



## GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS PARA A TOMADA DE DECISÕES: ESTUDO DE CASO

### STRATEGIC COST MANAGEMENT FOR DECISION MAKING: CASE STUDY

Edson Bassi <sup>1, i</sup>

Data de submissão: (07/12/2023) Data de aprovação: (24/02/2025)

#### RESUMO

O controle dos gastos é importante, e fornece informações sobre a rentabilidade e desempenho das atividades de uma empresa. Com o auxílio das informações geradas pela contabilidade, os gestores por meio da análise do custo em conjunto com o resultado de vendas, é possível traçar estratégias para alcançar o resultado financeiro. Os dados apurados e organizados, são possíveis auxiliar no planejamento e no controle das diversas operações da empresa, na busca das metas planejadas. O presente artigo tem por objetivo analisar a contribuição da contabilidade de custos no auxílio aos gestores na tomada de decisões estratégicas de uma empresa. A metodologia de pesquisa foi o estudo de caso com um recorte longitudinal em uma empresa, com a finalidade de demonstrar a importância dos dados gerados na contabilidade, baseados na evolução dos gastos e custos da empresa. O tratamento dos dados para a análise quantitativa foi realizado em uma indústria têxtil em um período de seis meses, com os dados fornecidos e organizados pela contabilidade em forma de relatórios. Foi selecionado para a pesquisa literária os seguintes tópicos: Preço de Venda; Volume de Vendas; Custo da Produção; Custo dos Produtos Vendidos; e Lucro Bruto. Na sessão análise dos resultados, foi realizada uma comparação do custo padrão e do custo real, a influência dos setores administrativos e de vendas no custo do produto, para que os gestores da empresa tomem decisões estratégicas na empresa. Na seção conclusão, foi respondido à questão de pesquisa, e sugestão de proposta para trabalhos futuros.

**Palavras-chave:** custos; gestão de custos; custo por absorção; custeio padrão; custo para tomada de decisão.

#### ABSTRACT

Controlling expenses is essential as it provides insights into the profitability and performance of a company's activities. With the support of information generated by accounting, managers can analyze costs alongside sales results to develop strategies aimed at achieving financial outcomes. Organized and accurate data can assist in planning and controlling the company's various operations to achieve the established goals. This article aims to analyze the contribution of cost accounting in assisting managers with strategic decision-making in a company. The research methodology was a case study with a longitudinal approach in a company, demonstrating the importance of accounting data based on the evolution of the company's expenses and costs. Data analysis for the quantitative assessment was conducted

---

<sup>1</sup> Consultor em Tecnologia na Escola SENAI "Henrique Lupo". E-mail: [edson.bassi@sp.senai.br](mailto:edson.bassi@sp.senai.br)

in a textile industry over a six-month period, using data provided and organized by accounting in the form of reports. The following topics were selected for the literature review: Selling Price, Sales Volume, Production Cost, Cost of Goods Sold, and Gross Profit. In the results analysis section, a comparison was made between standard costs and actual costs, as well as the influence of administrative and sales departments on product costs, enabling managers to make strategic decisions for the company. The conclusion section addressed the research question and presented suggestions for future studies.

**Keywords:** costs; cost management; absorption cost; standard costing; cost of decision making.

## 1 INTRODUÇÃO

A gestão estratégica de custos desempenha um papel básico no ambiente corporativo, oferecendo aos gestores ferramentas para analisar, controlar e reduzir gastos e despesas, visando à otimização dos recursos e ao aumento da competitividade no mercado. Em um cenário de constante evolução e concorrência acirrada, compreender os custos e suas inter-relações com as atividades organizacionais, é importante para a sobrevivência e o sucesso de empresas, independentemente de seu porte ou setor de atuação.

Este trabalho tem como objetivo analisar a contribuição da gestão estratégica de custos na tomada de decisões em uma organização, demonstrando como a contabilidade de custos e os sistemas de informações gerenciais podem subsidiar gestores na formulação de estratégias mais eficazes. O estudo é fundamentado em um estudo de caso realizado em uma empresa, considerando aspectos como formação de preços, controle de custos, análise de lucros e otimização de processos.

Ao explorar a relação entre os dados contábeis e a gestão estratégica, este trabalho busca evidenciar a importância de sistemas estruturados de custos para apoiar decisões críticas e, conseqüentemente, assegurar a sustentabilidade e competitividade da organização no mercado.

O artigo está estruturado de forma a apresentar a questão de pesquisa, seus objetivos e justificativas; uma revisão da literatura abordando a importância da contabilidade de custos e os métodos de custeio utilizados para apuração dos resultados para tomada de decisões empresariais; a descrição da metodologia empregada neste estudo; os resultados obtidos e suas respectivas análises; as discussões em torno dos resultados obtidos no estudo; a conclusão, incluindo a resposta à questão de pesquisa; e, por fim, sugestões para trabalhos futuros.

### 1.1 Questão de pesquisa

A gestão de custos, independentemente das técnicas a serem utilizadas, pode se transformar em fator diferenciador em relação a concorrentes ou unidades da mesma organização. Porter (1999), ao tratar das vantagens competitivas possíveis de serem alcançadas pelas empresas, aponta a liderança pelos custos como uma delas. A gestão de custos, para muitos sistemas organizacionais, tornou-se essencial à manutenção de suas atividades e sucesso das operações (Datz; Melo; Fernandes, 2004).

Conhecer os custos e suas atividades, de acordo com Megliorini (2001), é condição básica para “tocar” qualquer empresa, seja ela comercial, industrial, etc., independentemente de seu porte-pequeno, médio ou grande.

A necessidade de as empresas tornarem-se competitivas no mercado em que atuam faz com que as companhias busquem mecanismos de redução e controle dos custos (Silva; Pontes; Portugal, 2016).

Para alcançar resultados positivos os gestores e administradores das empresas tem buscado estudar e utilizar instrumentos que possam auxiliar o processo de tomada de decisão, portanto calcular, controlar e praticar a gestão de custos ganha relevância, e os custos ficam sendo a variável com um dos maiores poderes de manipulação (Fiorin; Barcellos; Vallim, 2014).

Megliorini (2001) relata que os custos devem refletir a empresa. São reflexos de atitudes, comportamentos, estruturas e modos de operar. Quanto mais estruturada for uma empresa, melhores serão os resultados encontrados. Quanto menos informações estiverem disponíveis, ou se a qualidade dessas informações não for das melhores, os resultados encontrados por certo serão deficientes, e Martins (2003), afirma que má informação é, muitas vezes, pior do que nenhuma.

Conforme Horngren, Datar e Foster (2004) a contabilidade de custos mede e relata as informações financeiras e outras informações relativas à aquisição ou ao consumo dos recursos de uma organização.

Disponibilizar um sistema de custos que possa subsidiar de forma eficiente e eficaz a gestão de uma empresa em todos os seus níveis não é tarefa fácil; todavia é uma tarefa imprescindível, e passa por três quesitos: conhecimento do negócio da organização; conhecimento dos processos internos, especialmente os de produção; e conhecimento da contabilidade de custos (Borinelli; Beuren; Guerreiro, 2003).

As empresas carecem de sistemas de informações, de planilhas de projeções e orçamentos, de custos e formação de preços, além dos relatórios contábeis gerenciais oriundos desses instrumentos, servindo como suporte para uma gestão eficaz, contribuindo significativamente para a sustentabilidade da organização (Vieira; Maciel; Ribas, 2009).

Os sistemas de informações gerenciais são abastecidos com informações geradas pela contabilidade. É um importante sistema de informação para as organizações. Segundo Canella, Santos e Cogan (2011), o sistema de contabilidade provê informação com três principais objetivos, gerar:

- Relatórios internos para os gestores, para planejar e controlar operações de rotina;
- Relatórios internos para os gestores, para uso em decisões não rotineiras e na formulação dos principais planos e políticas;
- Relatórios para os acionistas, governo e outros interessados externos.

Os custos tornaram-se determinantes à competitividade de muitos setores e uma obsessão constante das empresas no que diz respeito à otimização dos recursos visando ao aumento do lucro e à sobrevivência no mercado. Esse ambiente na gestão de custos foi denominado Gestão estratégica de custos (Silva, 1999).

Para Padoveze (2010), o gerenciamento de custos tem suas atividades focadas na criação de valor através do uso efetivo dos recursos (redução de perdas e desperdícios) e adotando novos métodos e tecnologias, direcionando valor ao cliente, valor para o acionista e inovação organizacional.

