

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS DA EMPRESA DL FASHION CONFECÇÕES
LTDA. EM APARECIDA DE GOIÂNIA-GO.**

*Ari Rhone Aguiar Barbosa¹
Valdeci José Caetano²*

RESUMO: Este estudo aborda o levantamento de custos em uma empresa do ramo de indústria da confecção, especializada na fabricação de produtos jeans, sendo realizado levantamento da forma atual de atribuição e aplicação do método dos centros de custos - RKW, com objetivo de identificar as diferenças nos valores apurados pelo método atual de atribuição de custos e o método do sistema RKW, a fim de auxiliar a empresa na tomada de decisões relativas ao mercado cada vez mais competitivo neste setor. Tal aplicação se deu através da execução de pesquisa exploratória na bibliografia e pesquisa de campo na empresa através de observação e entrevistas informais, a fim de trazer com veracidade a realidade da empresa. A pesquisa resultou em informações que demonstrou diferenças nos valores encontrados através do método utilizado atualmente e o método dos centros de custos - RKW, apontando que a empresa não atribuía todos os custos envolvidos a seus produtos, o que denota a importância da implantação de um sistema de atribuição de custos, elevando a capacidade de atribuir os mesmos e realizar a tomada de decisão que melhor se adéqua à necessidade da empresa.

Palavras-Chave: Sistemas de custos. Indústria de confecção. Método dos centros de custos(RKW).

INTRODUÇÃO

Na atual estrutura de mercado do mundo globalizado, cada vez mais as empresas buscam maior eficiência na atribuição dos custos aos seus produtos, devido este fator ser primordial na elaboração do preço de venda ao consumidor. Deste modo verifica-se que micro e pequenas empresas veem despertando o interesse em realizar a mensuração correta de tais custos envolvidos na elaboração de seus produtos.

Deste modo, a contabilidade de custos vem a ser o suporte a essa demanda das empresas, com fim de verificar quais os meios para realizar a correta mensuração de seus custos de produção, bem como atribuí-los de forma correta a seus produtos.

O estudo de caso se justifica frente à necessidade de apontar a importância da realização do levantamento dos custos no processo produtivo em questão, a fim de destacar os benefícios que podem ser obtidos com a sistematização da atribuição dos custos nas pequenas

¹ Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Alfredo Nasser.

² Especialista em Auditoria e Análise Contábil. Mestre em Engenharia de Produção com Ênfase em Gestão de Negócios. Professor da Faculdade Alfredo Nasser.

empresas, buscando também o interesse do meio acadêmico em se atentar a necessidade de estudos que busquem a melhoria dos métodos aplicados, para cada setor da sociedade.

Assim, verifica-se que a pesquisa procura responder a seguinte pergunta: Como realizar levantamento e a análise de custos dos produtos na empresa DL Fashion Confecções Ltda.?

A resposta a tal questionamento é obtido através da determinação do objetivo, que é a realização do levantamento de custos empreendidos na produção dos produtos da empresa DL Fashion Confecções Ltda., especializada na confecção de moda jeans feminina na cidade de Aparecida de Goiânia, e analisá-los em relação à forma atual de atribuição de custos.

Sendo que para tal, faz-se necessário conhecer os objetivos específicos da pesquisa, sendo eles: Levantar atual forma de atribuição de custos da empresa DL Fashion Confecções Ltda.; Realizar pesquisa na literatura buscando método apropriado para aplicação na empresa DL Fashion Confecções Ltda.; Comparar a forma atual de levantamento de custos da empresa DL Fashion Confecções Ltda., com a forma mais apropriada segundo a literatura.

Para responder aos objetivos do estudo de caso, os dados colhidos foram agrupados em quadros a fim de analisar a possível estruturação da empresa através da departamentalização pelo método dos centros de custos – RKW, a fim de realizar a comparação da forma atual de atribuição com o método proposto pelo sistema RKW.

FUNDAMENTAÇÃO TEORICA

A fundamentação teórica traz um conceito geral da contabilidade e sua necessidade, passando pela contabilidade de custos, os princípios e conceitos existentes, métodos do sistema de custeio, a formação das indústrias de confecções e sua importância de modo geral.

Conceito de Contabilidade

A Contabilidade é, conforme Marion (2009, p.28), “o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa.” A contabilidade sempre existiu, colaborando na tomada de decisões das pessoas e tendo, com o passar do tempo, sua utilização voltada a atender o governo para arrecadar impostos. Esse mesmo autor destaca ainda que sua função essencial não deve ser atender as demandas do

governo e sim auxiliar a tomada de decisões. São muitos os conceitos de contabilidade utilizados nos meios acadêmicos, o conceito de contabilidade usado por Ribeiro (2005, p.2) é:

A contabilidade, portanto, é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações. Para compreender o conceito de contabilidade, é preciso saber o que é patrimônio e o que é entidade.

Dentro deste contexto pode-se destacar ainda, segundo Ribeiro (2005, p.2), que “Patrimônio é o conjunto de elementos necessários à existência da entidade, compreendendo os objetos de uso [...], de troca [...] e de consumo [...]; os valores que a entidade tem para receber bem como para pagar”.

Deste modo, a contabilidade tem como objetivo principal o patrimônio de toda e qualquer entidade, a fim de acompanhar sua evolução qualitativa e quantitativa.

A Contabilidade de Custos

Velter e Missagia (2009) descrevem como conceito que a Contabilidade de Custos é um ramo da Contabilidade, que se aplica na função de fornecer informações gerenciais que visem verificar o desempenho, realizar o planejamento e a tomada de decisões bem como controlar suas operações e atividades.

A contabilidade de custos, conforme Martins (2009) nasceu da contabilidade financeira, devido à necessidade de se avaliar os estoques das indústrias. Tal tarefa era tida como fácil nas empresas mercantilistas da época. Os princípios da contabilidade de custos são derivados desta finalidade, e por esse motivo nem sempre atende completamente suas duas outras funções mais recentes tidas como prováveis e mais importantes tarefas, o controle e decisão. Tais funções deram novos moldes a essa área, que apesar de já existir métodos e técnicas não consegue explorar todo seu potencial.

