

APLICAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTEIO META ÀS EMPRESAS DO SETOR FACCIONISTA DE COSTURA: UM ESTUDO DE CASO

Valdecir Knuth

Resumo:

A indústria têxtil é um forte elo do desenvolvimento econômico e várias empresas do ramo surgiram desde a época da colonização germânica. Dessas empresas, várias se extinguíram e outras permaneceram no mercado, assim como também surgiram diversas outras de menor porte, que contribuem para o desenvolvimento econômico. Com a concorrência e a pequena estrutura para a produção dos artigos têxteis, muitas empresas faccionistas de costura encontram dificuldades para se manterem no mercado, e um dos problemas encontrados é a avaliação inadequada dos custos dos seus produtos. Através desta pesquisa foram identificadas as etapas da produção de acordo com as atividades geradoras. Através destas informações, identificou-se de que forma o sistema de Custeio-Meta pode ser aplicado às empresas do setor faccionista de costura - com o auxílio do sistema de custeio ABC - contribuindo desta forma para o planejamento das atividades no processo produtivo e de apoio administrativo. Desta forma, as atividades geradoras dos produtos podem ser planejadas nas empresas faccionistas de costura, possibilitando a redução estratégica dos custos e adequando-os aos preços praticados, buscando atingir o lucro desejado e manter a empresa economicamente viável no mercado onde atua.

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

Aplicação do sistema de custeio meta às empresas do setor faccionista de costura: um estudo de caso

Valdecir Knuth (Universidade Regional de Blumenau – Brasil) valdecir.knuth@terra.com.br

Jorge Ribeiro de Toledo Filho (Universidade Regional de Blumenau - Brasil)
proftoledo@sigmanet.com.br

RESUMO

A indústria têxtil é um forte elo do desenvolvimento econômico e várias empresas do ramo surgiram desde a época da colonização germânica. Dessas empresas, várias se extinguíram e outras permaneceram no mercado, assim como também surgiram diversas outras de menor porte, que contribuem para o desenvolvimento econômico. Com a concorrência e a pequena estrutura para a produção dos artigos têxteis, muitas empresas faccionistas de costura encontram dificuldades para se manterem no mercado, e um dos problemas encontrados é a avaliação inadequada dos custos dos seus produtos. Através desta pesquisa foram identificadas as etapas da produção de acordo com as atividades geradoras. Através destas informações, identificou-se de que forma o sistema de Custeio-Meta pode ser aplicado às empresas do setor faccionista de costura - com o auxílio do sistema de custeio ABC - contribuindo desta forma para o planejamento das atividades no processo produtivo e de apoio administrativo. Desta forma, as atividades geradoras dos produtos podem ser planejadas nas empresas faccionistas de costura, possibilitando a redução estratégica dos custos e adequando-os aos preços praticados, buscando atingir o lucro desejado e manter a empresa economicamente viável no mercado onde atua.

Palavras-chave: Custo meta; empresas faccionistas de costura; indústria têxtil.

Área Temática: Gestão Estratégica de Custos.

1 INTRODUÇÃO

O mercado está relacionado com a qualidade dos produtos e um dos fatores que influenciam a capacidade de compra do mesmo é o preço. Embora esses mercados adquiram diversos tipos de produtos; desde alimentos, veículos de transporte, veículos de carga, dentre outros; também consomem artigos de vestuário.

O tema da pesquisa busca verificar como se aplica o sistema de custeio-meta à empresas do setor faccionista de costura. Este tema foi desenvolvido através de um estudo de caso em uma empresa do setor faccionista de costura para verificar de que forma este método de custeio pode ser implantado, podendo servir como ferramenta para a redução estratégica dos custos e atingir o custo ideal para não incorrer na sua inviabilidade econômica.

Esta pesquisa teve como objetivo investigar a aplicação do sistema de Custeio Meta a empresas do setor faccionista de costura através de um estudo de caso.

2 METODOLOGIA

Nesta pesquisa partiu-se de um estudo de caso na empresa do ramo faccionista de costura, sob a denominação de VANBEL Confecções Ltda., para verificar se o Custeio Meta pode ser aplicado a outras empresas do ramo faccionista de costura como método de custeio para fins gerenciais.

A delimitação do universo desta pesquisa é o conjunto das etapas produtivas na confecção na empresa VANBEL Confecções Ltda., localizada na Rua São Vicente, número 195, Bairro João Paulo II no município de Indaial (área de abrangência da região de Blumenau-SC).

Utilizou-se como amostra para a pesquisa, uma calça feminina simples (tamanho 42), que proporcionou informações suficientes para verificar a viabilidade de implantação do Método de Custeio Meta associado ao Método de Custeio ABC para as empresas do ramo faccionista de costura.