Portanto o objetivo da gestão estratégica de custos é fornecer um produto ou valor superior que o de seus concorrentes ao cliente por um custo menor que os seus competidores, desta forma obtém vantagem competitiva, manutenção de sua existência de forma a fixar a sua permanência no mercado (Ramires, 2004).

Entretanto, o desafio da competitividade está mais amplo. Significa que a organização precisa fazer mais coisas, com os mesmos recursos e com menor esforço. Planejar a produtividade e acompanhar o seu desempenho se confirma como uma realidade, uma vez que a empresa precisa aumentar a produtividade, com o controle dos recursos materiais, equipamentos, instalações, dinheiro, tempo, buscando aperfeiçoar os recursos humanos, o conhecimento, a experiência, a produção intelectual e as inovações (Viera; Maciel; Ribas, 2009).

### **1.2 Objetivo**

Em função do cenário descrito, este trabalho tem como objetivo responder a seguinte questão: Como os dados da contabilidade podem auxiliar os gestores na tomada de decisões?

### **1.3 Justificativa**

O desenvolvimento e a implantação da gestão de custos e as informações contábeis gerenciais, com enfoque estratégico, contribuem para que a empresa se diferencie da concorrência, qualificando a sua capacidade de competir, de melhorar seus processos, de planejar estrategicamente suas ações. Nesta ótica, a empresa terá disponíveis informações substanciais para focar seus clientes, melhorando sua posição no mercado; proporcionar outros valores aos clientes; agregar valor aos produtos e serviços, dando suporte à cadeia de valor da empresa; além de outras variáveis (Vieira; Maciel; Ribas, 2009).

Para cumprir este propósito foi realizado uma pesquisa descritiva de natureza quantitativa, baseado em um estudo de caso. Este estudo apresenta uma síntese conceitual referente à contabilidade de custos, classificação dos custos, classificação de custo por período, objetivo do custo, formas de apuração dos custos, métodos de rateio, custo-padrão, custo padrão ideal, custo padrão x custo real, e análise custo-volume-lucro.

A partir dos referenciais teóricos, desenvolveu-se o estudo de caso em uma indústria têxtil, onde foram analisados os resultados das informações da contabilidade por um período de seis meses, com o objetivo de verificar a contribuição do sistema de custeamento por absorção na produção para o controle e tomada de decisões. Após as análises forma feitas as conclusões do estudo de caso e informado as referências utilizadas neste estudo.

Na próxima seção, é apresentada uma revisão da literatura que oferece uma base teórica sólida, explorando conceitos, teorias e pesquisas anteriores que fundamentam o estudo. Essa revisão permite ao autor contextualizar sua pesquisa no cenário acadêmico, e evidenciar sua contribuição para o conhecimento existente.

## **2 REVISÃO DE LITERATURA**

### **2.1 Contabilidade de Custos**

As empresas mostram-se cada vez mais interessadas em realmente aprofundar o seu conhecimento na área de custos, ou seja, como classificá-los, que influência os elementos de custos têm sobre cada produto (Viera; Maciel; Ribas, 2009).

A Contabilidade de Custos apresenta-se como um instrumento de gestão à medida que suas informações demonstrem clareza, coerência, confiabilidade e em tempo hábil. Entre as informações relevantes, podem ser citadas a apuração do custo real de cada produto e serviço, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança operacional, a apuração do preço de venda (orçamento), os resultados obtidos com a fabricação e venda de produtos e prestação de serviços, entre outras que são necessárias para o planejamento e controle da empresa (Vieira; Maciel; Ribas, 2009).

Para os autores Horngren, Datar e Foster (2004) argumenta que os objetivos da Contabilidade de Custos são a determinação da rentabilidade, o controle dos custos das operações de cada atividade e a geração de informações aos diversos níveis gerenciais para atender ao planejamento e a tomada de decisões.

Para que estes objetivos sejam atendidos, as empresas se valem dos métodos de custeio estruturados a fim de serem alimentados de informações coletadas internamente. Essas informações fluem em todas as áreas: almoxarifado, recursos humanos, vendas, produção, etc. devendo estar registradas em relatórios que abastecem o sistema, para proporcionar os resultados pretendidos. Para isso, as fontes de informações devem prezar pela qualidade, sob a pena de os resultados não atingirem os objetivos propostos (Megliorini, 2001).

Resumidamente, tem-se que a contabilidade de custos coleta, classifica e registra as informações operacionais internas e externas das entidades, com isso, nos traz formas para verificar e analisar como está o dia a dia das empresas, como pode-se competir no mercado, onde podemos melhorar o processo e eliminar os desperdícios na fabricação, ou mesmo, na comercialização de determinado produto (Visintin; Moreira; Andrean, 2014).

### **2.1.1 Classificação dos Custos**

Conforme Megliorini (2001) os custos são classificados de várias formas para atender às diversas finalidades para as quais são apurados. As duas classificações básicas compreendem aquelas que permitem determinar o custo de cada produto fabricado e o seu comportamento em diferentes níveis de produção em que uma empresa possa operar.

Ribeiro (1999); Megliorini (2001); Martins (2003), afirmam que os custos podem ser classificados quanto aos produtos fabricados (diretos e indiretos) e seu comportamento em diferentes níveis de produção (variáveis e fixo), a fim de fornecer informações que atendam às necessidades dos usuários da contabilidade de custos.

Segundo Megliorini (2001) a regra básica para classificar custos diretos e indiretos é a seguinte: se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicado no produto (materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação), o custo é direto. Se não for possível identificar a quantidade aplicada no produto, o custo é indireto.

Para classificar um custo como fixo ou variável é preciso verificar como ele reage a alterações no volume de produção. Se o volume se alterar e o custo também, ele será variável, do contrário, será fixo (Megliorini, 2001).

Assim Megliorini (2001); Viceconti e Neves (2010) definem que custo fixo é aquele decorrente da estrutura produtiva instalada da empresa que independem da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada. Exemplos (Seguros, Depreciação, Mão-de-obra-indireta, Taxas e Impostos, Aluguel, etc.). Custo variável é aqueles

que aumentam ou diminuem, oscilando de acordo com o nível de produção. Exemplos (Matéria-prima, Mão-de-obra direta, Energia elétrica, Materiais Auxiliares, Combustíveis etc.).

### **2.1.2 Custo de Produção por Período**

Cuja apuração consiste em alocar aos produtos todos os custos incorridos na produção do período dentro da fábrica. Para se obter este custo, basta somar os valores gastos com Materiais diretos (MD), com Mão-de-obra direta (MOD) e com os Custos Indiretos de Fabricação (CIF) aplicados na produção do período, sem considerar o valor do Estoque inicial dos produtos em elaboração. Os custos indiretos de Fabricação também recebem outros nomes, tais como: Gastos Gerais de Fabricação, Gastos Gerais de Produção e Despesas Indiretas de Fabricação Operacional (Ribeiro, 1999; Megliorini, 2001; Viceconti e Neves, 2010).

Na competição em custo de produção, Contador (1997), afirma que a empresa não parte para uma guerra de prelos com a concorrência, reduzindo-os; mas objetiva aumentar a margem operacional pela manutenção de preço paritário com o da concorrência e pela redução de seus custos operacionais. A capitalização da empresa, obtida pela maior margem, permite-lhe novos investimentos, quer em equipamentos, quer em novos produtos ou mesmo na diferenciação dos produtos atuais; permite-lhe, simplesmente usufruir maiores lucros. Competir em custo de produção significa ter maior saúde financeira que os concorrentes.

### **2.1.3 Objetivo do Custo**

De acordo com Slack, Chambers e Johnston (2002) as empresas que concorrem diretamente em preços, o custo será seu principal objetivo de produção. Quanto menor o custo de produzir seus bens e serviços, menor pode ser o preço a seus consumidores. Mesmo as empresas que concorrem em outros aspectos que não preço estará interessado em manter seus custos baixos. A forma de a gestão influenciar os custos dependerá de onde estes são incorridos. Em palavras simples, a produção gastará dinheiro em:

- Custo de funcionários (dinheiro gasto com pessoal empregado);
- Custo de instalações, tecnologia e equipamentos (dinheiro gasto em compra, conservação, operação e substituição de *hard-ware* de produção);
- Custo de materiais (dinheiro gasto nos materiais consumidos ou transformado na produção).

## **2.2 Formas de Apuração dos Custos**

Para fins de custeamento, conforme Megliorini (2001) é possível encontrar sistemas distintos de acumulação de custos para as empresas de acordo com o sistema de produção, e podem ser classificados como empresas que trabalham por encomenda e empresas que trabalham com produção contínua. As características desta forma de custeio podem ser resumidas da seguinte maneira.