Segundo Bornia (2009, p.2), “Contabilidade de Custos é uma técnica utilizada para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos e/ou serviços.”, destacando que a mesma possui “[...] a função de gerar informações precisas e rápidas para a administração, para a tomada de decisões.”

Cherman (2009, p.1) descreve o conceito de contabilidade de custos da seguinte forma: “Contabilidade de Custos é o conjunto de registros especiais utilizados para identificar, mensurar e informar os custos dos produtos/serviços.”, tratando seu objetivo como sendo a apuração dos custos dos produtos ou serviços vendidos.

De acordo com Crepaldi (2009), a contabilidade de custos auxilia: a determinação dos custos dos fatores da produção ou de determinado setor da empresa, nos controles e observação dos desperdícios, na determinação da mão de obra e suas horas ociosas, na utilização devida dos equipamentos e até na quantidade de matéria-prima empreendida, entre diversos outros fatores importantes.

Conceitos Importantes

Na contabilidade de custos temos a necessidade de verificar as diferenças entre gastos, despesas, custos e outros conceitos básicos para que os mesmos não se confundam.

Gasto: é a compra de um produto ou serviço que gera sacrifício financeiro para a empresa, que normalmente é dinheiro (MARTINS, 2009).

Segundo Bornia (2009, p.15) “é o valor dos insumos adquiridos pela empresa, independente de terem sido utilizados ou não.”

Desembolso: é o pagamento resultado do gasto, isto é, da aquisição de produto ou serviço, podendo ocorrer antes, durante ou após a entrada do que foi adquirido (MARTINS, 2009).

Investimento: são os gastos ativados, isto é: classificados no ativo da empresa em função de sua utilidade futura como, por exemplo: imóveis, veículos etc. (CHERMAN, 2009).

Custo: é o gasto que se refere a bem ou serviço utilizado, na produção de outros bens ou serviços, sendo um gasto que é reconhecido como tal no momento da utilização dos fatores produtivos, na elaboração do bem ou serviço (MARTINS, 2009). Leone (2009) destaca que o termo custo fica mais claro, pois a contabilidade não o utiliza sozinho, e sim quando modificado por descrições que completam a ideia, como por exemplo: Direto, Primário, Variável etc.

Despesa: é o valor dos insumos que foram consumidos através do funcionamento da empresa e que não possuem relação com a fabricação, referindo-se a atividades fora do âmbito de fabricação, por exemplo: Despesas com vendas, administração, financeiras etc. (BORNIA, 2009).

Perda: conforme Martins (2009, p.27), “Bem ou serviços consumidos de forma anormal e involuntária.”

Desperdício: é um esforço econômico que é utilizado sem necessidade, isto é, são ineficientes, não atendendo a necessidade de suportar diretamente a fabricação (BORNIA, 2009).

Sistemas de Custeio

Existem diversos sistemas de custeio no universo contábil, abaixo se encontram os sistemas contábeis mais utilizados e aceitos pela legislação pátria.

Custeio por absorção

Dutra (2009) descreve que este método, também chamado de Custeio Pleno, é utilizado quando associa aos produtos e serviços, os custos envolvidos na área de fabricação, isto é engloba os gastos referentes às atividades de produção dos bens ou serviços. Destaca-se que esse método satisfaz os princípios contábeis, onde não considera despesas parte dos estoques de bens ou serviços, mas insere todos os custos empreendidos na sua preparação.

No custeio por absorção, deve-se apropriar de todos os custos de produção aos bens produzidos, onde todos os gastos realizados para se produzir são distribuídos a todos os produtos e serviços realizados (MARTINS, 2009).

Velter e Missaglia (2009) destacam que esse método de custeio é o mais alinhado ao princípio da competência. Cherman (2009) descreve que tal método obedece à legislação por obedecer também os princípios da confrontação e da realização da receita, sendo importante esse método devido à separação dos custos e despesas e devido às despesas influenciarem no resultado.

Viceconti e Neves (2010) definiram um esquema básico em cinco passos para a apuração pelo método de custeio por absorção: 1. Separação de custos e despesas; 2. Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção realizada no período; 3. Apuração do custo da produção acabada; 4. Apuração do custo dos produtos vendidos; 5. Apuração do resultado.

Custeio variável (direto)

Este método considera como custo da produção de determinado período, apenas os custos variáveis que ocorreram, desprezando os custos fixos, onde se fundamenta na

separação dos gastos em variáveis e fixos, ou seja, os gastos que mudam proporcionalmente em relação à quantidade produzida (CREPALDI, 2009).

Dutra (2009) descreve que “o custeio direto é baseado na margem de contribuição, conceituada como a diferença entre o total da receita e a soma dos custos e despesas variáveis.” O que torna mais fácil de observar o potencial de cada produto em custear os custos fixos, promovendo o lucro.

O Custeio Variável é mais utilizado de forma gerencial, proporcionando rapidamente informações vitais à empresa, seu conteúdo traz maior quantidade de informações à administração devido ao abandono dos custos fixos, toda via os princípios contábeis aceitos atualmente não permitem a elaboração de demonstrações oficiais, por não serem aceitas pelo fisco, contadores e auditores independentes (MARTINS, 2009).

Cherman (2009) diz que a demonstração de resultado do exercício assume a forma apresentada no quadro 1, quando utilizado o custeio variável:

Quadro 1 – Demonstração de Resultado do Exercício

Vendas:
(-) Deduções de Vendas
(=) Vendas Líquidas
(-) Custo dos Produtos Vendidos
(=) Margem de Contribuição (Lucro Bruto Marginal)
(-) Custos e despesas fixos
(=) Lucro Líquido

FONTE: Cherman, 2010, p.59.

Método dos Centros de Custos -RKW

“Esse método trabalha apenas os custos indiretos, não sendo apropriados os custos da matéria-prima.” (BORNIA, 2009, p.88). A principal característica deste método é a divisão da empresa em “centros de custos”, sendo os custos divididos através dos centros, por meio de bases de distribuição, que posteriormente são distribuídos aos produtos por unidades de trabalho.