O Estudo de Caso, permite apurar o resultado dos custos dos produtos, com enfoque à calça feminina, da empresa VANBEL Confecções Ltda., apurado pelo atual sistema de custeio por absorção, sistema de custeio ABC e o sistema de custo-meta (este último com ênfase no sistema e custeio ABC, para a adequação ao processo do planejamento da produção)

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este estudo de caso foi formatado de acordo com a pesquisa secundária sobre o setor faccionista da área têxtil e foi tomado como objeto de estudo uma empresa deste ramo de atividade, no município de Indaial, envolvendo as seguintes premissas:

- a) Foram identificados os processos, as atividades e os direcionadores de custos;
- b) Foi fundamentada no método de Custeio Meta associada ao método de Custeio ABC;
- c) Foi fundamentado no planejamento do lucro, através do ROI (retorno sobre investimentos).

Todas as informações referentes aos processos e atividades, bem como os valores dos custos e despesas apresentadas neste capítulo referem-se à empresa objeto desta pesquisa foram baseadas nas operações fabris durante o período do mês de junho de 2004.

3.1 Identificação dos processos e atividades

Para identificar os processos e atividades, buscou-se em Boivert (1999, p. 62) sua contribuição de que a melhor forma de se identificar esses processos, é partir da atividade mais abrangente para as menores, que segundo esta metodologia, consiste em:

1. definir os principais processos da empresa;
2. segmentar os processos em atividades de primeiro nível;
3. segmentar estas últimas em atividades de segundo nível;
4. segmentar estas últimas em atividades de terceiro nível etc.

Através da figura 1, observa-se o conjunto dos principais processos.

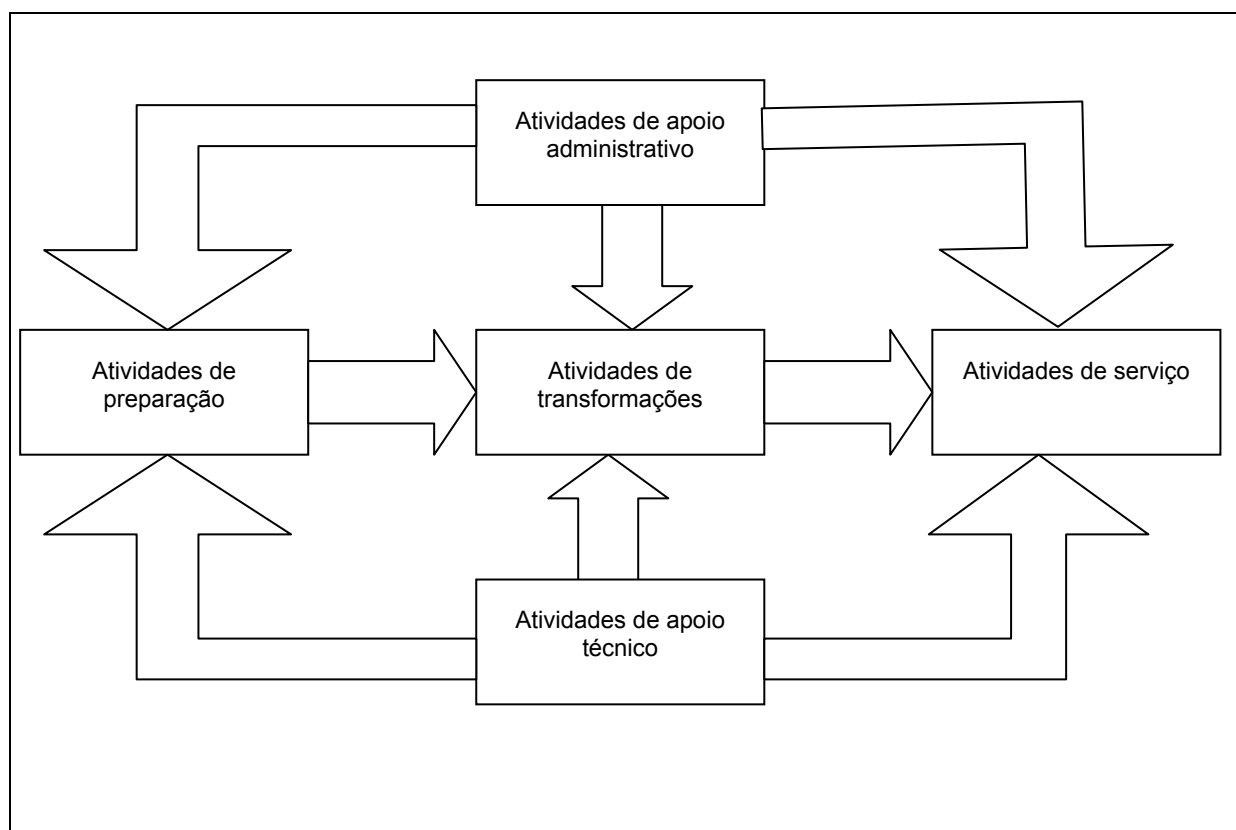


Figura 1 - Referência conceitual utilizada para descrever a atividade de uma empresa

Fonte: Boisvert (1999, p. 63)

Os processos e atividades da empresa foram identificadas através da observação e entrevista direta com os 5 (cinco) membros da mesma.

3.1.1 Processos

Esse item do trabalho aborda os processos das atividades nas empresas faccionistas.

