não somente para classificá-los, mas para diferenciar os diversos tipos de custos.

Bornia (2010) classifica os custos pela variabilidade, em função do volume de produção, e destaca custos fixos, como sendo os custos que não dependem do volume de produção para serem alocados, exemplificando o salário do gerente, e custos variáveis como sendo os custos estritamente ligados à produção, que alteram na mesma proporção do nível de atividade da empresa, dando com exemplo o custo de matéria-prima.

Já Dutra (2009) deixa claro que estes conceitos não são aplicáveis em certos tipos de atividade.

[...] não se pode afirmar que um custo é variável ou fixo sem contestação, concluindo-se que, em função do desenvolvimento tecnológico dos processos produtivos, não existe mais uma classificação rígida de custos, podendo classificá-los como fixos em determinadas circunstâncias, como variáveis em outras e até como custo misto. Parece ter havido uma falência nos conceitos tradicionais de classificação dos custos, o que não é verdade. Apenas é necessária uma análise minuciosa e criteriosa da forma como o custo ocorre em cada processo para classificá-lo corretamente. (DUTRA, 2009, p. 34).

Leone (2009) ainda destaca os custos semivariáveis ou semifixos, que compreendem os custos analisados, que tem comportamento indefinido quando tomados como referência a base de volume produzido, ou melhor, há custos fixos que em determinado volume de produção se comportam como variável e custos variáveis que se na mesma condição se comportam como custo fixo.

Bornia (2010) define custos diretos como custos que são relacionados com as unidades de atribuição de custos (produtos, processos etc) de forma clara, na qual a atribuição e a análise desses custos são proporcionalmente fáceis. E custos indiretos como custos que não são atribuídos de forma simples às unidades e que necessitam de direcionadores para isto.

“As alocações causam a maior parte das dificuldades e deficiências dos sistemas de custos, pois não são simples e podem ser feitas por vários critérios” (BORNIA, 2010, p 21).

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, através da Resolução 1.170/2009 ressalta que:

A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; [...] o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no

período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

“Custos relevantes são aqueles que se alteram dependendo da tomada de decisão tomada e custos não relevantes são os que independem da decisão tomada.” (BORNIA, 2010, p. 21).

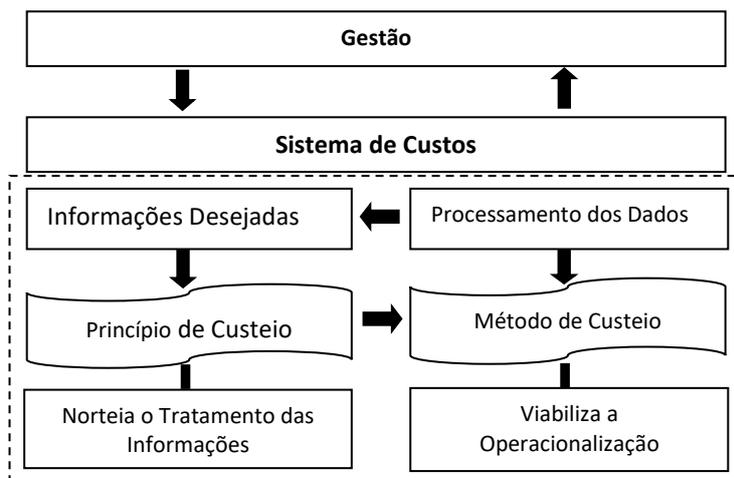
O autor ainda afirma que os custos podem ser classificados ainda de acordo com sua importância para a tomada de decisões. Em que os custos significativos, para a tomada de decisão, tem importância e os demais são desconsiderados. Essa classificação tem como critério uma tomada de decisão estipulada, não sendo válida, em grande parte, para outra tomada de decisão. E caso se tenha outra intenção, pode ser necessário que se defina esta relevância.

2.5 Sistemas de Custos

De acordo com Bornia (2010, p. 32), “O sistema de custos faz parte de um sistema mais amplo: o de gestão”. E que para se produzir bons resultados o sistema de custos de estar em sintonia com o sistema de gestão. Os principais objetivos da Contabilidade de Custos, que são a avaliação de estoques, o auxílio ao controle e o auxílio à tomada de decisões, estão diretamente ligados aos princípios de custeio.

Ainda na percepção do autor, um sistema de custos pode ser analisado sob duas óticas: primeiro sobre a adequação da informação gerada às necessidades da empresa, a partir da seleção de quais informações são importantes, denominado princípio de custeio que norteia o tratamento das informações e segundo sobre a parte operacional, de como tratar os dados para a obtenção destas informações, denominado método de custeio, que viabiliza a operacionalização. De modo integral, o sistema de custeio, visa inicialmente determinar a importância da informação e em sequência como esta informação será utilizada para a melhor maneira de tomada de decisões a fim de conseguir melhores resultados.

O raciocínio do autor pode ser demonstrado na figura 1.

Figura 1 - Representação Gráfica do Sistema de Custos

Fonte: BACKES et al., 2007, p. 21

A ilustração apresentada na Figura 1 demonstra a relação entre o princípio e o método de custeio e a função dos mesmos em um sistema de custos.

2.6 Princípios de Custeio

“Os princípios de custeio são filosofias básicas a serem seguidas pelos sistemas de custos, de acordo com o objetivo e/ou o período de tempo no qual se realiza a análise.” (BORNIA, 2010, p.34). São três os princípios de custeio: custeio por absorção integral, custeio por absorção ideal e o custeio variável.

2.6.1 Custeio por Absorção Integral

Segundo Bornia (2010), o custeio por absorção integral se dá mediante a totalidade dos custos relativos as unidades produzidas, ou seja, o valor encontrado dos custos fixos e variáveis na produção é dividido de forma igualitária aos produtos. Sendo utilizado na contabilidade financeira como um complemento para geração de informações que atendam os usuários externos à empresa, bem como avaliação de estoque.