Martins (2009) descreve que através deste método podemos chegar ao custo de produzir e vender, desde que sejam realizados os rateios perfeitamente, pois este sistema pode dar o gasto completo de todo processo que a empresa precisa realizar.

Conforme Bornia (2009), várias podem ser as classificações dos centros de custos, geralmente sendo dividida em centros diretos, que trabalham diretamente com os produtos, e centros indiretos que dão apoio e suporte aos centros diretos.

Este autor descreve ainda cinco passos para aplicação do método dos centros de custos, sendo eles:

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

De acordo com Bornia (2009), a terceira etapa (identificação dos custos com os centros) também denominada distribuição primária, requer critérios para se proceder à alocação. Essa distribuição deve respeitar o consumo dos insumos pelos centros, bem como, o centro que usou certo recurso deve arcar com os custos correspondentes.

Na sequência, tem-se a distribuição secundária (distribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos) que procura, da forma mais acurada possível, representar o consumo dos centros indiretos pelos demais. Para essa apuração, também se utiliza, para cada centro de custo uma base de distribuição (requisições, ordens de manutenção, número de empregados, área etc.). (BORNIA, 2009).

Viceconti e Neves (2010) destacam dois objetivos principais para a departamentalização em centros de custos, que são: melhorar o controle dos custos e realizar a determinação mais precisa dos custos dos produtos.

A matriz de custos demonstra a visualização das distribuições primárias e das distribuições secundárias, como apresentado na figura abaixo, a matriz de custos que consiste em levar os custos de determinado centro indireto ao centro subsequente, conforme Bornia (2009), exposto no quadro 2:

Quadro 2 – A Matriz de Custos

Itens de Custos	Valor	Bases rateio de	Centro indireto 1	Centro indireto 2	Centro direto 1	Centro direto 2
			→	→		
Distribuição Primária		↗	→	→		
Distribuição Secundária		↘	→	Totais		

FONTE: Bornia, 2009, p.94.

Bornia (2009) discorre também que quanto maior a homogeneidade de um centro de custo, mais eficiente é a distribuição dos custos aos produtos.

Método ABC

No método do Custeio Baseado em Atividade (ABC – abreviatura do inglês “*ActivityBasedCosting*”), conforme Dutra (2009), “é atribuído aos objetos de custeio – produtos, serviços, clientes etc. – todos os custos e despesas, sendo os diretos por apropriação e os indiretos rastreados por direcionadores de custos.”.

Viceconti e Neves (2010) descrevem que o método de Custeio ABC é proveniente do grande aumento de Custos Indiretos de Fabricação, os chamados CIF, nas produções industriais recentes, sendo que na medida em que a atividade industrial tornou-se mais complexa e com maior grau de mecanização e automação dos processos produtivos, houve aumento considerável destes custos indiretos de fabricação.

Nesta metodologia procura-se compreender as atividades que são desenvolvidas na empresa e como elas são demandadas pelos produtos e serviços, rateando os custos indiretos a essas atividades, na busca de reduzir as distorções dos sistemas de custeio tradicionais (VELTER E MISSAGIA, 2009).

Cherman (2009) descreve três passos para aplicação do ABC, sendo elas:

- 1º Identificar as atividades relevantes: um conjunto de tarefas é uma atividade, destaca-se que uma atividade pode começar em um departamento e determinar em outro;
- 2º Atribuir os custos as atividades: os custos podem ser atribuídos as atividades de três maneiras: *Alocação direta*, *Rastreamento* e *Rateio*;
- 3º Identificar e selecionar os direcionadores de custo: onde o direcionador é a causa dos custos, devendo refletir a causa básica da atividade.

Cabe destacar que o Custeio Baseado em atividades não é limitado ao simples custeio dos produtos, ele é uma ferramenta de vital importância no auxílio de tomada de decisões, levando em conta dois aspectos de sua visualização, a visão econômica e a visão de aperfeiçoamento de processos (MARTINS, 2009).

Paiva (2010) descreve como objetivo principal da indústria de confecção, a produção de roupas e a produção em menor escala de cortinas, lençóis e artigos de cama, mesa e banho em geral. Deste modo, a confecção é a responsável por dar forma aos tecidos, que possibilitem a utilização pelo consumidor final. A confecção faz parte do processo final da cadeia produtiva têxtil, sendo que quanto maior a integração nas etapas da cadeia produtiva, isso influencia na qualidade dos fios, logo dos tecidos e do produto final entregue ao consumidor.

A qualidade de um produto de confecção depende de cada processo realizado, sendo ele realizado em várias etapas. Apresenta-se abaixo, segundo Paiva, um modelo de gestão do processo produtivo nas confecções:

Quadro 3 – Gestão do processo produtivo

Planejamento da Coleção
Planejamento do Processo Produtivo
Estoque de Matérias
Risco
Enfesto
Corte
Preparação da Costura
Limpeza da Peça
Acabamento
Passadoria
Embalagem
Estoque de Produtos
Expedição
Cliente

FONTE: Paiva, 2010, p.28.

Abaixo se vê as definições de cada etapa deste processo produtivo, todas a partir dos conceitos de Paiva (2010):

Planejamento da Coleção: Etapa na qual é desenvolvido os produtos de acordo com a necessidade do mercado. Nesta etapa cria-se um modelo, do qual são desenvolvidos os moldes e as peças piloto que servirão de base para as demais peças.

Planejamento do Processo Produtivo: o planejamento do processo produtivo refere-se à demanda de pedidos que serão realizados e a observância dos prazos estipulados para a entrega do produto ao cliente.

Estoque de Materiais: esta parte do processo diz respeito à compra dos materiais necessários à produção de forma geral, devendo observar que a compra excessiva sem os pedidos dos clientes ter sido realizada, pode resultar em grandes sobras e potenciais prejuízos.

Risco: Esta etapa é a responsável pelo encaixe da modelagem para definir o aproveitamento do tecido, realizando-se a impressão de folha riscada que poderá ser manual ou de forma computadorizada.