Segundo Boisvert (1999, p. 56): “[...] processo é visto como um conjunto de atividades ligadas entre si por uma relação fornecedor-cliente”.

Por sua vez, Martins e Laugení (2002, p. 321), entendem “como um processo o percurso realizado por um material desde que entra na empresa até que dela sai com um grau determinado de transformação”.

Com as contribuições dos autores acima, entende-se que processo vêm a ser a atividade principal que agrega outras atividades destinadas à geração do produto final. O produto final é o serviço prestado na confecção dos tecidos na área têxtil.

Na empresa pesquisada, foram identificados dois principais processos:

- a) Processo primário → Produção de vestuário (neste processo, a empresa agrega todas as atividades inerentes ao processo produtivo para a confecção do vestuário).
- b) Processo secundário → Gestão administrativa (neste processo, a empresa agrega atividades ao seu gerenciamento. Essas atividades são desenvolvidas pelo proprietário da empresa).

3.1.2 Descrição das atividades

As atividades que integram os processos da empresa deste estudo de caso, foram identificadas conforme segue o quadro 1:

Processos		Atividades
Processo Primário	1 Produção do vestuário	1.1 Recebimento do lote de infesto
		1.2 Abertura do infesto
		1.3 Separação por tamanho
		1.4 Limpeza da parte frontal
		1.5 Limpeza da parte traseira
		1.6 Colocação do zíper frontal
		1.7 Costura da parte frontal da calça
		1.8 Costura da parte traseira da calça
		1.9 Costura do gancho traseiro
		1.10 Costura das laterais externas
		1.11 Aplicação da “pence”
		1.12 Aplicação do cóis
		1.13 Aplicação da etiqueta de composição
		1.14 Limpeza da bainha.
		1.15 Costura da bainha/barra.
		1.16 Revisão da qualidade.
		1.17 Empacotamento das peças (embalagem)
Processos Secundários	2 Gestão administrativa	2.1 Administrar a empresa 2.2 Realizar o planejamento da empresa
	3 Apoio administrativo	2.1 Executar atividades administrativas e financeiras
		2.2 Comprar e armazenar materiais de suporte à produção
		2.3 Efetuar manutenção das máquinas e equipamentos
		2.4 Efetuar transportes
		2.5 Administrar recursos humanos (da família)

Fonte: Vanbel Confecções Ltda (2004)

Quadro 1: Descrição dos Processos e Atividades

Essas atividades geradoras permitem a identificação dos direcionadores de custos para a empresa Vanbel Confecções Ltda.

A divisão dos processos em primário e secundário corrobora com Vasconcelos (1999, p. 37) “No que diz respeito à atividades desenvolvidas pela IFES, existem, portanto, dois subsistemas interagindo: o Subsistema Central e o Subsistema Produtivo”.

As atividades relacionadas aos processos identificados na empresa pesquisada, possuem as seguintes características, no Processo Primário (Produção do Vestuário):

- 1) Recebimento do lote de infesto: é a atividade onde emprega-se um funcionário para organizar e direcionar o recebimento do lote de infesto (conjunto de peças talhadas);
- 2) Abertura do infesto: o mesmo funcionário que desenvolve a atividade anterior, está alocado para a atividade da abertura do infesto, que apesar de ser uma atividade simples, ela demanda de técnicas para evitar o rompimento ou desfiação do tecido, pois o lote de peças talhadas não possuem acabamento de costura;
- 3) Separação por tamanho: estas tarefas estão vinculadas à separação das peças por tamanho, pois o infesto encontra-se em fardos com os tamanhos das peças misturadas entre si;
- 4) Limpeza da parte frontal: após a separação das peças por tamanho, a tarefa de limpeza da parte frontal da peça (calça feminina), esta limpeza é realizada com a máquina Overlock, para a retirada das sobras dos fios nas laterais das peças (evitando a desfiação da peça);
- 5) Limpeza da parte traseira: após a separação das peças por tamanho, a tarefa de limpeza da parte traseira da peça (calça feminina), esta limpeza também é realizada com a máquina Overlock, para a retirada das sobras dos fios nas laterais das peças (evitando a desfiação da peça);
- 6) Colocação do zíper frontal: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Reta, para a aplicação do zíper na parte frontal da peça;
- 7) Costura da parte frontal da calça: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Interlock, para a junção das partes internas (lado esquerdo e direito) da calça;
- 8) Costura da parte traseira da calça: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Interlock, para a junção das partes internas (lado esquerdo e direito) da calça;
- 9) Costura do gancho traseiro: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Interlock, para a junção do gancho traseiro da calça;
- 10) Costura das laterais externas: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Interlock, para a costura (junção) das laterais externas (lado esquerdo e direito) da calça;
- 11) Aplicação da “pence”: Esta atividade é realizada com a máquina de costura reta, para a aplicação do “pence” (as dobras sanfonadas ao lado dos bolsos dianteiros)
- 12) Aplicação do “cós”: Esta atividade é realizada com a máquina de costura reta, para a aplicação do “cós” (é a tira de tecido onde são fixadas as presilhas para o cinto, mas em função da produção estar sendo analisada em um modelo de calça feminina simples as presilhas para o cinto não são aplicadas para este modelo);
- 13) Aplicação da etiqueta de composição: Esta atividade é realizada com a máquina de costura reta, para a aplicação da “etiqueta de composição” (é a parte do tecido onde consta a composição do material da peça costurada, como poliéster, nylon, etc. Nesta etiqueta de composição também constam as instruções para lavagem e serviço de passadeira da peça);
- 14) Limpeza da bainha: Esta atividade é realizada com a máquina de costura Overlock, para a retirada das sobras dos fios na bainha das pernas (lado esquerdo e lado direito da calça);
- 15) Costura da bainha (Barra): Esta atividade é realizada com a Máquina de Costura Reta, para a aplicação da costura na bainha (barra) da calça, com a finalidade de aplicar o acabamento;