2.6.2 Custeio por Absorção Ideal

Para Bornia (2010), assim como no custeio por absorção integral o custeio por absorção ideal também aloca todos os custos (fixos e variáveis), como custos dos produtos. Só que no caso do custeio por absorção ideal os custos relacionados a fabricação que não foram utilizados de forma eficiente, ou seja, não alcançou o resultado esperado dentro da fabricação, denominados desperdícios, não são computados aos produtos. Esta forma de custeio fica caracterizada pelo auxílio ao processo de melhoria no controle de custos da empresa. A separação dada entre custos e desperdícios proveniente do custeio por absorção ideal, facilita a mensuração dos mesmos para a contínua redução de desperdícios no processo produtivo.

2.6.3 Custeio Variável

Na visão de Crepaldi (2009), o custeio variável é também conhecido como custeio direto, e considera por este custeamento apenas os custos variáveis incorridos no processo de fabricação, excluindo os custos fixos. A fundamentação se dá mediante separação de gastos fixos e gastos variáveis, isto é, gastos de produção que proporcionalmente sobem ou descem na medida da quantidade produzida e gastos que independentemente da quantidade de produtos fabricados permanecem inalterados.

2.7 Métodos de Custeio

De acordo com Dutra (2009), grande parte dos estudiosos considera que o surgimento da contabilidade de custos deu-se durante a Revolução Industrial, sendo seu principal objetivo o registro dos custos, de forma que possibilitasse a capacitação dos administradores para a avaliação dos inventários e, por consequência determinar de forma mais acertada o resultado do período. A partir do século XX, os custos passaram a ter outro objetivo: auxiliar o administrador na tomada de decisão. Tendo em vista a flexibilização de se registrar apenas os custos diretos ao produto, podendo a partir de então incluir as taxas predeterminadas para alocar as parcelas dos custos indiretos.

Ainda segundo o autor, o estudo de custos de produção poderá ser feito diante de dois fundamentos: o econômico (tomada de decisão) e o contábil (apuração de resultado). Dentre

os métodos de custeios desenvolvidos, os mais utilizados são: por absorção, direto/variável, baseado em atividades (ABC) e padrão.

Para Crepaldi (2009), custear significa acumular, definir custos. O método de custeio é utilizado para apropriar os custos. Os métodos básicos são: Custeio por Absorção e Custeio Variável ou Direto, e podem ser usados com qualquer Sistema de Acumulação de Custos. O que difere os dois métodos é o tratamento dado aos custos fixos.

Na visão de Bornia (2010), o método de custeio diz respeito à parte operacional do sistema, ou seja, qual a forma utilizada no processamento dos dados para obtenção de informação.

2.7.1 Método do Custo Padrão

Há diversas interpretações de custo padrão. Por tantas vezes conhecido como o Custo padrão Ideal de produção de determinado bem ou serviço. Conseguido com os melhores materiais possíveis, com a mão de obra mais eficiente, a capacidade máxima de produção e sem nenhuma parada a não serem as programadas. De uso extremamente restrito, pois serviria apenas como método comparativo de resultados anuais. (MARTINS, 2010).

Outras vezes como Custo Padrão Corrente tido como mais válido e prático, dificilmente de ser alcançado, mas não impossível, que se refere ao valor fixado como meta para o período seguinte para um determinado bem ou serviço. Martins (2010) ainda diz que diferentemente do Ideal o Custo Padrão Corrente trata prudentemente as deficiências que possam vir a ocorrer, como a mão de obra, equipamentos, fornecimento de energia, a qualidade dos materiais etc.

Bornia (2010) diz que o principal objetivo do custo padrão é o fornecimento de suporte ao controle de custo da empresa. Fornecendo padrões fixados para posteriormente comparar ao custo realmente efetivado, e assim evidenciar e analisar as variações entre o padrão e o real.

2.7.2 Método do custeio baseado em atividades (ABC)

De acordo com Dutra (2009), o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC- abreviatura do inglês “*Activity Based Costing*”) surgiu em 1960, resultando de uma pesquisa

realizada pela General Electric. Teve sua origem embasada no melhoramento da qualidade de informações contábeis para o processo decisório nas entidades, principalmente relacionadas à força de trabalho e a fixação do *mix* ideal a ser produzido.

Ainda segundo o autor, o ABC atribui aos elementos de custeio – produtos, serviços, clientes, entre outros – todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos lastreados por direcionadores de custos. O método não pode ter como finalidade a apuração de impostos nem de distribuição de despesas, haja vista que, considera os custos e despesas de certo período na totalidade, e os confronta com o total das receitas de bens e serviços. O Custeio Baseado em Atividades é uma ferramenta unicamente gerencial.

Conforme Ching (2001 *apud* HARTMANN, 2013, p.23), “[...] é um processo que tem por objetivo mapear as atividades de um processo, rastreando os custos resultantes dessas atividades e conduzindo-as para serviços e clientes.”

2.7.3 Método do centro de custo ou RKW

O RKW é a sigla do termo alemão (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), que traduzido ao português significa “Instituto Real para Economia”, instituído após a Primeira Guerra Mundial. Em 1937 o governo Alemão decretou que todas as empresas seriam obrigadas a padronizar o plano de contas e o método de alocação dos custos. Em 1949, o (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*), mudou a denominação para (*Rationalisierungskuratorium der Deutschen Wirtschaft*), em português “Instituto para Racionalização da Economia Alemã”. O RKW é conhecido também por BAB abreviação de *Betriebsabrechnungsbogen*, que tem por significado “planilha por prestação de contas da empresa”, ou traduzindo livremente “mapa de localização de custos”. Esta abreviação na íntegra é a mais correta para se referir ao método de custeio, já que o RKW refere-se ao instituto alemão (BORNIA, 2010).