Enfesto: é a operação no qual o tecido é estendido em camadas planas e alinhado, a fim de ser cortado em pilhas sobre a mesa de corte.

Corte: após a realização do enfesto, é posicionado sobre o mesmo o risco marcador, cujo qual é a base que o operador de corte utiliza para guiar a máquina que realiza o corte.

Preparação para costura: nesta parte do processo é feita a preparação dos componentes da costura e primeiras operações de costura. Neste momento são separados os aviamentos necessários como linhas a serem utilizadas, zíper, etc.

Costura: essa fase da produção consiste na montagem da peça através das máquinas montadas de forma tridimensional e bidimensional, a fim de atender a peça piloto efetuada. Note-se que essa é a fase que detém maior tempo no processo produtivo devido sua complexidade.

Acabamento: neste processo são aplicados os aviamentos como botões pingentes, etc., além do que, para tipos de confecções como Jeans, há o processo de lavagem da roupa.

Limpeza da peça e inspeção: neste momento é feita a retirada dos fiapos e revisão final das costuras, a fim de conter defeitos na peça.

Passadoria: é realizada a operação de passar a peça para dar aspecto ideal, evitando possíveis amassos decorrentes dos outros processos.

Embalagem: é o processo de embalagem da mercadoria em sacos plásticos, caixas padronizadas, etc.

Estoque de Produtos: trata-se do momento em que os produtos serão separados por modelo, numeração, cor e etc., e preparados os pedidos para envio a expedição.

Expedição: nessa fase é realizado o endereçamento e procedimentos de expedição para envio ao cliente cumprindo o prazo estabelecido.

METODOLOGIA

Para a realização da pesquisa foi adotado o método Estudo de Caso exploratório na empresa DL Fashion Confecções Ltda., que é uma microempresa no ramo de confecção, especializada na confecção de peças jeans femininas, na cidade de Aparecida de Goiânia-GO, tendo como finalidade criar entendimento da dinâmica do problema, tornando-se de fácil visibilidade e compreensão, sendo mais familiar e próximo do problema (GIL, 2009).

No que se refere à natureza do artigo, a pesquisa se enquadra como um estudo prático, pois se relaciona à análise em profunda de um fato em uma única empresa, com objetivo de responder a um problema, com intuito de saber como o evento ocorre, tratando de um acontecimento contemporâneo sem exercer nenhum controle sobre ele (YIN, 2001).

O levantamento dos conceitos deu-se por meio da Pesquisa Bibliográfica, através de livros e artigos a fim de dar embasamento na aplicação do conteúdo (GIL, 2009), através dos dados que foram colhidos na empresa DL Fashion Confecções Ltda..

Foi realizada Pesquisa de Campo, coma a utilização de entrevistas informais com os proprietários a fim de coletar os dados, que estruturaram o estudo de caso apresentado.

APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Para a realização da pesquisa utilizou-se os dados médios da produção da empresa DL Fashion Confecção Ltda., empresa esta, optante pelo Simples Nacional, que por gerar seus impostos através do faturamento os mesmos não foram utilizados nesta pesquisa, destaca-se que os encargos trabalhistas contidos nos cálculos que se restringem ao FGTS. A pesquisa compreendeu-se entre os meses de Julho e Setembro.

O levantamento de custos da empresa DL Fashion Confecção Ltda., foi realizado nos dois principais produtos elaborados pela empresa, sendo eles Saia Jeans Longuete HDG, e Saia Jeans Intermediária DL, o processo foi dividido em três etapas, onde inicialmente observou-se a forma atual de atribuição de custos, posteriormente realizada a consulta dos processos produtivos bem como seus custos reais, e a aplicação do Método dos Centros de Custos ou RKW, apresentando no fim da pesquisa as diferenças encontradas na aplicação do método em relação à forma atual de atribuição dos custos.

Processo produtivo e forma atual de atribuição de custos

Na empresa DL Fashion Confeções Ltda., após observação sistemática e entrevistas informais com os proprietários, foi constatado as devidas divisões do processo produtivo exposto na figura 1:

Figura 1 – Processo Produtivo – DL Fashion Confeção Ltda.



FONTE: Dados da pesquisa de campo

Através desta observação foi constatado que não há um controle específico dos custos da produção. Sendo que para se apurar os custos é atribuído um valor à matéria-prima utilizada por cada peça através dos dados recebidos do Corte, processo que é terceirizado.

Desta forma, podem-se compreender as etapas do processo produtivo, que em um primeiro momento é realizada a compra do tecido, que por sua vez é levado pelos proprietários responsáveis pela administração até o Corte, que é terceirizado, onde se faz a emissão da matriz de corte, sendo possível verificar a média de tecido que cada peça utilizará e quantas peças serão feitas com o tecido comprado, assim o tecido é enfiado e cortado.

Após este processo, os proprietários conduzem o tecido já cortado para a seção de Costura, que também é terceirizada, sendo que a costura possui preço fixo para ambas as peças, o valor de R\$ 6,00 (seis reais).

Com a finalização da costura as peças são levadas para a sede da empresa, onde é realizada a etapa de pré-acabamento, sendo o caseamento da roupa e o travetamento das peças através de máquinas industriais específicas.

Após tal procedimento, as peças são encaminhadas a lavanderia que é um procedimento terceirizado, com valor fixo para peças Saias Jeans Longuete HDG, R\$ 1,55 (um real e cinquenta e cinco centavos) e as peças Saia Jeans Intermediária DL, o valor de R\$ 1,98 (um real e noventa e oito centavos).

Com o processo de lavagem concluído, as peças voltam para a sede da empresa onde é realizado o processo de acabamento composto por cinco processos, sendo eles: aplicação dos

botões, aplicação de rebites, aplicação de etiqueta metálica, retirada de linhas, fiapos e excedentes de tecidos, verificação de eventuais defeitos.

Realizada essa etapa, o produto é encaminhado para seu último processo, a passadoria, onde a roupa é passada com ferro a vapor para retirada dos amassados e dobra da roupa. Com o fim desse processo a peça é etiquetada e embalada, onde é enviada para o estoque ou venda.