- 16) Revisão da qualidade: Esta é a etapa final do processo produtivo, onde são realizadas as revisões da qualidade das peças produzidas.
- 17) Empacotamento das peças (Embalagem): Nesta etapa da atividade, as peças prontas e revisadas são empacotadas em sacos plásticos de 100 litros para o devido acondicionamento e proteção para o transporte e chegada das mesmas ao seu destino final;
- 19) Administrar a empresa: Esta atividade têm por premissa a gestão da empresa, voltada a dinamizar o fluxo dos recursos financeiros, materiais, dentre outros.
- 20) Realizar o planejamento da empresa: O planejamento encontra-se focado em adequar o fornecimento de serviços para outras empresas contratantes.
- 21) Executar atividades administrativas e financeiras: Esta atividade visa promover os serviços de operacionalização das cobranças e pagamentos da empresa.
- 22) Comprar e armazenar materiais de suporte à produção: Encontra-se nesta atividade, os contatos de fornecedores de matéria-prima (carretéis de linha para costura, não fornecidos pelos contratantes dos serviços) e materiais de suprimentos para as máquinas de costura (diversos jogos de agulhas).
- 23) Efetuar manutenção das máquinas e equipamentos: Esta atividade visa apoiar a manutenção de máquinas e equipamentos através de funcionários devidamente treinados. Em virtude da empresa objeto deste estudo ser de porte pequeno, o próprio dia-a-dia nas atividades proporciona o devido treinamento em manutenções básicas, evitando a “parada de produção” até a vinda de um técnico especializado.
- 24) Efetuar transporte: Esta é a etapa da atividade que é realizada juntamente com o serviço de apoio administrativo, pois no momento do despacho das peças (realizada em um veículo Fiat UNO Furgão da empresa) é também realizado o serviço de cunho administrativo externo (serviços de bancos, dentre outras).
- 25) Administrar recursos humanos (da família): Essa atividade visa promover a capacitação e integração do pessoal empregado de acordo com as atividades e remunerações.
- Esses direcionadores de custos foram identificados de acordo com as operações da empresa objeto de estudo.

3.1.3 Direcionadores das atividades

Os direcionadores de custos da empresa Vanbel Confecções Ltda, de acordo com as atividades identificadas decompõem-se da seguinte forma, para a fabricação da calça feminina de tamanho 42.

Essas atividades foram obtidas através da observação direta intensiva, onde foram identificadas de acordo com o desenvolvimento das operações produtivas e administrativas da empresa.

Primeiramente foram identificados os direcionadores das atividades no processo primário, ou seja, na área da produção das peças, desde o recebimento dos lotes de produção até a revisão da qualidade.

O quadro a seguir representa as atividades geradoras e os direcionadores dos custos da amostra da pesquisa, que é a calça feminina tamanho 42.

ATIVIDADES GERADORAS	DIRECIONADOR
1ª Etapa: Recebimento do lote de infesto.	Número de lotes
2ª Etapa: Abertura do infesto.	Número de peças
3ª Etapa: Separação por tamanho	Número de peças
4ª Etapa: Limpeza da parte frontal.	Número de peças
5ª Etapa: Limpeza da parte traseira.	Número de peças
6ª Etapa: Colocação do zíper frontal.	Número de horas
7ª Etapa: Costura da parte frontal da calça (parte interna)	Número de peças
8ª Etapa: Costura da parte traseira da calça (parte interna)	Número de peças
9ª Etapa: Costura do gancho traseiro.	Número de horas
10ª Etapa: Costura das laterais externas.	Número de horas
11ª Etapa: Aplicação da “pence”.	Número de horas
12ª Etapa: Aplicação do cóis	Número de horas
13ª Etapa: Aplicação da etiqueta de composição.	Número de horas
14ª Etapa: Limpeza da bainha.	Número de peças
15ª Etapa: Costura da bainha/barra.	Número de peças
16ª Etapa: Revisão da qualidade.	Número de lotes
17ª Etapa: Empacotamento das peças (embalagens)	Número de lotes

Quadro 2: Direcionadores das atividades – processo primário

Para as atividades dos processos secundários de apoio e gestão administrativa, seus direcionadores estão distribuídos conforme quadro abaixo.