Ainda segundo Bornia (2010, p.88) “A característica principal desse método é a divisão da organização em centros de custos. Os custos são alocados aos centros, por meio de bases de distribuição e, depois, repassados aos produtos por unidades de trabalho”.

No entendimento do mesmo autor, os centros de custos podem ser classificados como diretos ou indiretos. Diretos quanto diretamente ligados com os produtos e indireto quando apoiam os centros de custos diretos e ao serviço em geral da empresa. Assim, quando o centro

é direto, consegue-se apropriar aos produtos de forma mais clara os custos aos centros, e quando o centro é indireto é mais viável alocar seus custos aos centros de custos diretos do que alocar diretamente aos produtos.

A alocação dos custos é efetuada em diversas fases: “os custos dos centros indiretos, por não poderem ser alocados diretamente aos produtos, são redistribuídos a outros centros, até que se chegue aos centros diretos.” (BORNIA, 2010, p. 90).

Para Rucinski (1996 *apud* HARTMANN, 2013), o método RKW representa uma unidade de trabalho em cada centro de custo, como por exemplo, horas máquina, quantidade de m² de superfície pintada em uma cabine de pintura, quantidade de kg de material processado para a produção em determinado setor, entre outros.

E segundo Botelho (2006 *apud* HARTMANN, 2013), o centro de custos de custos dentro de uma organização pode ser definido como centro de custos de atividades, e se divide em três grupos: Centro de custo de atividades administrativas, que inclui setores como manutenção, recursos humanos e outros; Centro de custo de atividades de apoio e o Centro de custos das atividades produtivas.

2.7.3.1 Aplicações

A aplicação do método do centro de custo ou RKW é meramente gerencial. Para Johnson e Kaplan (1991 *apud* VARTANIAN E NASCIMENTO, 1999), este tipo de informação de custos, foi inicialmente usado na época em que engenheiros exerciam o papel de contadores de custos. Na qual monitoravam a eficiência de processos fabris e de produtos, e também atuavam na avaliação de rentabilidade, desde o montante de custos indiretos e de despesas fosse prudentemente rastreada aos produtos.

Ainda segundo Johnson e Kaplan (1991 *apud* VARTANIAN E NASCIMENTO, 1999, p.5), “havia uma preocupação em se relacionar os resultados globais da empresa com os resultados individuais de todos os produtos vendidos, o que se tornaria possível por meio de uma aplicação cabal do custeio pleno.”

“Contudo, a aplicação mais amplamente observada do método de custeio pleno está, sem dúvida nenhuma, nas decisões envolvendo preços de venda, conforme testado e comprovado por muitos autores.” (VARTANIAN E NASCIMENTO, 1999, p. 5)

2.7.3.2 *Passos para implementação do RKW*

De forma sintetizada, Bornia (2010, p. 91-92) elenca em cinco etapas os procedimentos do método dos centros de custos:

1. Separação dos custos em itens;
2. Divisão da empresa em centros de custos;
3. Identificação dos custos indiretos com os centros (distribuição primária);
4. Distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária);
5. Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

A primeira etapa consiste em separar os custos em itens, na qual custos são os valores dos insumos consumidos, que possuem natureza e comportamentos diferenciados, não podendo como no método de rateio simples, ser tratados de maneira única.

A segunda etapa divide a empresa em centro de custos. “A determinação dos centros se dá pelo organograma, ou seja, cada setor da empresa pode ser considerado um centro de custos [...]” (BORNIA, 2010, p.89).

A terceira etapa, distribuição primária, se dá pela identificação dos custos aos centros. Através da definição das bases de distribuição aos itens de custos (critérios para realizar a alocação dos custos aos centros). Tendo como regra para a definição da base de distribuição dos custos, o uso de recursos da melhor forma possível. Cabe analisar ainda, para esse critério de definição dos centros de custos, o custo *versus* benefício, na qual presume que a subjetividade dos critérios empregados, tende a piorar a alocação dos custos resultantes.

Na quarta etapa, dita distribuição secundária, ocorre a distribuição dos custos dos centros indiretos aos diretos. E para que essa distribuição ocorra de maneira mais rigorosa, é necessário que se utilize critérios mais precisos para a efetiva utilização dos centros indiretos pelos outros. O papel dos centros indiretos é prestar apoio aos demais centros, e não atuar diretamente com os produtos. Portanto a distribuição dos custos de um centro indireto deve procurar representar o consumo desse centro pelos demais.

A figura 2 demonstra a representação gráfica do processo de distribuição dos custos até os centros diretos, através da matriz de custos que sintetiza as distribuições primária e secundária.

Figura 2 - A matriz de custos

Itens de custos	Valor	Bases de rateio	Centro indireto 1	Centro indireto 2	Centro direto 1	Centro direto 2
Distribuição primária						
Distribuição secundária						
				Totais		

Fonte: BORNIA, 2010, p. 94.

A matriz de custos apresenta o método sequencial para a distribuição secundária, na qual consiste tomar os custos de um centro indireto e alocá-los aos centros subsequentes, e assim fazer o mesmo com os centros indiretos seguintes, até chegar aos centros diretos. Além desse método, existem ao menos mais dois: o direto e o recíproco.

No método direto, os custos dos centros indiretos são distribuídos diretamente aos produtos. Com os centros indiretos não trabalham com os produtos, a distribuição por esse método geralmente é de baixa qualidade.