Assim, verificou-se através das entrevistas que os proprietários utilizam, para determinação dos preços dos custos dos produtos, a soma dos custos diretos através dos processos terceirizados, mais a determinação de valor para cobrir os custos não terceirizados determinando assim, para o produto Saia Jeans Longuete HDG o custo de R\$ 20,75 (vinte e setenta e cinco centavos), e para o produto Saia Jeans Intermediaria DL o custo de R\$ 24,50 (vinte e quatro reais e cinquenta centavos).

Aplicação do Método dos Centros de Custo ou RKW

Conforme descrito na pesquisa bibliográfica para a aplicação do Método dos Centros de Custos ou RKW, é necessário seguir as cinco etapas aplicadas na empresa conforme as seguintes etapas:

Separação dos custos em itens

A separação dos custos realizou-se por meio de formulários preenchidos através das entrevistas com os proprietários. Assim, definiram-se os seguintes custos indiretos conforme detalhado no quadro 4.

Quadro 4 – Custos Indiretos

Custo	Valor
Energia elétrica	R\$ 560,00
Lanche e Almoço	R\$ 1.250,00
Gasolina e Manutenção de Veículos	R\$ 825,00
Salários e encargos trabalhistas	R\$ 5.400,00
Contabilidade	R\$ 365,00
Água	R\$ 90,00
Telefone	R\$ 520,00
Seguro Funcionários	R\$ 52,00
Total	R\$ 9.382,00

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Os gastos com energia elétrica, lanche e almoço, gasolina, telefone e água, foram médias realizadas nos últimos três meses compreendidos entre julho e setembro de 2014. Os gastos com contabilidade são fixos.

Abaixo, no quadro 5, detalhamento dos valores dos gastos com salários e encargos utilizados nos departamentos não terceirizados.

Quadro 5 – Salários por departamentos não terceirizados

Cargo	Quantidade de funcionários	Salários e encargos por funcionário	Salário e encargos totais do cargo	Departamento
Casseador	1	R\$ 972,00	R\$ 972,00	Pré-Acabamento
Travetador	1	R\$ 972,00	R\$ 972,00	Pré-Acabamento
Passador	2	R\$ 864,00	R\$ 1.728,00	Passadoria
Auxiliar	2	R\$ 864,00	R\$ 1.728,00	Acabamento
Total	6	R\$ 3.672,00	R\$ 5.400,00	-

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Os custos diretos relacionados à matéria-prima, para cada peça produzida, são apresentados nos quadros abaixo, sendo que os custos dos centros terceirizados serão apresentados posteriormente em conjunto com os demais centros.

A matéria-prima utilizada para cada produto foi definida, observando o processo produtivo e os acessórios adicionais alocados em cada produto, conforme exposto nos quadros números 6 e 7.

Quadro 6 - Matéria-prima por Unidade Saia Jeans Longuete HDG

Descrição	Quantidade/ Unidade	Valor Unitário	Valor total por unidade
Tecido	1,12 Mt	R\$ 9,32	R\$ 10,44
Ziper8cm	1Pç	R\$ 0,47	R\$ 0,47
Etiqueta Cós	1Pç	R\$ 0,28	R\$ 0,28
Bandeirola Bolso	1Pç	R\$ 0,08	R\$ 0,08
Botão Boleado	3Pç	R\$ 0,21	R\$ 0,63
Rebite Garra	13 Pç	R\$ 0,018	R\$ 0,23
Etiqueta Metal Externa	1Pç	R\$ 1,12	R\$ 1,12
Linha Overloque	35 Mt	R\$ 0,0020	R\$ 0,07
Linha Reta n° 50	72 Mt	R\$ 0,0022	R\$ 0,16
Linha Reta n° 36	94 Mt	R\$ 0,0028	R\$ 0,26
Fecho Frontal	1Pç	R\$ 0,38	R\$ 0,38
Total			R\$ 13,63

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Quadro 7 – Matéria-prima por Unidade Saia Jeans Intermediária DL

Descrição	Quantidade/ Unidade	Valor Unitário	Valor total por unidade
Tecido	0,95 Mt	R\$ 11,96	R\$ 11,36
Ziper8cm	1Pç	R\$ 0,47	R\$ 0,47
Etiqueta Cós	1Pç	R\$ 0,28	R\$ 0,28
Bandeirola Bolso	1Pç	R\$ 0,08	R\$ 0,08
Botão Strass	4Pç	R\$ 0,75	R\$ 3,00
Rebite Garra	10 Pç	R\$ 0,018	R\$ 0,18
Etiqueta Metal Externa	1Pç	R\$ 1,45	R\$ 1,45
Linha Overloque	35 Mt	R\$ 0,0020	R\$ 0,07
Linha Reta n° 50	72 Mt	R\$ 0,0022	R\$ 0,16
Linha Reta n° 36	94 Mt	R\$ 0,0028	R\$ 0,26
Argola	2Pç	R\$ 0,26	R\$ 0,52
Total			R\$ 17,34

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

A quantidade de tecido descrita para cada produto foi deduzida conforme a indicação do processo de corte que transmite tal informação, a quantidade de linhas utilizada em cada peça foi definida de forma igual para cada produto, realizando a media de quantas peças são produzidas por cada tubo de linha, não sendo possível mensurar de forma exata quanto cada produto consome.

Divisão da empresa em centros de custos

O sistema do método dos centros de custos destaca que cada setor da empresa pode ser um centro de custos. Na definição dos centros de custos da empresa DL Fashion Confecções Ltda., serão apontados separadamente os centros relativos aos processos que são terceirizados devido seus custos poderem ser alocados diretamente ao produto, sendo possível encontrar os custos individuais de cada peça produzida nestes centros, ainda no início do processo produtivo. Os demais centros de custos dos processos realizados sem a terceirização serão

detalhados, levando em conta principalmente a alocação dos colaboradores conforme disposto na seção 4.1.1.