ATIVIDADES GERADORAS	DIRECIONADOR
----------------------	--------------

1ª - Administrar a empresa	% de tempo
2ª - Realizar o planejamento da empresa	% de tempo
3ª - Executar atividades administrativas e financeiras	% de tempo
4ª - Comprar e armazenar materiais de suporte à produção	% de tempo
5ª - Efetuar manutenção das máquinas e equipamentos	% de tempo
6ª - Efetuar transportes	Quilômetros rodados.
7ª Administrar recursos humanos (a família)	% de tempo

Quadro 3: Direcionadores das atividades – processo secundário

Necessitou-se observar e relacionar o volume das operações existentes no processo produtivo. Os volumes dos direcionadores das atividades primárias estão decompostos de forma a seguir:

ATIVIDADES GERADORAS	DIRECIONADORES	VOLUME
1ª Etapa: Recebimento do lote de infesto.	Número de Lotes	15
2ª Etapa: Abertura do infesto.	Número de Peças	500
3ª Etapa: Separação por tamanho	Número de Peças	500
4ª Etapa: Limpeza da parte frontal.	Número de Peças	500
5ª Etapa: Limpeza da parte traseira.	Número de Peças	500
6ª Etapa: Colocação do zíper frontal.	Número de horas	1162
7ª Etapa: Costura da parte frontal da calça.	Número de Peças	500
8ª Etapa: Costura da parte traseira da calça.	Número de Peças	500
9ª Etapa: Costura do gancho traseiro.	Número de horas	1162
10ª Etapa: Costura das laterais externas.	Número de horas	1162
11ª Etapa: Aplicação da “pence”.	Número de horas	1162
12ª Etapa: Aplicação do cós	Número de horas	1162
13ª Etapa: Aplicação da Etiqueta de composição.	Número de horas	1162
14ª Etapa: Limpeza da bainha.	Número de Peças	500
15ª Etapa: Costura da bainha/barra.	Número de Peças	500
16ª Etapa: Revisão da qualidade.	Número de Lotes	15
17ª Etapa: Empacotamento das peças (embalagens)	Número de Lotes	15

Fonte: Vanbel Confeções Ltda (2004).

Tabela 1: Volume dos direcionadores das atividades primárias (calça feminina).

Assim como na tabela anterior, também foi necessário observar e relacionar o volume das operações existentes nas atividades secundárias da empresa pesquisada.

Os volumes das atividades secundárias (Apoio e Gestão Administrativo) estão desdobradas conforme a tabela 2 a seguir:

ATIVIDADES GERADORAS	DIRECIONADORES	VOLUME
1ª - Administrar a empresa	% de tempo estimado	25,00%
2ª - Realizar o planejamento da empresa	% de tempo estimado	20,00%
3ª - Executar atividades administrativas e financeiras	% de tempo estimado	30,00%
4ª - Comprar e armazenar materiais de suporte à	% de tempo estimado	5,00%
5ª - Efetuar Manutenção das máquinas e equipamentos	% de tempo estimado	10,00%
6ª - Efetuar transportes	Kilômetros rodados estimado	100000,00%
7ª Administrar recursos humanos (a família)	% de tempo estimado	10,00%

Tabela 2: Volume dos direcionadores das atividades secundárias.

O volume das atividades secundárias representa os percentuais em tempo consumido e a quilometragem realizada durante o mês de junho de 2004, para a execução das tarefas inerentes ao apoio e gestão administrativo.

3.2 Sistema de custeio ABC na empresa faccionista de costura

O Sistema de Custeio ABC permite identificar quais são as atividades que agregam ou não valor ao produto.

A amostra pesquisada foi a calça feminina simples, tamanho 42, que é a base para a identificação das atividades.

Basicamente a empresa não consome matéria-prima (o tecido), pois o mesmo é fornecido pela empresa contratante dos seus serviços

O custo das atividades do processo primário na produção da calça feminina - tamanho 42 - é de R\$ 1,22.

A etapa seguinte se refere à apuração dos custos das atividades do processo secundário (atividades de apoio e gestão administrativa).

Os custos das atividades do processo secundário foram apurados de acordo com o volume da produção da peça em amostragem, que foram de 500 unidades produzidas durante o mês de junho.

Os custos indiretos da produção da empresa representaram durante o período apurado a ordem de R\$ 2.260,00 e as despesas gerais e administrativas representaram a ordem de R\$ 470,00.

Os custos das atividades dos processos secundários foram apurados em R\$ 1,97 pelo sistema de Custeio ABC.

Desta forma, ao apurar os custos dos produtos por esse sistema de custeio, identificando as atividades geradoras, foram apurados os custos das atividades do processo primário e secundário como seguem:

- a) Custo das atividades do processo primário (calça feminina simples, tamanho 42): R\$ 1,22
- b) Custo das atividades do processo secundário (calça feminina simples, tamanho 42): R\$ 1,97

c) Total dos custos pelo sistema de custeio ABC, para a calça feminina simples (tamanho 42): R\$ 3,19.