O método recíproco é o que representa melhor o consumo dos recursos, porém tem uma execução mais complexa. Considera que os centros indiretos prestam serviços entre si. Conseqüentemente, um centro indireto pode ter seus custos alocados e, também, receber custos de outro centro qualquer, antecedente ou subsequente.

A quinta e última etapa do processo, distribuição final, consiste em distribuir os custos aos produtos. Para obter uma distribuição correta é preciso utilizar uma unidade de medida do trabalho do centro direto, na qual deve demonstrar o quanto de esforço utilizou-se para a fabricação de cada produto. É extremamente importante que a unidade de reflita da melhor forma possível, a parcela do trabalho do centro dedicada a cada produto.

Ainda segundo Bornia (2010, p. 95), “a homogeneidade do centro é muito importante para que a unidade de trabalho realmente reflita o serviço daquele centro. Portanto, quanto menos homogênea for uma seção, pior fica a distribuição de seus custos aos produtos.”

2.7.3.3 Vantagens do método de custeio RKW

Conforme Martins e Rocha (2010, p. 130 *apud* HARTMANN, 2013, p. 27), “a principal vantagem do método de custeio por centros de custos, é o fato de ser alocada, nos produtos, a totalidade dos gastos relativos ao esforço de produzir, administrar e vender”. Além de outras vantagens, citadas pelos autores, como a mensuração da eficiência e produtividade, entre outras.

Para Vartanian e Nascimento (1999), o custeio pleno, traz como principal mérito, o fato de serem levados em conta todos os gastos ocorridos, sem exceções. E isso resulta numa informação de custos unitários, completa e conservadora. Conservadora no que diz respeito à informação de custo, na qual teríamos o maior volume possível de gasto por unidade, tratado ainda como o pior custo possível, pois unifica o maior valor calculado de custos unitários quando comparado a números oriundos de outros métodos de custeio. Em contrapartida, tal informação pode ser bastante propícia para um gestor que ao comparar o custo pleno de produto com seu preço de venda praticado, constata que o preço de venda está cobrindo seu pior custo. No qual antes acreditava que suas receitas cobrissem somente seus custos e agora consegue enxergar lucratividade.

Enfatiza-se, para propósito desse estudo, a proposição de Morse (1981 *apud* VARTANIAN E NASCIMENTO, 1999, p. 7), de que uma utilização propícia do custo pleno pode estar na “justificação de preços”, e não apenas na fixação dos mesmos.

2.7.3.4 Desvantagens do método de custeio RKW

Em relação à utilização método de custeio RKW nas decisões de determinação de preços de venda, Backer e Jacobsen (1973, p. 216 *apud* VARTANIAN E NASCIMENTO, 1999, p. 8) discorrem sobre quatro grandes limitações:

Não leva em consideração a elasticidade da procura. Admitidamente, a procura não pode ser calculada prontamente, mas um sistema de preços que depende inteiramente dos custos dificilmente pode ser realista para a maioria dos negócios. É provável que a maioria das empresas que declaram usar o método dos custos plenos faça, na realidade, ajustamentos nos seus cálculos de preços, para levar em conta as condições do mercado.

Deixa de levar em conta a concorrência. Uma empresa não pode operar no vácuo. Ela não deve presumir que suas funções estejam necessariamente sendo desempenhadas com eficiência máxima e que se pode fazer abstração dos preços mais baixos dos concorrentes. Isto resultaria na perpetuação das ineficiências existentes e na sua incorporação à estrutura dos preços da empresa. Ao contrário, uma empresa deve esforçar-se, constantemente, para reduzir os seus custos, de maneira que seus preços sejam iguais aos da concorrência ou menores, sem deixar de proporcionar um lucro satisfatório.

O método do custo pleno não distingue entre os custos fixos e os variáveis. Uma empresa que adota este método tenderia a rejeitar as encomendas que não cubram, pelo menos, os custos totais do produto. Entretanto, a aceitação de uma tal encomenda poderia, em realidade, resultar em lucros acrescidos, bastando que fossem cobertos, no mínimo, os custos adicionais decorrentes da encomenda. No método do custo pleno, aplica-se aos custos dos produtos uma percentagem uniforme, como provisão para os lucros. Isto deixa de reconhecer que nem todos os produtos podem auferir lucros a uma mesma taxa.

Conforme Martins e Rocha (2010 *apud* HARTMANN, 2013, p. 27) a limitação é a principal desvantagem deste método. “ Sua maior vulnerabilidade está no risco de distorção na mensuração do custo por produto e por unidade produzida, e este risco depende do grau de arbitrariedade utilizado no processo de alocação.”

3 METODOLOGIA

O presente estudo adota como metodologia o Estudo de Caso, utilizando-se de materiais de apoio como livros, *sites*, revistas, artigos, arquivos e outras fontes de informação.

Para Gil (2010) a pesquisa bibliográfica, é desenvolvida em material já publicado, e que fornece diversas fontes de pesquisa em virtude de novas formas de informação. Demonstra ainda o nível de conhecimento referente ao tema, com o propósito de oferecer fundamentação teórica ao trabalho de um assunto em específico, e ser lido por um determinado público.

O Estudo de Caso, amplamente utilizada na ciência social, pode ser definido como um intenso e trabalhoso tipo de estudo, aplicado a um propósito, que se dá por um detalhamento mais completo na extração e no processamento destes dados. (GIL, 2010).

Na opinião de Gil (2010) uma coleta de dados feita através de entrevistas, observação e análise de documentos, é primordial para um estudo de caso bem conduzido. O que requer como descrito, por Silva e Menezes (2005) duas qualidades fundamentais, a paciência e a persistência.

Trata-se de uma pesquisa realizada de forma neutra, que busca a experiência prática de coleta e aplicação de dados, levantados no problema proposto.