Os centros de custos da empresa DL Fashion Confeções Ltda., foram definidos após observação sistemática dos processos produtivos conforme disposto nos quadros 8 e 9:

Quadro 8 – Centro de Custos terceirizados

Corte
Costura
Lavanderia

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Quadro 9 – Centro de Custos não terceirizados

Pré-Acabamento
Acabamento
Passadoria

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Identificação dos custos com os centros (distribuição primária)

No momento da aplicação do método dos centros de custos são determinadas as bases de distribuição. A distribuição dos custos deve representar como se dá na realidade o uso dos recursos. Assim determinamos, após a observância sistemática dos processos, que as bases de distribuição para os centros de custos não terceirizados ficam conforme exposto no quadro 10:

Quadro 10 – Distribuição Primária

Itens de Custo	Base de distribuição	Valor Total	Centros de custos		
			Pré-Acabamento	Acabamento	Passadoria
Energia elétrica	Igual para todos	R\$ 560,00	R\$ 186,66	R\$ 186,66	R\$ 186,66
Lanche e Almoço	Nº de Funcionários	R\$ 1.250,00	R\$ 416,66	R\$ 416,66	R\$ 416,66
Gasolina e Manutenção de Veículos	Igual para todos	R\$ 825,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00	R\$ 275,00
Salários e encargos trabalhistas	Direto	R\$ 5.400,00	R\$ 1.944,00	R\$ 1.728,00	R\$ 1.728,00
Contabilidade	Igual para todos	R\$ 365,00	R\$ 121,66	R\$ 121,66	R\$ 121,66
Água	Igual para todos	R\$ 90,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00	R\$ 30,00
Telefone	Igual para todos	R\$ 520,00	R\$ 173,33	R\$ 173,33	R\$ 173,33
Seguro Funcionários	Direto	R\$ 52,00	R\$ 17,33	R\$ 17,33	R\$ 17,33
Totais		R\$ 9.062,00	R\$ 3.164,64	R\$ 2.948,64	R\$ 2.948,64

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Para definir a base de distribuição da energia elétrica, gasolina e manutenção de veículos, contabilidade, água e telefone, foi definida a distribuição por igual, por não ser possível realizar a mensuração que cada centro de custo exige destes itens de custo.

Os custos inerentes a lanche e almoço e seguro dos funcionários, foram definidos diretamente através da quantidade de funcionários alocados em cada centro, conforme destacado na seção 4.3.

Os custos relativos aos centros terceirizados não são aqui apontados devido os mesmos serem alocados ao custo final dos produtos, sendo seus custos de fácil identificação por terem seu valor determinado por cada peça produzida.

Distribuições dos custos de centros indiretos aos diretos

A distribuição de custos de centros indiretos aos diretos não ocorre nesta situação devido não existir centros de custos indiretos, existindo apenas centros de custos diretos devido à atual estruturação de departamentos da empresa.

Distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos

Finalizada a distribuição dos custos aos seus devidos centros diretos, é necessário realizar a distribuição final, onde os custos destes centros diretos são direcionados aos produtos.

Essa distribuição se dará através do tempo necessário para finalizar os procedimentos em cada departamento, que foram passados para os centros não terceirizados.

O centro de custos do corte, conforme descrito anteriormente, é terceirizado sendo o custo total do corte dividido pela quantidade de peças produzidas no período da pesquisa, para se obter a média de custo de cada unidade produzida, conforme quadro 11 abaixo demonstrado:

Quadro 11 – Média de custo por Corte

Quantidade de Cortes no Período	Valor por corte	Valor Total dos cortes	Total de peças produzidas no período	Valor por unidade
53	R\$ 65,00	R\$ 3.445,00	5843	R\$ 0,59

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Para o centro de custos de costura, que também é terceirizado, paga-se o valor fixo de R\$ 6,00 (seis reais) para cada peça produzida.

No departamento de pré-acabamento foi realizada a cronometragem dos procedimentos realizados em cada máquina, demonstrado no quadro 12 a seguir:

Quadro 12 – Tempo do produto no departamento Pré-Acabamento (em segundos)

Modelo	Tempo por procedimento		Tempo Total
	Travetamento	Casseamento	
Saia Jeans Longuete HDG	38	18	56
Saia Jeans Intermediaria DL	43	16	59

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Conforme já exposto no processo do centro de custos lavanderia, por ser uma etapa terceirizada, é informado o valor do serviço para cada unidade, preços expostos no quadro 13:

Quadro 13 – Determinação do custo no Centro de Custos terceirizado Lavanderia

Modelo	Valor Unitário
Saia Jeans Longuete HDG	R\$ 1,55
Saia Jeans Intermediaria DL	R\$ 1,98

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

No processo de acabamento realizou-se a cronometragem dos procedimentos executados em cada peça, descritos no quadro 14.

Quadro 14 – Tempo de cada produto no departamento Acabamento (em segundos)

Modelo	Tempo por procedimento				Tempo Total
	Aplicação botões	Aplicação rebites	Etiqueta Metal	Retirada Linhas e defeitos	
Saia Jeans Longuete HDG	31	42	64	230	367
Saia Jeans Intermediaria DL	35	34	64	230	363

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

No último departamento, a passadoria onde a roupa é passada e embalada, também foi realizada a cronometragem do tempo utilizada nesta etapa, conforme demonstrado no quadro 15.

Quadro 15 – Tempo de cada produto no departamento Passadoria (em segundos)

Modelo	Tempo
Saia Jeans Longuete HDG	134
Saia Jeans Intermediaria DL	117

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Realizada a cronometragem de cada departamento, é apresentado no quadro 16 o tempo gasto por cada produto em cada departamento, bem como a quantidade produzida no mês:

Quadro 16 – Tempo de cada produto em cada departamento (em segundos)/ quantidade produzida

Modelo/Centro	Pré-Acabamento	Acabamento	Passadoria	Quantidade produzida
Saia Jeans Longuete HDG	56	367	134	1283
Saia Jeans Intermediária DL	59	363	117	652

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

É demonstrado adiante o tempo para cada modelo conforme sua quantidade produzida, multiplicando-se o tempo em cada departamento pela quantidade produzida, conforme quadro 17.