- Produção por encomenda (aplicação do sistema de acumulação de custos por ordem de serviço, também conhecido como ordem de produção):
  - Os custos são acumulados em contas representativas de cada produto.
  - O custo de uma encomenda é a somatória dos valores acumulados durante todo o período de fabricação e só é conhecido quando o produto estiver concluído.

- Produção contínua (aplicação do sistema de acumulação de custos por processo):
  - Os custos são acumulados por processo (departamento ou fases de fabricação) e são associados a um dado volume de produção.
  - O custo unitário de um produto é a soma dos custos unitários de cada processo, sendo calculado com a divisão dos custos de cada processo pela sua produção equivalente.

### 2.3 Métodos de Custeio

Garrison, Noreen e Brewer (2013) definem o custeio por absorção como: “o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação –matérias, mão-de-obra e custo direto, fixo e variável –como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”.

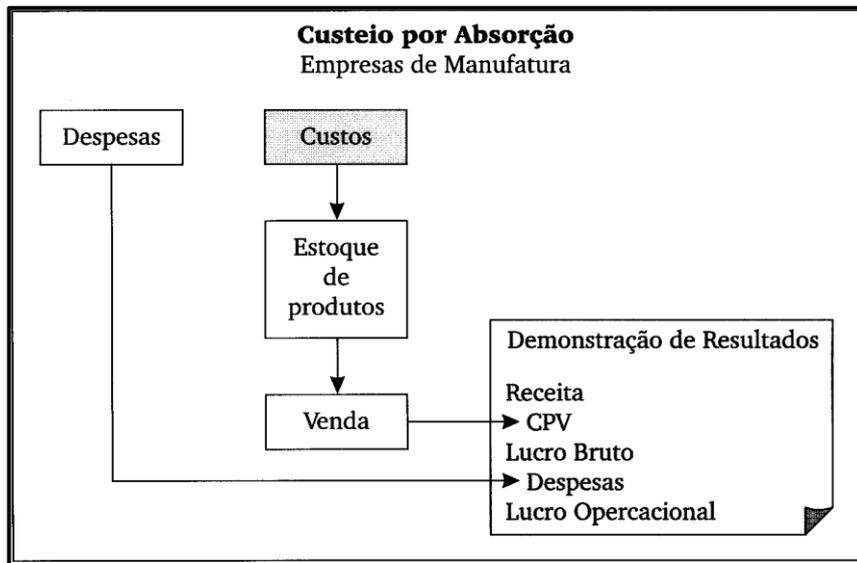
O sistema de custeio é composto por princípios que discutem a parcela dos gastos que deverá ser atribuída aos produtos, ou seja, trata-se de um método que estabelece como alocar esses gastos as unidades produzidas (Lorenzetti *et. al.* 2017). Conforme Megliorini (2001), os métodos de custeio se diferenciam quanto à questão da alocação dos custos diretos e indiretos, cujos métodos tradicionais são denominados custeio por absorção e custeio variável.

Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos (sejam eles fixos ou variáveis) à produção do período. Os gastos não fabris (despesas) são excluídos. A distinção principal no custeio por absorção é entre *custos* e *despesas*. A separação é importante porque as despesas são contabilizadas imediatamente contra o resultado do período (Viceconti e Neves, 2010).

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76 e atende perfeitamente aos princípios contábeis geralmente aceitos. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou algumas falhas na sua utilização para afins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto (Sousa; Gil; Santana, 2015).

Na figura nº 1 é representado a Demonstração de Resultados pelo método do Custeio por Absorção.

Figura 1: Demonstração de Resultados pelo método do Custeio por Absorção



Fonte: Martins (2003).

Custeio Variável só é apropriado à produção os *custos variáveis*, os custos fixos são contabilizados diretamente a débito na conta de resultado (juntamente com as despesas) sob a alegação (fundamentada) de que estes ocorrerão independentes do volume de produção da empresa. É o método de custeio indicado para tomada de decisões (Viceconti e Neves, 2010).

No Quadro nº 1 é representado a Demonstração de Resultados pelo método do Custeio Variável.

Quadro 1: Demonstração de Resultados pelo método do Custeio Variável

|       |  |
|-------|--|
|       | Receita com Vendas                     |
| ( - ) | Custo Variável dos Produtos Vendidos   |
| ( - ) | Despesa Variável dos Produtos Vendidos |
| =     | Margem de Contribuição                 |
| ( - ) | Custos Fixos                           |
| ( - ) | Despesas Fixas                         |
| =     | Lucro Operacional                      |

Fonte: Adaptado de Viceconti e Neves (2010)

## 2.4 Custo Padrão

Horngren (1978) afirma que os custos padrão são custos pré-estabelecidos que devem ser atingidos dentro de operações eficientes, sendo útil para: a) aferição de desempenho, b) fazer orçamentos úteis, c) nortear preços, d) obter um custo significativo de produto.

Ainda de acordo com Viceconti e Neves, 2010, o custo padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

De acordo com Martins (2003), a finalidade do custo padrão é o planejamento e controle dos custos. O autor considera o custo padrão melhor e mais eficiente que o custo estimado, já que sua fixação obriga levantamentos que irão, em confronto posterior com a realidade, apontar ineficiências e defeitos na linha de produção.

#### **2.4.1 Custo Padrão Ideal**

O Custo Padrão Ideal é um custo determinado da forma mais científica possível pela Engenharia de Produção da empresa, dentro de condições ideais de qualidade dos materiais, de eficiência da mão-de-obra e com o mínimo de desperdício de todos os insumos envolvidos. Pode ser considerado como uma meta de longo prazo da empresa.

Entretanto, em curto prazo, há outro conceito de custo-padrão muito mais válido e prático, trata-se do custo padrão-corrente em função de existirem na prática deficiências no uso e na qualidade dos insumos, apresenta muita dificuldade de ser alcançado, mas não impossível (Martins, 2003; Viceconti e Neves, 2010).

#### **2.4.2 Custo Padrão Versus Custo Real**

Custo real é o custo efetivo incorrido pela empresa num determinado período de produção. Caso o custo real seja superior ao custo-padrão, a variação (diferença) aí ocorrida será considerada desfavorável, uma vez que o custo efetivo foi maior que o estabelecido como meta para a empresa. Se ocorrer o contrário, ou seja, o custo Real inferior ao Custo-padrão, a variação será considerada como favorável, uma vez que a empresa apresentou custo menor do que o estabelecido como meta (Vicentoni e Neves, 2010).

Conforme Viceconti e Neves (2010) o custo-padrão é um instrumento muito poderoso para que a empresa tenha controle sobre os seus custos, comparando os que deveriam ser (Custo-Padrão) com os que efetivamente ocorreram (Custo Real). Desta comparação, a empresa, ao analisar as razões das diferenças entre os dois tipos de custo, pode descobrir se está utilizando um volume maior de materiais do que deveria se pagou preço adequado por estes materiais, se está havendo um volume grande de estragos e perdas além do que se poderia esperar, se a produtividade da mão-de-obra está aumentando ou diminuindo, etc.

Além disso, o que é talvez o mais importante, ao detectar as ineficiências, a empresa terá diante de si um quadro adequado para determinar de que forma poderá cortar custos e aumentar a sua lucratividade.

É importante observar que as variações de custos-padrão não fornecem evidências definitivas de que os custos sejam “fora de controle” nem de que os gerentes não estejam desempenhando suas funções com eficiência. As variações devem ser vistas como indicadores de áreas em que há problemas potenciais. O único modo de se determinar se os custos estão ou não sendo efetivamente controlados é investigar os fatos que há por trás das variações (Jiambalvo, 2009).

## 2.5 Análise Custo-Volume-Lucro

De acordo com Garrison, Noreen e Brewer (2013) a análise do custo-volume-lucro (CVL) é uma ferramenta poderosa que ajuda os gerentes a compreenderem as relações entre custo, volume e lucro. A análise se concentra em verificar como os lucros são afetados pelos cinco fatores a seguir:

1. Preço de venda.
2. Volume de vendas.
3. Custos variáveis por unidade.
4. Total de custos fixos.
5. Mix de produtos vendidos.

A análise CVL tende a proporcionar melhores resultados em decisões gerenciais que podem ser essenciais para a empresa (Fiorin; Barcellos; Vallim, 2014).