Esta pesquisa, do tipo exploratória, tem como objeto efetuar o levantamento de dados e posterior aplicação prática para auxílio de tomada de decisões. Será realizada por meio de

um estudo de caso na Indústria de Laticínios Andry situada no município de Bela Vista de Goiás.

Esta pesquisa foi dividida em três fases: A primeira evidenciou a Pesquisa Bibliográfica, trazendo como base para os estudos dos dados livros, artigos e Resolução do CFC. Na segunda fase, descrita como Pesquisa Documental, levantou-se os dados fornecidos pela empresa, para apuração dos resultados necessários para uma resposta à problemática deste artigo. E por fim a Pesquisa de Campo, que buscou através de entrevistas aos sócios-proprietários da empresa, informações pertinentes ao estudo.

Com relação à abordagem para atingir os objetivos da investigação, a pesquisa será do tipo qualiquanti, pois utilizará dados quantitativos, com análise qualitativa. Silva e Menezes (2005) afirmam que a pesquisa quantitativa, significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las e utiliza recursos e técnicas estatísticas, com métodos bem estabelecidos. Chizzotti (1998, p.34) por sua vez afirma que “a pesquisa quantitativa não necessita ser oposta à qualitativa, mas ambas devem sinergicamente convergir na complementaridade mútua”.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A aplicação do método de custeio RKW na Indústria de Laticínios Andry visa proporcionar base com critérios rigorosos no que diz respeito aos custos e despesas alocados aos produtos. Os resultados alcançados possibilitarão para a indústria, tomada de decisões mais assertivas por meio das informações coletadas, sobre a proporcionalidade dos gastos para cada centro de custo e conferir-lhes responsabilidades pelos dispêndios. Hoje seus produtos são comercializados nos grandes supermercados e padarias de Goiânia e Brasília.

Bornia (2010) lista as etapas de distribuição do método em: primária, secundária e final. Respectivamente a identificação dos centros de custos, distribuição dos custos dos centros indiretos aos diretos e distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos.

Para preservação dos dados financeiros da empresa, utilizaremos fator de conversão para apuração dos resultados de custeio.

De acordo com a tabela 1, identifica-se o *mix* produzido pela indústria, que é composto por 13 (treze) produtos. E ainda os custos diretos por produto considerados neste estudo, a matéria prima, insumos e embalagens.

Tabela 1 – Apresentação do *mix* de produtos e seus custos diretos

Produto	Custo Direto p/ KG (R\$)
Queijo Minas Frescal	8,91
Queijo Minas Frescal - Peça	8,53
Queijo Minas Frescal - Barra	8,54
Queijo Minas Frescal Light	10,38
Queijo Minas Frescal Zero Lactose	9,71
Queijo Tipo Mussarela - Para Fatiar	11,29
Queijo Tipo Mussarela Light - Para Fatiar	12,89
Queijo Tipo Mussarela Light - Lanche	12,89
Queijo de Coalho - Para Fatiar	11,11
Creme de Leite	3,46
Chevre Frais	19,77
Chevre Tipo Borsin - Massa Base	16,99
Queijo Chevre L'huile	35,03

Fonte: Dados da pesquisa

4.1 Proposições dos centros de custos

Os centros de custos é a forma que a organização determina aos seus departamentos a participação em seu produto acabado, subdividindo-os através do organograma da empresa, ou sob qualquer outro formato de divisão em que se possa reconhecer um núcleo para distribuir as responsabilidades, direta ou indiretamente. A partir desta abordagem este estudo é tratado, baseando-se nas informações fornecidas, a indústria trata seus centros de maneira direta e indireta.

Segundo Bornia (2010, p.89), os centros diretos são os que trabalham diretamente com os produtos, ou seja, aqueles que têm ligação direta aos produtos acabados. E os indiretos prestam apoio aos centros diretos, conhecidos também como centros auxiliares.

Seguindo a fundamentação supracitada, a sugestão para a indústria em estudo é ter em sua estrutura, quatro centros de custos produtivos e um centro de custo auxiliar. Sendo divididos em conformidade com a homogeneidade e as atividades de cada um, conforme segue:

1- **Administração** - envolve as atividades normais de um escritório, administração, contabilidade, comercial, pessoal, financeiro, pagamento de despesas e demais atividades afins.

2- **Coleta/Recepção**- compreendem as atividades de coleta do leite de vaca nas fazendas fornecedoras, por meio de um caminhão. E o leite de cabra que é de produção própria, seguida da recepção da matéria prima em uma plataforma contendo dois tanques. Logo após é retirada uma pequena amostra para análise laboratorial. Todo leite antes de ser processado passa por uma análise feita no laticínio. Alguns lotes são enviados para o Centro de Pesquisa em alimentos, dos cursos de veterinária e farmácia da Universidade Federal de Goiás.

3- **Produção** - o leite analisado é enviado para a pasteurização. Neste processo é utilizada a caldeira, que aquece a água para sua realização. Em seguida é destinado ao tanque de produção, onde sofre o processo de transformação até chegar ao produto acabado.

4- **Embalagem** – compreende o processo de acondicionamento dos produtos fabricados. Depois de embalados são mantidos em câmara fria até sua destinação final.

5- **Venda/Logística** – trata-se do oferecimento do produto e a efetivação das vendas, o que está diretamente ligado à quantidade demandada versus a quantidade produzida. Logo após o processo de fabricação, os produtos são enviados aos destinos solicitados e é englobado ao custo o trajeto percorrido por eles até chegarem aos mercados para comercialização.