Quadro 17 – Tempo total de cada produto por departamento

Modelo/Centro	Pré-Acabamento	Acabamento	Passadoria
Saia Jeans Longuete HDG	71848	470861	171922
Saia Jeans Intermediária DL	38468	236676	76284
TOTAL	110316	707537	248206

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Posteriormente, encontra-se o custo por segundo de cada centro de custo, dividindo-se o valor encontrado na Matriz de Rateio, pela quantidade de segundos que cada centro detém durante o processo produtivo, apresentado no quadro 18.

Quadro 18 – Custo por segundo em cada centro de custo não terceirizado

Pré-Acabamento	Acabamento	Passadoria
R\$ 3.164,64	R\$ 2.948,64	R\$ 2.948,64
110316	707537	248206
R\$ 0,0286870	R\$ 0,0041675	R\$ 0,0118798

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Assim, pode-se encontrar o custo unitário de cada produto nos centros não terceirizados, multiplicando o custo por segundo em cada centro vezes o tempo utilizado em cada produto, em cada departamento, sendo tais resultados demonstrados no quadro 19.

Quadro 19 – Custo Unitário Total de cada produto nos centros não terceirizados

Custo Unitário por Centro não terceirizado				Total Unitário dos Centros não terceirizados
Modelo / Centro	Pré – Acabamento	Acabamento	Passadoria	
Saia Jeans Longuete HDG	R\$ 1,61	R\$ 1,53	R\$ 1,59	R\$ 4,73
Saia Jeans Intermediária DL	R\$ 1,69	R\$ 1,51	R\$ 1,39	R\$ 4,60

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Demonstra-se no quadro 20, o custo unitário dos centros terceirizados.

Quadro 20 – Custo unitário dos centros terceirizados

Modelo / Centro	Custo Unitário por Centro terceirizado			Total Unitário dos Centros terceirizados
	Corte	Costura	Lavanderia	
Saia Jeans Longuete HDG	R\$ 0,59	R\$ 6,00	R\$ 1,55	R\$ 8,14
Saia Jeans Intermediária DL	R\$ 0,59	R\$ 6,00	R\$ 1,98	R\$ 8,57

FONTE: Dados da Pesquisa de Campo.

Assim com os dados descritos acima, incluindo os custos de matéria-prima, pode-se chegar ao custo unitário total por produto, conforme descrito no quadro 21.

Quadro 21 – Custo unitário total por produto

Modelo	Custo Unitário total por produto			Custo unitário total
	Centros não terceirizados	Centros terceirizados	Matéria-prima	
Saia Jeans Longuete HDG	R\$ 4,73	R\$ 8,14	R\$ 13,63	R\$ 26,50
Saia Jeans Intermediária DL	R\$ 4,60	R\$ 8,57	R\$ 17,34	R\$ 30,51

FONTE: Dados de pesquisa de campo

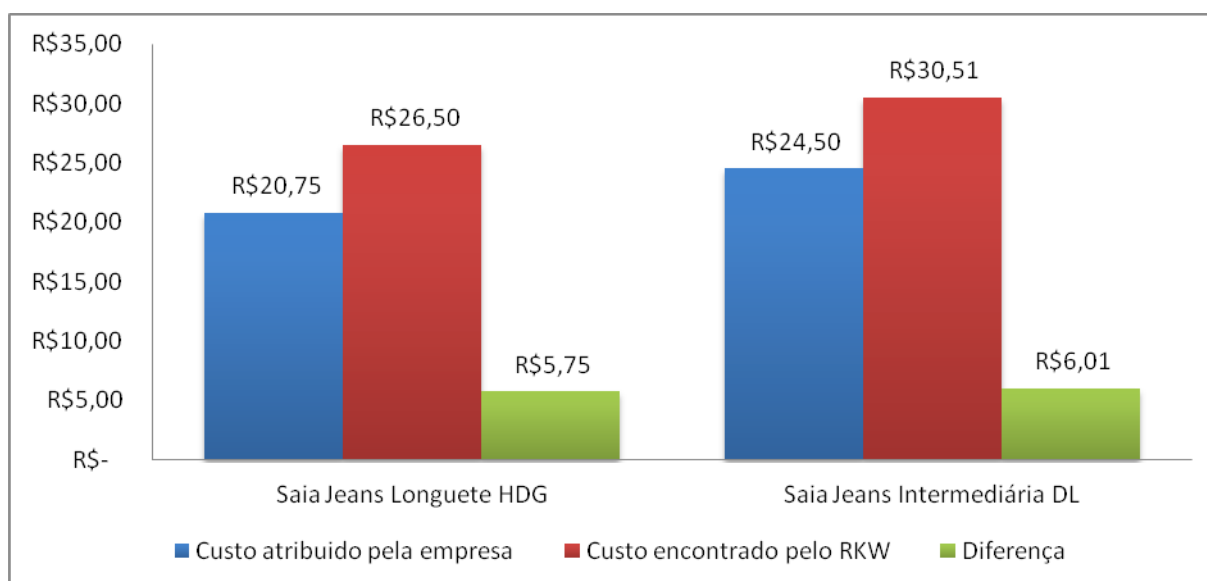
Diferenças entre forma atual e resultado do levantamento de custos através do método dos centros de custos

Diante dos resultados encontrados ao fim do levantamento de custos da empresa, é possível verificar as diferenças encontradas na atribuição dos custos na forma imposta atualmente pela empresa, e os valores de custo encontrados após a aplicação do método dos centros de custos – RKW.

De modo geral, ainda através da observação realizada dentro da empresa, verifica-se que os proprietários não determinam a separação dos processos da empresa, levando em conta apenas os custos empreendidos de forma geral, olhando apenas na perspectiva do todo, deixando de realizar a constatação de determinados custos empreendidos no decorrer do processo produtivo de seus produtos.

Compreende-se que através da aplicação do método dos centros de custos, pode-se vislumbrar a departamentalização que a empresa necessita para realizar a correta atribuição de custos na empresa.