O sistema de custeio ABC permite identificar as atividades geradoras da produção da empresa Vanbel Confeccões Ltda, e com os resultados apurados, têm-se a seguinte comparação:

→ Sistema de Custeio por Absorção: Custo R\$ 2,09

→ Sistema de Custeio ABC: Custo R\$ 3,19

Através do comparativo anterior, o índice de atividades geradoras ao produto utilizado como amostragem da pesquisa, representa que existe um maior índice de atividades voltadas à essa produção.

Comparando com o Sistema de Custeio por Absorção, houve a identificação de maiores custos em torno de 52,63%. Isso indica que a taxa de absorção utilizada para a apuração do Custo por Absorção não representa a realidade conforme as suas atividades geradoras.

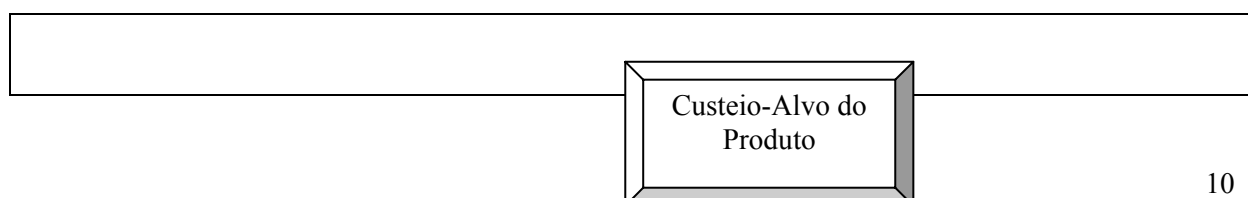
Por sua vez, o sistema de Custeio ABC permite identificar atividades que poderão não estar agregando valor ao produto e através da identificação e o planejamento das atividades é possível utilizar esta ferramenta para o sistema de Custo-Meta, como abordado no item 3.4 desta pesquisa.

3.3 Sistema de custeio-meta na empresa faccionista de costura

Nesta etapa da pesquisa é elaborado um modelo conceitual de gestão baseado no sistema de custo-meta, correlacionado com os conceitos do sistema de custeio-ABC, pois de acordo com o planejamento do processo produtivo que antecipa a produção de fato, torna-se possível identificar as atividades geradoras dos produtos nas empresas faccionistas de costura e eliminando os desperdícios, atinge-se o custo desejado, não comprometendo a margem de lucro da empresa.

Como o preço-alvo de mercado é o que determina o lucro máximo a ser atingido, para as empresas do setor faccionista (empresas que prestam serviços de costura) os conceitos do sistema ABC utilizados juntamente com o sistema de custeio-alvo contribuem para a construção deste modelo conceitual de gestão.

De acordo com a figura 2, a redução estratégica está concentrada nas atividades geradoras do produto (calça feminina simples, tamanho 42).