Mediante informações, a indústria é formada por quatro centros de custos diretos, que serão tratados como produtivos (Coleta/Recepção, Produção, Embalagem, e Vendas/Logística) e um centro indireto que será tratado como auxiliar (Administração). A saber, que as definições dadas aos centros de custos variam de acordo com as atividades e características de cada entidade.

4.2 Distribuição Primária

Esta etapa refere-se à separação dos custos em itens, a assimilação dos custos aos seus centros correspondentes e a apropriação das bases de alocação.

Na elaboração deste estudo foram empregados os 12 últimos meses (março/2015 a abril/2016), para levantamento e análise de dados, com base em média mensal.

Para a manutenção desta circunstância, verificaram-se os processos de custos, como energia elétrica, despesas com salários, encargos trabalhistas e provisões, depreciação de prédios, máquinas, equipamentos, e de veículos, fretes, aluguéis, manutenção e reparos, e outros gastos e despesas.

4.2.1 Energia Elétrica

Pelo fato da empresa ter seu escritório e indústria em diferentes áreas geográficas, a distribuição dos valores consumidos em energia elétrica será feita, baseada na utilização dos mesmos em cada centro. Atribuindo-se percentuais obtidos por meio de critérios informados pela administração da entidade, com a maior fidedignidade possível, visando demonstrar e distribuir os custos aos seus respectivos centros de custos.

4.2.2 Mão-de-obra

Os valores referentes à mão-de-obra (salário, benefícios, encargos e provisões de décimo terceiro e férias) dos 27 funcionários mais 2 pró-labores, foram distribuídos tendo como base a utilização dos mesmos em cada centro de custo. Os valores apurados serão alocados, a fim de retratar e apurar de forma fiel os custos referentes aos respectivos centros.

4.2.3 Depreciação

Os valores apurados referentes à depreciação foram extraídos a partir de levantamento apontado nos demonstrativos contábeis de todos os bens (prédios, máquinas, equipamentos e veículos) existentes e de posse da indústria. A alocação será feita de acordo com o centro de custo ao qual pertence o bem.

4.2.4 Fretes

Os fretes são compreendidos no momento da coleta de toda matéria-prima nas fazendas, fornecidas pelos produtores. Outra modalidade de frete é a de distribuição dos

produtos ao mercado brasileiro. Para vendas efetuadas com entrega em Goiânia e região metropolitana, as entregas são efetuadas por veículos próprios.

Os custos com entrega de mercadoria e frete serão alocados no centro de custo venda/logística e os custos com a coleta da matéria-prima será alocado ao centro Coleta/Recepção.

4.2.5 Aluguéis

O valor do aluguel refere-se exclusivamente ao centro de custo auxiliar (Administração), pelo fato de ser de posse de terceiros o prédio utilizado para o funcionamento do escritório. A área do prédio e das instalações da indústria é de propriedade da entidade, portanto, não há caracterização desta cobrança.

4.2.6 Manutenção e Reparos

Os valores apurados sob a ótica de manutenção e reparos serão alocados nos centros de custos Administração, Produção e Venda/Logística. Na Administração os valores levantados referem-se à conservação e manutenção de imóveis e *softwares*. Na Produção esta despesa é pertinente aos gastos com a conservação e manutenção das máquinas e equipamentos ligados à área de produção. E por fim, na Venda/Logística estes gastos referem-se à conservação e manutenção dos veículos utilizados na distribuição dos produtos acabados.

4.2.7 Outros gastos e despesas

Os valores encontrados nas contas “outros gastos e despesas” serão divididos percentualmente aos centros de custos.

Representados na Administração por 84%, sendo destrinchados entre as despesas como: assinaturas de jornais e revistas, postagens e impressos, materiais de escritório, despesas cartorárias, com informática, telefone, brindes e presentes, taxas bancárias, descontos concedidos, juros pagos a fornecedores e juros pagos sobre empréstimos e financiamentos, outras despesas não operacionais, pagamento de tributos, entre outros.

A Coleta/Recepção representa 2% da conta, e seu conteúdo se dá pelas análises laboratoriais.

O centro de custo Produção tem sua representatividade em 9%, suas contas englobam: inspeção da caldeira, vestimentas e uniformes, lenha utilizada para aquecimento da caldeira, seguros, material de higiene e limpeza, despesa com copa/cozinha da indústria, entre outros.

O centro Venda/Logística representa 5%, sendo desmembrados entre as contas: comissões e corretagens, combustíveis e lubrificantes, IPVA e demais despesas que se enquadrem.

4.3 Distribuição Secundária

Segundo Bornia (2010), a distribuição secundária é o processo em que acontece a classificação dos centros de custos indiretos ou auxiliares aos diretos ou produtivos. A função dos centros auxiliares é a de proporcionar apoio aos demais centros. Portanto, a alocação dos custos de um centro deve buscar representar o dispêndio desse centro pelos demais.

Enfatiza-se que o conceito abordado do método RKW neste estudo, enfoca a distribuição das despesas e custos indiretos e mão de obra direta através da alocação aos centros de custos e em seguida aos produtos, no sentido de lastrear a relação de causa e efeito. Tendo como objetivo alcançar o menor índice de distorções possíveis, causadas pelo uso de critérios de rateio arbitrários na apropriação dos custos e despesas indiretas.

O centro de custo auxiliar (Administração) representa 65% do total, mas por ser um custo indireto, seu custo foi rateado e redistribuído aos demais centros.

Conforme tabela 2, foi adotada como base de rateio para distribuição do custo deste centro auxiliar aos demais, o número de funcionários alocados para cada centro de custo produtivo.