Na próxima seção, é apresentada a metodologia de pesquisa, que é essencial para descrever os métodos e procedimentos adotados no desenvolvimento do estudo, garantindo a transparência e a reprodutibilidade da pesquisa.

## 3 METODOLOGIA

A definição da estrutura conceitual-teórica foi alcançada por meio do mapeamento da literatura. A metodologia aplicada foi o estudo de caso, e na coleta de análise dos dados, foi utilizado o método de natureza quantitativa.

A principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que estes tentam esclarecer o motivo pelo qual uma decisão ou um conjunto de decisões foram tomados, como foram implementadas e com quais resultados alcançados (Yin, 2001).

De acordo com Voss, Tsikriktsis e Frohlich (2002), quanto maior o período que o fenômeno é estudado, maior a oportunidade de observar com prioridade a sequência relacional de eventos ocorridos. Outras vantagens associadas ao estudo de caso são:

- Acesso a uma grande fonte de dados ao longo do tempo, fato esse que não ocorre com outros métodos (Karlsson; Ahlstrom, 1995).
- Permite analisar os fatos ocorridos por meio da coleta de dados mensais, fornecendo maior confiabilidade às informações coletadas, e às conclusões extraídas (Hedeker; Gibbons, 2006).
- Permite estudar/medir a mudança e possíveis explicações dessa mudança, que seriam difíceis de analisar por outros métodos (Menard, 2007).

Eisenhardt (1989) afirma que os estudos de casos costumam combinar diversos métodos de coletas de dados, tais como documentos de arquivo, entrevistas, questionários e observações. As evidências podem ser quantitativas (números), qualitativas (palavras), ou ambas.

O método de pesquisa utilizado neste artigo foi o estudo de caso descritivo, onde o pesquisador tem apenas a obrigação de se sentir livre para "relatá-lo como ele realmente é" de acordo com Yin (2001), e foi baseado em uma análise conceitual-teórico, de natureza quantitativa.

A pesquisa foi delimitada pela investigação em um departamento da empresa do segmento têxtil, denominada Fábrica de Meias. Os dados de custo pelo método de absorção

referente aos gastos com materiais diretos (MD), mão-de-obra-direta (MOD) e gastos gerais de fabricação (GGF) eram coletados mensalmente pelo analista de custo da Fábrica de Meias.

A coleta de dados foi realizada por meio de relatórios disponibilizados pela contabilidade após o fechamento mensal no sistema ERP. O analista de custos da fábrica de meias extrai e organiza informações provenientes de diversos módulos do sistema. No módulo de gestão de vendas e clientes (CRM), são analisados dados sobre o volume de vendas e devoluções. No módulo de gestão de recursos humanos (RH), são apurados os gastos relacionados à produção, como mão de obra direta (MOD) e custos indiretos de fabricação (CIF). Já no módulo financeiro e contábil, são consolidados os custos de produção, valores faturados, devoluções, impostos e gastos com materiais diretos (MD). O objetivo é elaborar o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), calcular o lucro bruto e fornecer informações relevantes para os stakeholders.

Os gerentes desta empresa, em uma reunião mensal, analisavam os resultados em conjunto com a direção. A finalidade desta reunião era tomar decisões nos elementos que compõem o custo real, que estavam em desacordo com o custo padrão. A pesquisa refere-se ao período de 6 meses na fábrica de meias, onde o pesquisador atuou como participante, e tinha a função de gerente industrial nesta empresa.

Na seção subsequente, são apresentados os resultados obtidos durante a pesquisa, com o objetivo de exibir os dados de forma clara e objetiva, sem interpretações ou análises aprofundadas, que serão realizadas posteriormente. Os resultados são organizados e descritos conforme os objetivos da pesquisa e as questões investigadas, utilizando tabelas, gráficos e outras representações visuais para facilitar a compreensão dos dados.

## **4 RESULTADOS**

### **4.1 Caracterizações da Empresa Analisada**

A empresa estudada no trabalho é a matriz de uma empresa familiar, que produz e comercializa artigos esportivos para os diversos canais de distribuição, tais como: consumidor final, atacadistas e varejistas. A fábrica de meias onde foi desenvolvido o estudo localiza-se no interior da Bahia (BA). Seus processos produtivos consistem em tecer a meia, fechamento da ponteira, passamento, embalagem, e depósito de produtos acabado. Em todo o processo é feita auditorias de qualidade. O planejamento da produção é realizado de forma contínua pelo histórico de vendas e o controle da produção era feito utilizando o *Kanban*.

### **4.2 Análises dos Resultados**

Nas reuniões gerenciais mensais com a diretoria da empresa, realizadas no 5º dia após o término do mês, tinha a participação dos gerentes: industrial, de vendas, do financeiro, de suprimentos, de marketing, junto com as diretorias: industrial, financeira e comercial.

Os elementos de custos (mão de obra direta, custo indireto de fabricação, e matéria prima), o volume de produção, o lucro operacional, e o preço de venda, eram apresentados pelos gerentes as diretorias com a finalidade de serem analisados, e discutidas estratégias referente aos resultados do mês anterior, com a objetivo de formalizar planos de ação, para que os valores realizados mensalmente ter a menor variação possível com o padrão.

Quadro nº 2 apresenta a comparação entre os valores padrão e reais referentes ao período de janeiro a março, enquanto o Quadro nº 3 exibe a mesma análise para o período de

abril a junho. Em ambos os quadros, são detalhados os seguintes itens: Vendas/Faturamento, Gastos com Produção, Custo Unitário da Produção, Demonstrativo de Resultados, Custo dos Produtos Vendidos, Lucro Bruto e Preço Médio de Vendas.

As análises são feitas comparando o valor padrão com o valor médio real referente ao período (janeiro a junho) como está demonstrado no quadro nº 4. Estes valores foram realizados obedecendo ao mix de produção e a sazonalidade das vendas, nos seguintes itens: Vendas/Faturamento, Gastos com Produção, Custo Unitário da Produção, Demonstrativo de Resultados, Custo dos Produtos Vendidos, Lucro Bruto e Preço Médio de Vendas.

**Quadro 2 – Comparação entre o valor de Padrão e Real de janeiro a março.**

| Descrição dos itens                       | Unidade                   | Janeiro           |                   | Fevereiro         |                   | Março             |                   |
|---|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|   |                           | Padrão            | Real              | Padrão            | Real              | Padrão            | Real              |
| <b>Vendas/Faturamento</b>                 |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| Vendas planejadas                         | dúzias de pares           | 21.396            | 18.970            | 20.653            | 19.196            | 28.173            | 21.230            |
| Produção real                             | dúzias de pares           | 21.396            | 20.166            | 28.000            | 22.217            | 28.000            | 26.761            |
| Faturamento                               | dúzias de pares           | 21.396            | 16.940            | 20.653            | 20.020            | 28.173            | 19.260            |
| <b>Gasto da produção</b>                  |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| MOD - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 40.000,00         | 52.000,00         | 56.000,00         | 54.267,00         | 56.000,00         | 45.481,00         |
| CIF - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 112.000,00        | 100.000,00        | 125.000,00        | 113.411,13        | 125.000,00        | 108.710,98        |
| MD - consumo                              | R\$/mês                   | 288.846,00        | 274.257,00        | 397.600,00        | 336.656,50        | 397.600,00        | 408.181,30        |
| <b>Gasto mensal produção (MOD+CIF+MD)</b> | R\$/mês                   | <b>440.846,00</b> | <b>426.257,00</b> | <b>578.600,00</b> | <b>504.334,63</b> | <b>578.600,00</b> | <b>562.373,28</b> |
| <b>Produção</b>                           | dúzias de pares           | 21.396            | 20.166            | 28.000            | 22.217            | 28.000            | 26.761            |
| <b>Custo Unitário de produção</b>         | <b>R\$/dúzia de pares</b> | <b>20,60</b>      | <b>21,14</b>      | <b>20,66</b>      | <b>22,70</b>      | <b>20,66</b>      | <b>21,01</b>      |
| MOD - custo de mão de obra direta         | R\$/dúzia de pares        | 1,87              | 2,58              | 2,00              | 2,44              | 2,00              | 1,70              |
| CIF - custo indireto de fabricação        | R\$/dúzia de pares        | 5,23              | 4,96              | 4,46              | 5,10              | 4,46              | 4,06              |
| MD - custo de materiais direto            | R\$/dúzia de pares        | 13,50             | 13,60             | 14,20             | 15,15             | 20,66             | 15,25             |
| <b>Demonstração do Resultado</b>          |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| Receita - Faturamento                     | R\$                       | 762.992,23        | 609.647,45        | 804.852,27        | 795.155,00        | 1.051.880,99      | 786.710,00        |
| Devoluções                                | R\$                       | 7.629,92          | 15.576,00         | 8.048,52          | 19.075,17         | 10.518,81         | 35.791,00         |
| Impostos                                  | R\$                       | 114.448,83        | 98.430,00         | 120.727,84        | 131.557,75        | 157.782,15        | 124.540,00        |
| Receita Líquida                           | R\$                       | 640.913,48        | 495.641,45        | 676.075,91        | 644.522,08        | 883.580,03        | 626.379,00        |
| <b>CPV - custo dos produtos vendidos</b>  | <b>R\$</b>                | <b>440.846,00</b> | <b>359.653,53</b> | <b>426.381,79</b> | <b>468.381,79</b> | <b>582.174,92</b> | <b>404.742,33</b> |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | R\$                       | 200.067,47        | 135.987,92        | 249.296,41        | 176.140,29        | 301.405,11        | 221.636,67        |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | %                         | <b>31,22</b>      | <b>27,44</b>      | <b>36,87</b>      | <b>27,33</b>      | <b>34,11</b>      | <b>35,38</b>      |
| Preço de Venda                            | R\$/dúzia de pares        | 35,66             | 35,83             | 38,97             | 38,47             | 37,34             | 38,83             |