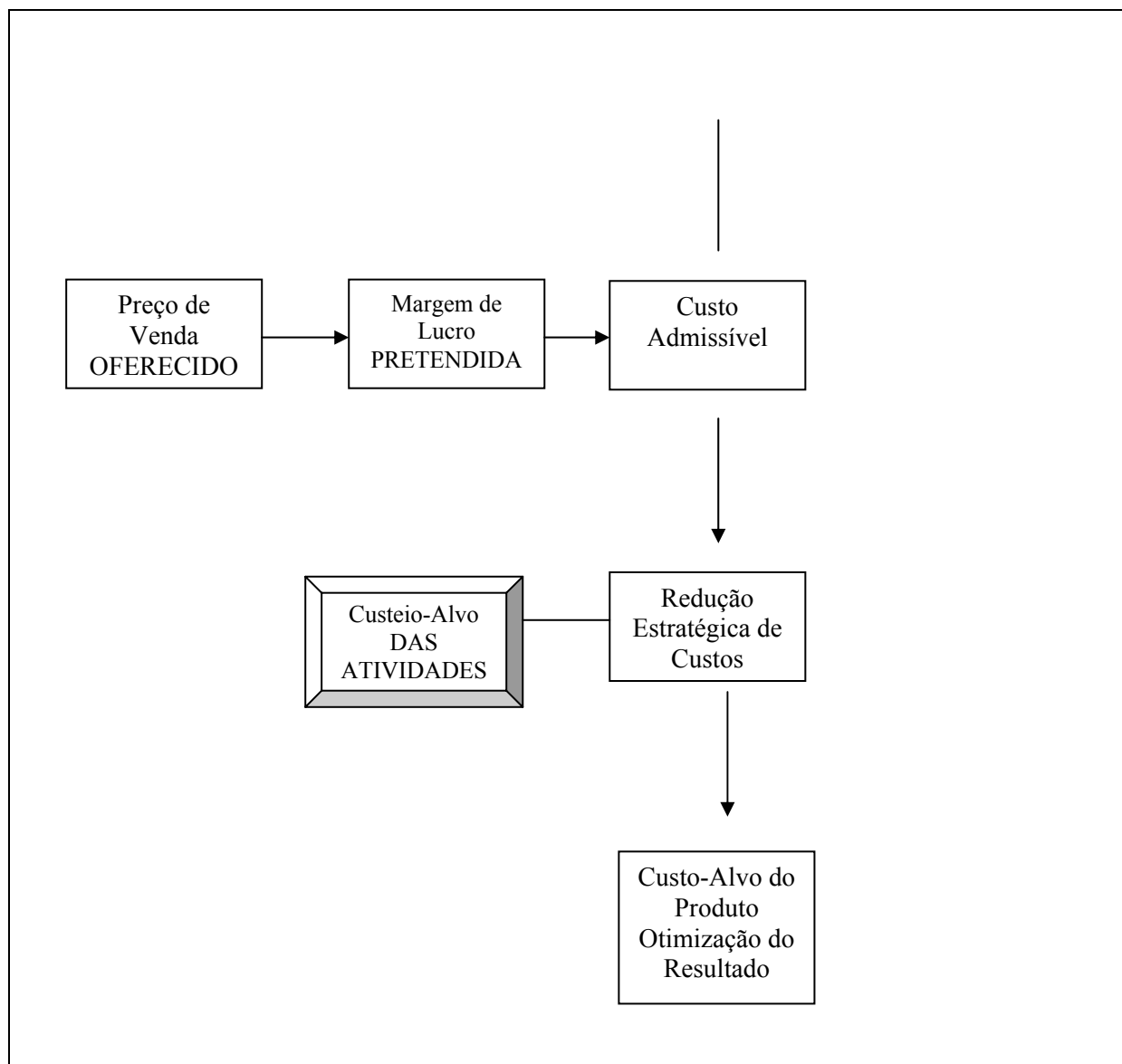


Figura 2 – Processo do sistema de custeio-meta na empresa faccionista de costura

Fonte: Adaptado de Cooper e Slagmulder (2000 apud PEREIRA, 2003, p. 79)

Como a margem de lucro pretendida que é apurada de acordo com o retorno desejado (em 1,5% ao mês) sobre o investimento de R\$ 40.000,00 realizado na empresa, conforme abordagem nesta pesquisa.

O planejamento das atividades envolve àquelas inerentes à amostragem da pesquisa, de acordo com o levantamento das atividades primárias e secundárias e após várias reuniões com os proprietários da empresa, foram identificadas atividades no processo produtivo que não estão agregando valor aos produtos.

Essas atividades estão representadas nas etapas 02 (Abertura do Infesto e separação por tamanhos) e 03 (numeração das peças).

Essas duas etapas na fase inicial do planejamento da produção poderão ser eliminadas. A forma da sua eliminação é o contato com o fornecedor dos materiais para a costura. Na

origem, o fornecedor ao talhar as peças por determinados tamanhos também poderá confeccionar os lotes de infesto de acordo com os tamanhos das peças e a redução dos custos das atividades para a calça feminina de tamanho 42 torna-se significativa.

A reorganização, de acordo com o planejamento das etapas iniciais do processo produtivo, proporciona um custo unitário das atividades do processo primário na produção da calça feminina - tamanho 42 – em R\$ 1,18; uma redução de R\$ 0,04; representando a redução de 3,38% de custo para esta referência no processo primário.

Na etapa seguinte, foram negociadas novas formas de remessa das peças a partir das empresas fornecedoras de materiais, e essas empresas passarão a entregar as peças talhadas até à empresa faccionista de costura.

A redução dessa atividade de transporte poderá ser reduzida de R\$ 150,00 (1.000 km) mensais, para R\$ 100,00 (700 km mensais) em média.

Essa redução representa a seguinte reestruturação dos custos das atividades do processo secundário que se encontra na tabela a seguir:

ATIVIDADES GERADORAS	CUSTO	VOLUME
1ª - Administrar a empresa	R\$0,33	25,00%
2ª - Realizar o planejamento da empresa	R\$0,26	20,00%
3ª - Executar atividades administrativas e	R\$0,39	30,00%
4ª - Comprar e Armazenar Materiais de suporte à	R\$0,07	5,00%
5ª - Efetuar manutenção das máquinas e	R\$0,13	10,00%
6ª - Efetuar Transportes	R\$0,00	0,00
7ª Administrar recursos humanos (a família)	R\$0,13	10,00%
Total dos Custos por Atividades	R\$1,32	

Tabela 3: Reestruturação do custo das atividades do processo secundário.

Os custos das atividades dos processos secundários foram apurados em R\$ 1,32 pela reestruturação das atividades de acordo com planejamento para atingir o custo meta.

O custo unitário das atividades do processo secundário na produção da calça feminina - tamanho 42 – de R\$ 1,32; proporciona a redução de R\$ 0,65; representando a redução de 49,24% de redução de custo para esta referência no processo secundário.

Desta forma o custo pelo sistema de custo-meta é de:

- a) → Processo primário: R\$ 1,18
- b) → Processo secundário: R\$ 1,32
- c) → Total dos custos: R\$ 2,50

O preço pago pelo mercado das empresas contratantes dos serviços de R\$ 2,80 para cada peça confeccionada das calças femininas simples, tamanho 42.