Tabela 2 – Base de rateio do centro auxiliar aos centros produtivos

Centro de Custo Produtivo	N ° de Funcionários
Coleta/Recepção	1
Produção	12
Embalagem	2
Venda/Logística	7

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 3 apresenta a distribuição do centro auxiliar Administração aos demais centros produtivos. Por não possuir relação direta com os produtos, caracteriza-se como um centro auxiliar aos centros produtivos, para posteriormente serem alocados aos produtos, conforme o caso.

Tabela 3 – Distribuição do Centro Auxiliar aos Centros Produtivos

Itens de Custo	Valor (R\$)	Base de Distribuição (R\$)	Administração (R\$)	Coleta / Recepção (R\$)	Produção (R\$)	Embalagem (R\$)	Venda/ Logística (R\$)
Energia	2.439,90	direto	367,22	1.309,06	218,18	545,44	-
Mão de Obra	50.161,94	direto	13.861,38	2.728,26	16.509,39	3.430,86	13.632,05
Depreciação	2.883,92	valor	1.367,58	-	1.063,94	-	452,41
Frete	15.771,62	direto	-	8.400,00	-	-	7.371,62
Aluguel	855,38	direto	855,38	-	-	-	-
Manutenção e Reparos	2.053,92	direto	711,04	-	957,16	-	385,73
Outro Gastos e Despesas	171.798,24	valor	143.751,99	4.038,87	15.687,06	-	8.320,32
Total			160.914,58	16.476,19	34.435,72	3.976,30	30.162,13
N ° de Funcionários				7.314,30	87.771,59	14.628,60	51.200,09
				23.790,49	122.207,31	18.604,89	81.362,22

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com Bornia (2010), o método sequencial utilizado na distribuição secundária, define-se em se tomarem os custos de um centro indireto e alocá-los aos centros seguintes, fazendo o mesmo com os centros indiretos subsequentes, até chegar aos centros diretos.

A partir da distribuição dos gastos do setor Administrativo aos demais, verifica-se que o centro de custos Produção, passa a ter a maior participação nos custos com pouco menos de 50% do total. Tal apuração é perfeitamente lógica, haja vista que é nesse centro que está concentrado a principal atividade da indústria.

4.4 Distribuição Final

Segundo Borna (2010), a última etapa é a distribuição dos custos aos produtos, a partir disso acontece a distribuição dos custos alocados aos centros de custos produtivos para os produtos em questão.

A tabela 4 demonstra as referências das bases de rateio para a distribuição final. Borna (2010) expõe que para esta última etapa, a distribuição final que é a distribuição dos custos aos produtos, o critério a ser aplicado é uma unidade de medida do trabalho do centro produtivo, que deve representar o esforço empenhado a cada produto. Refletindo da melhor maneira possível, a fração da atividade do centro dedicada a cada produto.

Tabela 4 – Referências para Bases de Rateio da Distribuição Final

Produto	Unidade de Medida do Produto Acabado	Quantidade e Média Produção/Venda	Lt de Leite/ Produto Acabado	Tempo Gasto p/ Embalar Kg/Min	% Participação na Produção Total
Queijo Minas Frescal	KG	3.924,7	7,143	4	19,49%
Queijo Minas Frescal - Peça	KG	1.701,2	7,092	6	8,48%
Queijo Minas Frescal - Barra	KG	2.720,3	7,143	8	13,51%
Queijo Minas Frescal Light	KG	3.527,7	8,333	4	17,52%
Queijo Minas Frescal Zero Lactose	KG	67,9	8,000	4	0,34%
Queijo Tipo Mussarela - Para Fatiar	KG	1.258,8	9,615	16	6,25%
Queijo Tipo Mussarela Light - Para Fatiar	KG	2.781,3	10,870	16	13,81%
Queijo Tipo Mussarela Light - Lanche	KG	396,6	10,870	16	1,97%
Queijo de Coalho - Para Fatiar	KG	1.088,9	9,091	8	5,41%
Creme de Leite	KG	2.064,7	1,000	1	10,25%
Chevre Frais	KG	149,8	9,087	4	0,74%
Chevre Tipo Borsin - Massa Base	KG	15,8	7,811	4	0,08%
Queijo Chevre L'huile	UN	440,9	1,172	0,24	2,19%

Fonte: Dados da pesquisa

A tabela 5 é a distribuição dos centros produtivos aos produtos. As unidades de trabalho dos Centros são: A litragem de leite utilizada por produto acabado para o centro Coleta/Recepção, o tempo gasto para embalar no centro Embalagem e o percentual de participação na produção total para os centros Produção e Venda/Logística.

Tabela 5 – Distribuição Final – Centros Produtivos aos produtos

(Em Reais)

Produto	Custo Direto Total	Coleta/Recepção	Produção	Embalagem	Venda/Logística	Custo Total	Custo Unitário	Preço de Venda	Resultado P/ Produto (+) Lucro (-) Prejuízo
Queijo Minas Frescal	34.971,45	1.747,801	23.816,23	2.660,93	15.856,18	79.052,59	20,14	18,05	(2,09)
Queijo Minas Frescal - Peça	14.526,03	1.735,41	10.323,26	768,93	6.872,94	34.226,57	20,12	16,69	(3,43)
Queijo Minas Frescal - Barra	23.255,17	1.747,80	16.507,37	922,16	10.990,15	53.422,66	19,67	14,89	(4,78)
Queijo Minas Frescal Light	36.632,88	2.039,10	21.406,94	2.391,74	14.252,14	76.722,82	21,75	19,46	(2,29)
Queijo Minas Frescal Zero Lactose	659,69	1.957,54	412,20	46,05	274,43	3.349,91	49,32	28,12	(21,20)
Queijo Tipo Mussarela - Para Fatiar	14.215,11	2.352,81	7.638,65	213,36	5.085,60	29.505,54	23,44	20,27	(3,17)
Queijo Tipo Mussarela Light - Para Fatiar	35.867,16	2.659,70	16.877,85	471,43	11.236,80	67.112,95	24,13	23,04	(1,09)
Queijo Tipo Mussarela Light - Lanche	5.114,45	2.659,70	2.406,68	67,22	1.602,30	11.850,36	29,88	27,15	(2,73)
Queijo de Coalho - Para Fatiar	12.099,26	2.224,48	6.608,17	369,16	4.399,54	25.700,60	23,61	21,80	(1,81)
Creme de Leite	7.152,29	244,69	12.529,51	5.599,56	8.341,80	33.867,85	16,41	3,46	(12,95)
Chevre Frais	2.963,28	2.223,51	909,29	101,59	605,39	6.803,06	45,40	39,95	(5,45)