Fonte: Elaborado pelo autor.

**Quadro 3 – Comparação entre o valor de Padrão e Real de abril a junho.**

| Descrição dos itens                       | Unidade                   | Abril             |                   | Maio              |                   | Junho             |                   |
|---|---------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|   |                           | Padrão            | Real              | Padrão            | Real              | Padrão            | Real              |
| <b>Vendas/Faturamento</b>                 |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| Vendas planejadas                         | dúzias de pares           | 32.709            | 27.838            | 31.468            | 33.814            | 31.414            | 29.002            |
| Produção real                             | dúzias de pares           | 29.000            | 22.469            | 30.000            | 28.054            | 30.000            | 31.732            |
| Faturamento                               | dúzias de pares           | 32.709            | 23.100            | 31.468            | 28.450            | 31.414            | 30.570            |
| <b>Gasto da produção</b>                  |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| MOD - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 56.000,00         | 64.290,00         | 56.000,00         | 48.667,05         | 56.000,00         | 59.867,77         |
| CIF - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 125.000,00        | 120.028,73        | 125.000,00        | 140.850,38        | 125.000,00        | 145.862,76        |
| MD - consumo                              | R\$/mês                   | 411.800,00        | 344.023,98        | 426.000,00        | 411.832,96        | 426.000,00        | 423.252,29        |
| <b>Gasto mensal produção (MOD+CIF+MD)</b> | <b>R\$/mês</b>            | <b>592.800,00</b> | <b>528.342,71</b> | <b>607.000,00</b> | <b>601.350,39</b> | <b>607.000,00</b> | <b>628.982,82</b> |
| <b>Produção</b>                           | <b>dúzias de pares</b>    | <b>29.000</b>     | <b>22.469</b>     | <b>30.000</b>     | <b>28.054</b>     | <b>30.000</b>     | <b>31.732</b>     |
| <b>Custo Unitário de produção</b>         | <b>R\$/dúzia de pares</b> | <b>20,44</b>      | <b>23,51</b>      | <b>20,23</b>      | <b>21,44</b>      | <b>20,23</b>      | <b>19,82</b>      |
| MOD - custo de mão de obra direta         | R\$/dúzia de pares        | 1,93              | 2,86              | 1,87              | 1,73              | 1,87              | 1,89              |
| CIF - custo indireto de fabricação        | R\$/dúzia de pares        | 4,31              | 5,34              | 4,17              | 5,02              | 4,17              | 4,60              |
| MD - custo de materiais direto            | R\$/dúzia de pares        | 14,20             | 15,31             | 14,20             | 14,68             | 14,20             | 13,34             |
| <b>Demonstração do Resultado</b>          |                           |                   |                   |                   |                   |                   |                   |
| Receita - Faturamento                     | R\$                       | 1.186.403,63      | 908.824,00        | 1.190.931,23      | 1.038.204,00      | 1.110.557,65      | 1.102.796,00      |
| Devoluções                                | R\$                       | 11.864,04         | 14.757,00         | 11.909,31         | 15.897,00         | 11.105,58         | 4.572,00          |
| Impostos                                  | R\$                       | 177.960,54        | 148.411,00        | 178.639,68        | 169.409,00        | 166.583,65        | 184.382,00        |
| Receita líquida                           | R\$                       | 996.579,05        | 745.656,00        | 1.000.382,24      | 852.898,00        | 932.868,42        | 913.842,00        |
| <b>CPV - custo dos produtos vendidos</b>  | <b>R\$</b>                | <b>688.617,08</b> | <b>521.098,00</b> | <b>636.702,53</b> | <b>598.194,00</b> | <b>635.609,93</b> | <b>621.115,00</b> |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | <b>R\$</b>                | <b>327.961,97</b> | <b>224.558,00</b> | <b>363.679,70</b> | <b>254.704,00</b> | <b>297.258,49</b> | <b>292.727,00</b> |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | <b>%</b>                  | <b>32,91</b>      | <b>30,12</b>      | <b>36,35</b>      | <b>29,86</b>      | <b>31,86</b>      | <b>32,03</b>      |
| Preço de Venda                            | R\$/dúzia de pares        | 36,27             | 39,34             | 37,85             | 36,49             | 35,35             | 36,07             |

Fonte: Elaborado pelo autor

**Quadro 4 – Comparação entre o valor de Padrão e a média Real no período (janeiro a junho).**

| Descrição dos itens                       | Unidade                   | Total no período    |                     |                |
|---|---------------------------|---------------------|---------------------|----------------|
|   |                           | Padrão              | Real                | Variação       |
| <b>Vendas/Faturamento</b>                 |                           |                     |                     |                |
| Vendas planejadas                         | dúzias de pares           | 165.813             | 150.050             | -9,51%         |
| Produção real                             | dúzias de pares           | 166.396             | 151.399             | -9,01%         |
| <b>Faturamento</b>                        | <b>dúzias de pares</b>    | <b>165.813</b>      | <b>138.340</b>      | <b>-16,57%</b> |
| <b>Gasto da produção</b>                  |                           |                     |                     |                |
| MOD - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 320.000             | 324.573             | 1,43%          |
| CIF - folha de pagamento                  | R\$/mês                   | 737.000             | 728.864             | -1,10%         |
| MD - consumo                              | R\$/mês                   | 2.347.846           | 2.198.204           | -6,37%         |
| <b>Gasto mensal produção (MOD+CIF+MD)</b> | <b>R\$/mês</b>            | <b>3.404.846</b>    | <b>3.251.641</b>    | <b>-4,50%</b>  |
| <b>Produção real</b>                      | <b>dúzias de pares</b>    | <b>166.396</b>      | <b>151.399</b>      | <b>-9,01%</b>  |
| <b>Custo Unitário de produção</b>         | <b>R\$/dúzia de pares</b> | <b>20,47</b>        | <b>21,60</b>        | <b>5,51%</b>   |
| MOD - custo de mão de obra direta         | R\$/dúzia de pares        | 1,92                | 2,20                | 14,38%         |
| CIF - custo indireto de fabricação        | R\$/dúzia de pares        | 4,47                | 4,85                | 8,51%          |
| MD - custo de materiais direto            | R\$/dúzia de pares        | 14,08               | 14,56               | 3,35%          |
| <b>Demonstração do Resultado</b>          |                           |                     |                     |                |
| Receita - Faturamento                     | R\$/mês                   | 6.107.618,00        | 5.241.336,45        | -14,18%        |
| Devoluções                                | R\$/mês                   | 61.076,18           | 105.668,17          | 73,01%         |
| Impostos                                  | R\$/mês                   | 916.142,69          | 856.729,75          | -6,49%         |
| Receita líquida                           | R\$/mês                   | 5.130.399,13        | 4.278.938,53        | -16,60%        |
| <b>CPV - custo dos produtos vendidos</b>  | <b>R\$/mês</b>            | <b>3.410.332,25</b> | <b>2.973.184,65</b> | <b>-12,82%</b> |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | <b>R\$/mês</b>            | <b>1.739.669,15</b> | <b>1.084.117,21</b> | <b>-37,68%</b> |
| <b>Lucro Bruto</b>                        | <b>%</b>                  | <b>33,89</b>        | <b>30,36</b>        | <b>-10,41%</b> |
| Preço de Venda                            | R\$/dúzia de pares        | 36,91               | 37,51               | 1,62%          |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando os resultados referente ao quadro nº 4, entre os valores padrão e o valor médio real no período de janeiro a junho, podemos destacar:

1- Com relação a Vendas e Faturamento:

- A) Redução de 9,51% no volume de meias vendidas  
Previsão Vendas (Padrão): 165.813 dz de pares;  
Vendas Realizadas (Real): 150.050 dz de pares.