Diante das entrevistas informais realizadas na empresa, conforme já descrito, constatou-se os valores atribuídos ao custo do produto pelos sócios, através da aplicação da pesquisa foi possível determinar valores de atribuição segundo o método dos centros de custos – RKW demonstrados no gráfico 1, demonstrado a seguir:

Gráfico1 – Valores de Custo – Forma Atual x RKW x Diferença

FONTE: Dados da pesquisa de Campo.

Através do estudo de caso pela aplicação do método dos centros de custos, percebe-se que os valores atribuídos ao custo atualmente na empresa DL Fashion confecções, não está englobando eventuais custos de vital importância, podendo ser visto a grande diferença entre o método atual de atribuição de custos e os valores encontrados pelo RKW.

Deste modo, constata-se a importância de um sistema de atribuição de custos eficiente que venha demonstrar de forma verdadeira os custos da empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa realizada na empresa DL Fashion Confecções Ltda., teve a finalidade de realizar o levantamento de custos empreendidos nos produtos específicos confeccionados pela empresa, realizando ao fim de tal levantamento a análise em relação à forma de atribuição atual utilizada pela empresa.

A pesquisa na literatura em busca de metodologia apropriada para aplicação na empresa se deu a partir dos sistemas de custeio existentes, observando aquele que mais se enquadra no perfil da mesma, sendo escolhida a aplicação do Método dos Centros de Custos - RKW, em virtude de ser possível realizar a separação dos departamentos produtivos da empresa, levando em conta os próprios processos terceirizados.

Por meio da Pesquisa de Campo realizou-se a aplicação do Método dos Centros de Custos, onde foi possível encontrar os resultados expostos. Isto é, com a aplicação do sistema de custeio e a análise dos resultados, tornou-se possível encontrar a resposta à problemática inicial da pesquisa, que era como realizar o levantamento de custos dos produtos da empresa DL Fashion Confecções Ltda. e analisá-los em comparação ao método atual.

Deste modo, percebe-se que os objetivos gerais e específicos da pesquisa foram alcançados, em que foi realizado o levantamento de como é feita a atribuição dos custos atualmente na empresa, constatado que os proprietários, para tal, utilizam apenas os custos diretos para verificar o seu custo de produção, principalmente devido aos principais processos serem terceirizados, fazendo com que os mesmos não levassem em conta os demais custos inseridos no processo.

A partir da Pesquisa Bibliográfica, aplicou-se o método dos centros de custos – RKW, encontrando os valores de custo para cada produto e levando em conta os custos indiretos, que antes não eram considerados.

Ao final da aplicação do RKW, possibilitou-se a comparação entre os resultados encontrados na pesquisa. Ao confrontar os valores de custo atribuídos pelos proprietários no início desta pesquisa, verificou-se que o método utilizado pelos mesmos torna-se ineficiente, em virtude de não levarem em conta gastos que implicam diretamente na apuração do custo da produção de seus produtos. Observada a diferença nos valores, verifica-se que a empresa, possivelmente, sofre prejuízos ao projetar o custo de seus produtos e logo, seus preços de revenda.

Assim, sugere-se que a empresa busque adequar sua departamentalização de acordo com o método dos centros de custos a fim de recolher os dados e dar suporte a cada departamento, verificando suas necessidades e alternativas viáveis para melhoria dos processos adotados na confecção de seus produtos, através de estudo que comprove a viabilidade da implantação do sistema RKW, a fim de melhorar a gestão e atribuição de seus custos, para tomar melhores decisões, produzindo com maior qualidade e menor custo, levando a um aumento de sua competitividade frente às demais empresas do ramo.

De modo geral, pode-se contemplar a necessidade de micro e pequenas empresas utilizarem os sistemas de custos adequados à sua realidade, para se chegar ao real custo de sua produção, aplicando os resultados encontrados na formação do preço de venda e na elaboração de políticas que venham a reduzir seus custos e despesas, a fim de aumentar a qualidade e competitividade dos preços de seus produtos, como uma ferramenta de vital

importância na tomada de decisões no que se refere ao anseio de atender as demandas deste mercado cada vez mais promissor, no intuito da manutenção da empresa, na geração de lucro e crescimento sustentável da empresa.

A sociedade acadêmica sugere-se realizar pesquisas de campo a fim de verificar se o que foi constatado nesta empresa é comum neste ramo de mercado, e quais os outros sistemas de custos também podem ser viáveis a este ramo, a fim de testar a viabilidade de cada um.

ABSTRACT: This study is focused on the cost analysis of a company in the industrial sector, specialized in manufacturing jeans products, that uses the current form of cost allocation and RKW method in cost centers, in order to identify the differences in amounts found using these two methodologies, thereby assisting the company in making sound decisions in the increasingly competitive market. This project was conducted through the implementation of exploratory research of literature as well as extensive onsite field studies, through observation and informal interviews, in an effort to provide an adequate depiction of the business' reality. The search resulted in information that showed differences in the values found by the method currently used and the method RKW cost centers, noting that the company did not attribute all the costs involved in the manufacture of their products, which further demonstrates the importance of implementing an appropriate system for determining costs, allowing the company to price accordingly and make decisions that best serve the needs of the business.

Keywords: Cost Systems. Clothing Industry. Cost Center Methodology. (RKW).

REFERÊNCIAS

- BORNIA, Antônio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CAMARGO, Rafael Herrman de Castro. **Planejamento Financeiro de Curto Prazo de uma empresa de confecções**. 2009, 25f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação Faculdade de Administração). - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: UFRGS, 2009.
- CHERMAN, Bernado Creimer. **Contabilidade de custos: teoria e mais 290 questões de concursos resolvidas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MARTINS, Elise. **Contabilidade de custos**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- PAIVA, Rebeka Spindola de Almeida. **Modelo para observação das etapas produtivas em empresas de confecção**. 2010. 62f. Monografia (Título de Especialista em Moda, Cultura de Moda e Arte), Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora: UFJF, 2010.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. São Paulo: Saraiva 2005.
- VELTER, Francisco; MISSAGIA, Luiz Roberto. **Contabilidade de custos e análise das demonstrações contábeis: teoria e questões comentadas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silverio das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010.
- YIN, Roberto K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001 .