Chevre Tipo Borsin - Massa Base	267,94	1.911,25	95,68	10,69	63,70	2.349,25	149,00	36,77	(112,23)
Queijo Chevre L'huile	15.444,92	286,69	2.675,47	4.982,06	1.781,25	25.170,39	57,09	17,43	(39,66)

Fonte: Dados da pesquisa

Os custos diretos considerados nesta pesquisa compreendem a matéria prima, os insumos e embalagens. O que é sugerido por Bornia (2010), que no método RKW trabalha apenas os custos indiretos.

Através dos dados expostos, com base no faturamento médio apurado de R\$ 355.773,61 e no levantamento dos custos através do método aplicado no valor de R\$ 449.134,54, aponta-se um prejuízo muito elevado, que chega a ultrapassar em 26% o faturamento. Isto sem considerar qualquer margem de Lucro aplicada.

Observando o custo unitário dos produtos acabados, fica ainda mais evidenciada a colaboração desta pesquisa. Que demonstrou através de dados reais, aplicados nesta metodologia de levantamento de custeio, que a venda não está se quer cobrindo os custos e despesas, necessários para subsidiar as atividades da empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle de custos é uma importante ferramenta de gestão estratégica no cenário socioeconômico atual que sofre constantes modificações. Um sistema de gestão bem estruturado torna-se um grande aliado, visto que os gestores poderão tomar decisões com mais segurança, sem correr riscos de prejudicar as finanças.

A aplicação do método de custeio RKW, ofereceu uma análise gerencial de custos e despesas, dispendidos por cinco centros de custos que integram a estrutura da indústria. A alocação dos custos de produção e o direcionamento utilizado para determinar o custo final dos produtos acabados da indústria, foram levantados de forma rudimentar pela complexidade de aproximação da realidade da empresa, tendo em vista a dificuldade de separação por centros de custos do método de custeio utilizado.

Acerca dos objetivos estabelecidos para a presente pesquisa, apurou-se o atendimento aos mesmos, na qual através da aplicação do método de custeio RKW, visando demonstrar a alocação dos custos de produção, foi possível proporcionar informações mais seguras sobre a estruturação do custo do produto e atribuir responsabilidade aos diversos centros de custos da indústria de laticínios, alcançados no debate teórico por meio do estudo de caso realizado e da análise dos dados fornecidos que integram a metodologia aplicada.

Conforme o que foi verificado neste estudo, a principal forma de recuperação dos custos utilizada pela entidade é a redução com gastos referentes a descontos concedidos, juros

pagos a fornecedores e juros pagos sobre empréstimos e financiamentos, que estão englobados em outros custos e despesas no centro auxiliar Administração. Outra sugestão é ampliar a carteira de clientes, pois foi constatado que pela quantidade demandada, o número de horas ociosas dos empregados nas áreas produtivas corresponde a 42% do referencial de horas de trabalho estabelecidas pela legislação trabalhista. E levando em consideração a estrutura atual de produção da indústria, é cabível uma avaliação de ampliação na capacidade produtiva.

Concluiu-se que o estudo proporcionou à entidade, a oportunidade de revisar seus processos através do entendimento dos resultados apurados mediante aplicação do custeio proposto, por contribuir de forma satisfatória, apesar dos resultados não serem favoráveis no que diz respeito à lucratividade.

REFERÊNCIAS

BACKES, Rosemary Gelatti et al. Aplicação do método de custeio RKW em uma cooperativa agrícola. **Custos e @gronegocio on line**, Recife, v. 3, edição especial, Mai. 2007. Disponível em: < [ttp://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf](http://www.custoseagronegocioonline.com.br/especialv3/RKW.pdf)>. Acesso em 13 fev. 2016.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em empresas modernas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

CHIZZOTTI, A. **Pesquisa em ciências humanas e sociais**. 3.ed. São Paulo: Cortez, 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Resolução nº 1.170 de 29 de maio de 2009. **Aprova a NBC TG 16 – Estoques**. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1170.doc>. Acesso em: 27 mar. 2016.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

DUTRA, René Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HARTMANN, Marconi. **Mapeamento de Custos Através do Método RKW Aplicado em uma Indústria Termoplástica**. Disponível em: <http://www.fahor.com.br/publicacoes/TFC/EngPro/2013/Pro_Marconi.pdf>. Acesso em 17 abr. 2016.

HISSA, L. **Surgimento e Evolução da Contabilidade de Custos**. Disponível em: <<http://resulterconsultoria.blogspot.com.br/2009/12/surgimento-e-evolucao-da-contabilidade.html>>. Acesso em: 13 mar. 2016.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, L. S.; MENEZES, E. M. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. Florianópolis: UFRS, 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/Metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso em: 06 mar. 2016.

VARTANIAN, Grigor H.; NASCIMENTO, Diogo T.. **O método de custeio pleno: uma análise conceitual e empírica**. Disponível em: <http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/viewFile/3170/3170>>. Acesso em: 17 abr. 2016.