Análise: A redução no volume de meias vendidas vai comprometer os resultados da fábrica.

- B) Redução de 9,01% na produção real em relação ao planejado (padrão)  
Produção Prevista (Padrão): 166.396 dz de pares;  
Produção Realizada (Real): 151.399 dz de pares.

Análise: A fábrica produz em função do sistema *Kanban*, que tem a finalidade de reduzir os estoques de produtos em processo e acabado, ou seja, a produção produz de acordo com os *sku's* que são vendidos e expedidos, com um estoque mínimo de produtos acabados. Segue o resultado do período analisado:

- Vendas no período: 150.050 dz de pares;  
Produção no período: 151.399 dz de pares.

- C) Redução de 16,57% no volume de meias faturadas.  
Previsão Vendas (Padrão): 165.813 dz de pares;  
Faturamento Realizada (Real): 138.340 dz de pares.

Análise: Concentração de vendas nos últimos dias do mês, *mix* de vendas dos *sku's* acima do planejado e o *lead-time* da produção não foi possível atender as vendas realizadas no período, como é mostrado nos quadros 2 e 3, comparando as vendas reais x faturamento.

- Vendas (Real): 150.050 dz de pares;  
Faturamento (Real): 138.340 dz de pares

2- Com relação ao valor de gasto mensal da produção, redução de 4,5% assim distribuído:

- A) Aumento de 1,43% no gasto com a folha de pagamento da MOD.  
MOD (Padrão): 320.000 R\$/mês;  
MOD (Real): 324.573 R\$/mês.
- B) Redução de 1,10% no gasto com a folha de pagamento do CIF.  
CIF (Padrão): 737.000 R\$/mês;  
CIF (Real): 728.864 R\$/mês.
- C) Redução de 6,37% no gasto com o consumo com MD.  
MD (Padrão): 2.347.846 R\$/mês;  
MD (Real): 2.198.204 R\$/mês.

Análise: A estratégia de redução no custo com MD foi em função dos contratos de fornecimento de matéria prima realizados com os fornecedores da classe A da curva ABC.

3- Com relação ao custo unitário de produção, aumento de 5,51% assim distribuído:

A) Aumento de 14,38% no custo da MOD.

MOD (Padrão): 1,92 R\$/dúzia pares mês;

MOD (Real): 2,20 R\$/dúzia pares mês.

Análise: A fábrica estava balanceada para uma produção no período para 166.396 dz de pares, e produziu 151.399 dz de pares, acarretando assim um aumento no custo de MOD.

B) Aumento de 8,51% no custo do CIF.

CIF (Padrão): 4,47 R\$/R\$/dúzia pares mês;

CIF (Real): 4,85 R\$/dúzia pares mês.

Análise: A fábrica estava balanceada para uma produção no período para 166.396 dz de pares, e produziu 151.399 dz de pares, acarretando assim um aumento no custo CIF.

C) Aumento de 3,35% no custo com MOD.

MOD (Padrão): 14,08 R\$/dúzia pares mês;

MOD (Real): 14,56 R\$/dúzia pares mês.

Análise: Mesmo com a queda no volume de 9,51% no volume produzido, o custo praticamente não foi afetado em função da redução no custo da MD em 5,51%.

4- Com relação a Demonstração de Resultados pelo método de custeio por absorção no Período, redução de 10,41% no lucro bruto, assim distribuído:

A) Redução de 14,18% na receita do faturamento.

Receita (Padrão): 6.107.618,00 R\$/período;

Receita (Real): 5.241.336,45 R\$/período.

Análise: Redução de 16,57% no volume de meias faturadas.

B) Aumento de 73,01% no valor de meias devolvidas.

Devoluções (Padrão): 61.076,18 R\$/período;

Devoluções (Real): 105.668,17 R\$/período.

Análise: Acerto comercial entre os logistas e a empresa, com a finalidade de retirar a meias que saíram de linha.

C) Redução de 6,49% nos valores pagos com impostos.

Imposto (Padrão): 916.142,69 R\$/período;

Imposto (Real): 856.729,75 R\$/período.

Análise: Redução de 16,57% no volume de meias faturadas.

D) Redução de 12,82% no CPV.

CPV (Padrão): 3.410.332,25 R\$/período;

CPV (Real): 2.973.184,65 R\$/período.

Análise: Redução de 16,57% no volume de meias faturadas.

E) Redução de 10,41% no Lucro Bruto

Lucro Bruto (Padrão): 33,89 %

Lucro Bruto (Real): 30,36 %

Análise: Redução de 16,57% no volume de meias faturadas, e aumento de 3,35% no custo do MD, em função do MD representar 45,4 % no custo unitário padrão da produção.

5- Com relação a análise dos custos indiretos da produção, o resultado foi de 8,51% maior que o padrão. No quadro 5 foi detalhado todas as contas contábeis onde os gastos foram alocados no período de janeiro a junho.

**Quadro 5– Análise dos gastos indiretos de produção no período (janeiro a junho).**

| Descrição dos itens                    | Unidade        | Valor R\$<br>Padrão | Valores reais gastos em R\$ |                |                   |                   |                   |                   |                   |                  |
|--|----------------|---------------------|-----------------------------|----------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|------------------|
|  |                |                     | Média                       | Variação       | Junho             | Maior             | Abril             | Março             | Fevereiro         | Janeiro          |
| <b>Gasto indiretos na produção</b>     |                |                     |                             |                |                   |                   |                   |                   |                   |                  |
| MOI - gasto mão de obra indireta       | R\$/mês        | 22.000,00           | 18.649,61                   | -17,96%        | 23.817,13         | 16.628,14         | 22.785,57         | 19.036,19         | 14.913,99         | 14.716,62        |
| PJ - Serviços terceiros                | R\$/mês        | 5.000,00            | 7.185,00                    | 30,41%         | 9.935,32          | 5.558,95          | 10.023,17         | 2.437,00          | 11.555,54         | 3.600,00         |
| Depreciação                            | R\$/mês        | 16.700,00           | 17.461,42                   | 4,36%          | 20.207,40         | 17.379,02         | 16.818,35         | 17.378,97         | 15.697,24         | 17.287,53        |
| Material de consumo                    | R\$/mês        | 500,00              | 559,98                      | 10,71%         | 1.492,34          | 1.161,24          | 126,87            | 208,07            | 318,48            | 52,89            |
| Material sem controle estoque          | R\$/mês        | 1.350,00            | 1.208,45                    | -11,71%        | 1.921,11          | 1.460,49          | 901,80            | 1.103,41          | 939,32            | 924,59           |
| Variações de Estoque                   | R\$/mês        |                     | -262,00                     | 100,00%        | 299,25            | -159,43           | 70,98             | -293,54           | 359,42            | -1.848,66        |
| Viagens                                | R\$/mês        |                     | 162,31                      | 100,00%        | 59,40             |                   | 128,31            |                   |                   | 786,15           |
| Manutenção equip. escritório           | R\$/mês        |                     | 102,12                      | 100,00%        |                   |                   | 54,00             | 27,00             | 531,69            |                  |
| PF - Serviços terceiros                | R\$/mês        |                     | 156,67                      | 100,00%        |                   |                   |                   | 700,00            |                   | 240,00           |
| Manutenção instalações                 | R\$/mês        |                     | 1.122,92                    | 100,00%        |                   | 5.797,53          |                   | 700,00            |                   | 240,00           |
| Brindes                                | R\$/mês        |                     | 42,01                       | 100,00%        |                   |                   |                   |                   |                   | 252,06           |
| Condução                               | R\$/mês        |                     | 3,30                        | 100,00%        |                   | 19,80             |                   |                   |                   |                  |
| Serviços de Informática                | R\$/mês        |                     |                             |                |                   |                   |                   |                   |                   |                  |
| Bens duráveis                          | R\$/mês        |                     | 558,86                      | 100,00%        |                   |                   |                   | 3.141,18          | 211,95            |                  |
| Amortização                            | R\$/mês        | 2.900,00            | 2.896,62                    | -0,12%         | 2.880,62          | 2.976,64          | 2.880,62          | 2.976,64          | 2.688,58          | 2.976,64         |
| Fretes e Carretos                      | R\$/mês        | 300,00              | 747,84                      | 59,88%         | 45,37             | 294,25            | 105,71            | 99,57             | 176,14            | 3.765,99         |
| Material de expediente                 | R\$/mês        | 450,00              | 34,29                       |                |                   | 205,76            |                   |                   |                   |                  |
| Manutenção Maquinas                    | R\$/mês        | 19.000,00           | 17.145,96                   | -10,81%        | 15.333,42         | 15.294,40         | 16.707,64         | 14.880,90         | 23.945,08         | 16.714,33        |
| <b>Sub Total</b>                       | <b>R\$/mês</b> | <b>68.200,00</b>    | <b>67.775,36</b>            | <b>-0,63%</b>  | <b>75.991,36</b>  | <b>66.616,79</b>  | <b>70.603,02</b>  | <b>62.395,39</b>  | <b>71.337,43</b>  | <b>59.708,14</b> |
| <b>Gasto com Rateios</b>               |                |                     |                             |                |                   |                   |                   |                   |                   |                  |
| Rateio Administrativo                  | R\$/mês        | 56.633,75           | 52.506,58                   | -7,86%         | 62.627,47         | 69.716,20         | 58.868,09         | 44.453,09         | 43.413,10         | 35.961,55        |
| Rateio RH                              | R\$/mês        | 837,41              | 421,96                      | -98,46%        | 1.293,23          | 1.238,54          |                   |                   |                   |                  |
| Rateio CD-Centro de Distribuição       | R\$/mês        | 3.759,29            | 1.715,96                    | -119,08%       | 5.360,30          | 4.935,48          |                   |                   |                   |                  |
| Rateio CQ (Qualidade)                  | R\$/mês        | 3.759,29            | 2.975,35                    | -26,35%        | 472,86            | 416,49            | 3.731,25          | 4.382,72          | 4.594,86          | 4.253,91         |
| <b>Sub Total</b>                       | <b>R\$/mês</b> | <b>64.989,74</b>    | <b>57.619,86</b>            | <b>-12,79%</b> | <b>69.753,86</b>  | <b>76.306,71</b>  | <b>62.599,34</b>  | <b>48.835,81</b>  | <b>48.007,96</b>  | <b>40.215,46</b> |
| <b>Total Gastos Indiretos Produção</b> | <b>R\$/mês</b> | <b>133.189,74</b>   | <b>125.395,21</b>           | <b>-6,22%</b>  | <b>145.745,22</b> | <b>142.923,50</b> | <b>133.202,36</b> | <b>111.231,20</b> | <b>119.345,39</b> | <b>99.923,60</b> |

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando o quadro 5 dos gastos indiretos de produção no período, é possível afirmar que:

- Redução de 0,63% no Gasto Indireto da Produção.  
Gasto Indireto de Produção (Padrão): 68.200,00 R\$/período;  
Gasto Indireto de Produção (Média): 67.775,36 R\$/período.
- Redução de 12,79% nos gastos de rateio dos setores de apoio.  
Gasto com Rateio (Padrão): 64.989,74 R\$/período;  
Gasto com Rateio (Real): 57.619,86 R\$/período.

Análise: Apesar da redução em 6,22% no total de gastos indiretos da produção o resultado no custo indireto de produção cresceu 8,51% o que colaborou para a redução no lucro bruto em 10,41%.

Na seção seguinte tem como objetivo interpretar e analisar os dados obtidos, estabelecendo conexões com a literatura existente e refletindo sobre suas implicações teóricas e práticas, onde são exploradas as possíveis explicações para os resultados da pesquisa, buscando entender suas causas, significados e relevância no contexto do estudo.

## 5 DISCUSSÕES DOS RESULTADOS

O texto apresenta uma análise abrangente e detalhada sobre o desempenho operacional e financeiro de uma fábrica de meias localizada na Bahia. A seguir, uma discussão sobre os resultados apresentados, destacando os principais pontos, desafios e aprendizados possíveis, referente:

### 1. Contexto da Produção

A empresa comprova possuir um processo produtivo linear e bem delimitado, que inclui desde a fabricação das meias até as auditorias de qualidade e logística. A utilização do sistema *Kanban* é destacada como um diferencial para alinhamento de produção e demanda, estoques de estoque. No entanto, é claro que a sazonalidade das vendas e o lead-time da produção comprometeram o atendimento de algumas demandas, evidenciando a necessidade de ajustes no planejamento.

Oportunidade de melhoria: Embora o *Kanban* seja eficaz na redução de estoques ao alinhar produção e demanda, conforme Slack, Chambers e Johnston (2002) e Padoveze (2010), é importante adotar estratégias que aumentem a flexibilidade produtiva, especialmente durante períodos de alta demanda. Recomenda-se a inclusão de análises baseadas em simulações de vendas e produção para avaliar cenários futuros e aprimoramento do planejamento.

### 2. Vendas e Produção: Impactos na Receita e Faturamento

Houve uma queda significativa nas vendas (-9,51%), produção (-9,01%) e faturamento (-16,57%). A discrepância entre vendas realizadas e produtos faturados é um sinal claro de gargalos na capacidade produtiva e no alinhamento logístico. Esses fatores desenvolveram para a redução da receita e afetaram diretamente o lucro bruto (-10,41%).

Oportunidade de melhoria: Implementar um planejamento mais dinâmico para períodos de sazonalidade, com ajustes no lead-time e estratégias para melhorar a comunicação entre os setores de produção e vendas, mitigando problemas futuros, em função de gargalos na capacidade produtiva e na produtividade entre os setores de vendas e produção (Porter, 1999; Padoveze, 2010).

### 3. Custos de Produção

Os gastos mensais de produção caíram 4,5%, com destaque para a redução nos custos com matéria-prima direta (MD) (-6,37%), decorrente de contratos vantajosos com fornecedores estratégicos. Contudo, houve aumento nos custos unitários de mão de obra direta (MOD) (+14,38%) e custos indiretos de fabricação (CIF) (+8,51%) devido à subutilização da capacidade produtiva.

**Análise crítica:** O aumento nos custos unitários reflete um problema clássico de desalinhamento entre o volume de produção real e o planejado. O custo fixo foi diluído em um volume menor, impactando a eficiência em função da subutilização da capacidade produtiva (Horngren; Datar; Foster, 2004; Silva; Pontes; Portugal, 2016).

**Oportunidade de melhoria:** A adoção de ferramentas de simulação, como o método de custo variável, pode ajudar a entender melhor o impacto da variação de produção e passar essa informação aos gestores como ferramenta de decisão estratégica.

### 4. Lucro Bruto e Fatores Associados

A análise evidencia uma redução de 10,41% no lucro bruto, causada por fatores como: - Queda nas receitas (-14,18%); - Aumento das devoluções (+73,01%), resultado de decisões comerciais para retirar itens obsoletos do mercado; - Redução no CPV (-12,82%) acompanhando a queda no volume de faturamento.

**Análise crítica:** O aumento das devoluções, apesar de estratégico para reposicionar produtos no mercado, impactou na redução do lucro bruto. A decisão de retirar produtos obsoletos do mercado pode ser vista como uma estratégia comercial (Silva, 1999; Garrison; Noreen, Brewer, 2013).

**Oportunidade de melhoria:** Estratégias de promoção e gestão de estoques podem reduzir a necessidade de acordos comerciais, minimizando o impacto de devoluções.

### 5. Gastos Indiretos de Produção

A redução de 0,63% nos custos indiretos da produção e de 12,79% nos gastos de taxa das áreas de apoio destaca esforços da empresa para ajustar custos administrativos. No entanto, a representatividade desses cortes no resultado final foi limitada devido a outros aumentos (Visintin; Moreira, Andrean, 2014; Datz; Melo, Fernandes, 2004).

**Oportunidade de melhoria:** Ampliar a análise dos gastos indiretos com foco em possíveis otimizações no uso de recursos e automação de processos, de forma a maximizar a eficiência global.

### 6. Ponderações

No estudo mostra a importância de um planejamento alinhado às demandas do mercado e a necessidade de maior integração entre as áreas da empresa. Os desafios de sazonalidade, lead-time e desalinhamento entre produção e vendas são pontos centrais que devem ser incluídos em um plano de ação estratégica.

Na próxima seção, apresenta-se a conclusão, com o objetivo de fornecer uma visão abrangente dos resultados alcançados, destacando a relevância do estudo para o avanço do conhecimento na área investigada, além de propor sugestões para futuras pesquisas.

## 6 CONCLUSÃO

O estudo evidenciou a importância da contabilidade como uma ferramenta estratégica de gestão empresarial. Destaca-se o papel da apropriação dos custos no processo produtivo, a influência das áreas de apoio, como o setor administrativo, nossos custos de produção, e a relevância do setor de vendas para o alcance das metas financeiras estabelecidas.

As informações geradas pelos relatórios contábeis, com a apropriação de custos na produção por meio do sistema de custeio por absorção, e a aplicação da metodologia de trabalho baseada no kanban para programar a produção e reduzir os estoques de processos e produtos acabados, oferecem aos gestores uma visão estratégica. Esses dados auxiliam na compreensão dos custos, das estratégias de vendas e da contribuição para os resultados da empresa, com o objetivo de torná-la mais rentável e competitiva.

Este estudo, fundamentado nas análises dos dados contábeis, é relevante na medida em que os gestores utilizam essas informações para avaliar custos, vendas e lucro bruto, o que proporciona maior segurança nas decisões relacionadas à rentabilidade da fábrica. Assim, as análises contábeis se tornam um suporte essencial para a execução do planejamento estratégico.

### 6.1 Considerações

Os dados contábeis desempenham um papel fundamental no suporte à gestão e na tomada de decisões estratégicas, permitindo que a empresa alcance seus objetivos de lucratividade. Dentre as principais recomendações indicadas no estudo, destacamos:

#### I. Administração de Vendas

- Compreender detalhadamente o mercado de atuação.
- Monitorar o desempenho dos representantes de vendas em relação ao volume comercializado por mix de produtos, garantindo alinhamento ao planejamento efetuado.
- Fornecer informações ao setor de produção sobre os volumes necessários, considerando o mix de produtos e a relação custo-volume-lucro.

#### II. Administração da Fábrica

- Ajustar os gastos com mão de obra direta (MOD), mão de obra indireta (MOI) e custos indiretos de fabricação (CIF), conforme os volumes de produção e o mix de produto.
- Desenvolver planos de ação voltados ao cumprimento do planejamento estratégico para o cumprimento dos objetivos da fábrica.
- Implementar programas que aumentem a produtividade, como o *Lean Manufacturing*.

#### III. Administração da Empresa

- Continuar o processo de ajuste de gastos gerais para minimizar os o impacto nos rateios da produção do custo dos produtos fabricados.

No contexto competitivo em que a empresa opera, além das informações de custos, outros fatores exercem influência significativa sobre as decisões de gestão. Entre eles, destacam-se: a concorrência, as questões mercadológicas, o segmento de atuação, o fluxo de caixa, os pagamentos do capital, a participação no mercado, a demanda pelos produtos e os

fatores restritivos. Todos esses elementos devem ser considerados no planejamento estratégico para aumentar a competitividade da empresa.

O método adotado neste estudo permitiu uma análise detalhada e fundamentada, respondendo à questão da proposta de pesquisa: Como os dados da contabilidade podem auxiliar os gestores na tomada de decisões?

## 6.2 Propostas para Trabalhos Futuros

Sugere-se, para trabalhos futuros, a demonstração de resultados por meio do método do custeio variável. Embora não seja aceito pelas autoridades tributárias, esse sistema permite que os gestores utilizem os custos como uma ferramenta de decisão para:

- Identificação de produtos com maior contribuição
- Definição de estratégias para incentivos ou redução de vendas de determinados produtos.
- Determinação de preço mínimo de vendas em casos especiais.
- Decisões entre fabricar ou comprar.

## REFERÊNCIAS

BORINELLI, M. L.; BEUREN, I. M.; GUERREIRO, R. Os sistemas de acumulação de custos em organizações de serviços: um estudo de caso em uma entidade hospitalar. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 10., 2003, Guarapari. **Anais [...]** Guarapari: ES, 2003.

CANELLA, C. J.; SANTOS, R. M. dos; COGAN, S. Contabilidade enxuta: uma alternativa à contabilidade tradicional. *In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS*, 2., 2011, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: RJ, 2011.

CONTADOR, J. C. **Gestão de operações**: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa. 1. ed. São Paulo: Edgard Blucher, 1997.

DATZ, D.; MELO, A. C. S.; FERNANDES, E. Mapeamento de processos como instrumento de apoio à implementação do custeio baseado em atividades nas organizações. *In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO*, 24., 2004, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: SC, 2004.

FIORIN, I.; BARCELLOS, S. S.; VALLIM, C. R. Gestão de custos através da análise CVL: um estudo de caso em uma agroindústria de laticínios. *In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS*, 21., 2014, Natal. **Anais [...]**. Natal: RN, 2014.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

HEDEKER, D.; GIBBONS, R. D. **Longitudinal data analysis**. Hoboken: John Wiley & Sons, 2006.



HORNGREN, C. T. **Contabilidade de custos**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

JIAMBALVO, J. **Contabilidade gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

KARLSSON, C.; AHLSTROM, P. Change process towards lean production: the role of the remuneration system. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 15, n. 1, p. 80-99, 1995.

LORENZETTI, M.; MOTTA, M. E. V.; FERNANDES, A. M.; CAMARGO, M. E.; BIZOTTO, B. L. S. Contabilidade de custos: viabilidade econômico-financeira de implantação de uma nova linha de produtos. *In*: MOSTRA DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, PÓS-GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO, 17., 2017, Caxias do Sul. **Anais [...]** Caxias do Sul: RS, 2017. Disponível em: <https://www.ucs.br/etc/conferencias/index.php/mostraucsppga/xviiostrappga/paper/viewFile/5572/1832>. Acesso em: 29 jun. 2020.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MEGLIORINI, E. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001.

MENARD, S. **Handbook of longitudinal research: design, measurements and analysis**. San Diego: Academic Press, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Planejamento orçamentário**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PORTER, M. **Competição: on competition: estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

RAMIRES, D. R. Construindo uma vantagem competitiva na elaboração dos custos dos produtos. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. **Anais [...]** Porto Seguro, 2004.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade de custos fácil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SILVA, C. L. da. Gestão estratégica de custos: o custo meta na cadeia de valor. **FAE**, v. 2, n. 2, p. 17-26, Curitiba, 1999.

SILVA, E. G.; PONTES, F. A.; PORTUGAL, G. T. Custo padrão: um estudo bibliográfico. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI (GeCont)**, v. 3, n. 2, p. 52-70, Floriano, 2016.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da produção**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SOUSA, C. M. M. G. de; GIL, E. P.; SANTANA, L. C. de. Custeio por absorção como instrumento de informação gerencial no ramo hospitalar. **Caderno de Administração: Revista do Departamento de Administração da FEA (CAD)**, v. 9, n. 1, p. 75-84, São Paulo, 2015.

VICECONTI, P. E. V. e NEVES, S. das. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. 9. ed. São Paulo: Frase, 2010.

VIEIRA, E. P.; MACIEL, E. R.; RIBAS, M. A. A relevância da gestão de custos e sua efetividade no sistema de informações contábil gerencial. **ConTexto - contabilidade em texto**, Porto Alegre, v. 9, n. 16, 2009. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/ConTexto/article/view/11703> . Acesso em: 10 jul. 2022.

VISINTIN, A.; MOREIRA, K. R.; ANDREAN, V. A utilização da contabilidade de custos para a formação do preço de venda em um micro e pequena empresa. **Revista de Ciência Gerenciais**, v. 16, n. 24, p. 87-106, 2014.

VOSS, C.; TSIKRIKTSIS, N.; FROHLICH, M. Case research in operations management. **International Journal of Operations and Production Management**, v. 22, n. 2, p. 15-219, 2002.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

## AGRADECIMENTO

Agradeço a Deus pela vida que me concedeu e à minha esposa, que sempre esteve ao meu lado, me apoiando e incentivando a superar os desafios que a vida me trouxe.

## Sobre o Autor

---

### <sup>i</sup> Edson Bassi



Graduado em Engenharia Mecânica pela Unicamp-Universidade de Campinas (1981); Pós-graduação em Gestão Empresarial pela FACCEBA-Faculdade de Ciências Econômicas da Bahia (2003); Mestre em Engenharia de Produção pela UNIARA-Universidade de Araraquara (2018). Experiência de 35 anos na liderança da área industrial, e 5 anos como docente nas áreas de engenharia e administração. Atualmente como consultor de tecnologia I no SENAI. <https://orcid.org/0009-0009-4654-0268>