Do custo unitário pelo sistema proposto de custo-meta, através da identificação das atividades primárias e secundárias para este produto, partindo de R\$ 2,50 e o retorno desejado de 1,50% sobre o capital investido, seu preço final seria de R\$ 2,54.

Esse preço apurado de acordo com o novo planejamento de produção estaria com bastante folga até atingir ao preço pago pelo mercado.

3.4 Comparações de custos e preços entre o sistema de custeio por absorção, sistema de custeio ABC e custeio-meta

Os três tipos de sistemas de custos apresentaram determinada variância entre os custos e seus preços, apurados da seguinte forma, na calça feminina simples, tamanho 42, da empresa faccionista de costura VANBEL Confecções Ltda apresentando os seguintes resultados:

a) Custo:

- Sistema de Custeio por absorção: R\$ 3,03
- Sistema de Custeio ABC: R\$ 3,19
- Sistema de Custo-Meta: R\$ 2,50

Embora apurado de acordo com todas as formas necessárias para esta pesquisa, o custo da unidade da calça feminina pelo método de Custeio ABC é substancialmente maior em relação ao método de Custeio por Absorção.

Essa diferença entre os dois métodos de custos está relacionado a taxa de absorção dos custos indiretos ao produto (calça feminina simples tamanho 42)

Os preços de venda apurados e oferecidos pelo mercado são os seguintes para a amostra da pesquisa (calça feminina simples com tamanho 42):

b) Preço:

- Método de Custeio por absorção: R\$ 3,32
- Método de Custo-Meta: R\$ 2,80

Uma das vantagens identificadas em aplicar o Custo-Meta nas empresas faccionistas de costura está em apurar as etapas da produção de acordo com as atividades desenvolvidas no processo fabril com o apoio do sistema de custeio ABC. Identificar as atividades que poderão ser planejadas nas etapas iniciais de produção e reduzir de forma substancial os custos inerentes.

O método de Custo-Meta visa adequar os custos para manter os produtos com preços competitivos no mercado. De acordo com a empresa faccionista de costura pesquisada neste trabalho, a Vanbel Confecções Ltda, os preços praticados são aqueles propostos pelas empresas têxteis contratantes dos seus serviços e após estipular o retorno desejado através do preço proposto pelo mercado, preço proposto pelo mercado, se identificam as atividades que agregam ou não valor aos produtos e serviços.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema da pesquisa - Aplicação do sistema de Custeio-Meta às empresas do setor faccionista de costura: um estudo de caso - contribuiu para identificar de que nas empresas faccionistas de costura ocorre:

- a) a forma de negociação do preço dos serviços é determinada no momento do “fechamento” da negociação dos lotes de produção das peças e a oferta inicial parte sempre da empresa contratante - as corporações têxteis;
- b) a base para avaliação e mensuração dos custos está nos custos diretos e indiretos - a empresa VANBEL não possuía implantado nenhum método de custeio mas de acordo com o levantamento dos dados da produção e gastos pôde-se abordar o método de custeio por absorção e ABC, correlacionado ao custo-meta;
- c) a base para definição dos preços dos serviços está voltada na negociação com o contratante existindo bases de custos para o estabelecimento dos preços.

A aplicação do sistema de custeio-meta às empresas do setor faccionista de costura associado ao Sistema de Custeio ABC, pressupõe que são as atividades identificadas para a produção dos bens e serviços que consomem os recursos da entidade. O planejamento das atividades nas etapas iniciais do processo produtivo contribui para a redução estratégica de custos, adequando os seus custos de forma a atingir o resultado necessário para manter a empresa economicamente viável, de acordo com os preços praticados pelo mercado.

5 REFERÊNCIAS

- ATKINSON, Anthony A. et. al. Contabilidade gerencial. São Paulo: Atlas, 2000. Tradução de *Management accounting*.
- BRIMSON, James A. Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996. Tradução de *Activity accounting: an activity-based costing approach*.
- BOISVERT, Hugues. Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão: práticas avançada. São Paulo: Atlas, 1999.
- CATELLI, Armando (Coord.). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999.
- _____. Mensuração de atividades: abc x gecon. In: XIV Congresso Brasileiro de Contabilidade, Salvador. Anais, 1992.
- CORONADO, Osmar. Contribuição para o estudo de formação de preços e planejamento de resultado com a logística integrada, no setor atacadista/distribuidor, sob a ótica da gestão econômica. São Paulo: USP, 2000. 315 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Departamento de Contabilidade e Atuária – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 2000.
- _____. Controladoria no atacado e varejo: logística integrada de gestão sob a ótica da gestão econômica logisticon. São Paulo: Atlas, 2001.
- DUTTON, John J. Target costing: a strategic business methodology. Visions PDMA's product development e-magazine. Jul./1998. Disponível em: <<http://www.pdma.org/visions>>. Acesso em: 03 dez. 2003.
- KAPLAN Robert S.; COOPER, Robin. Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Tradução de O.P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998. Tradução de *Cost and effect*.
- KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEIHRICH, Heinz. Administração: organização, planejamento e controle. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1987. Tradução de *Management*.
- LAMBERTON, D. McL. Teoria do Lucro. Rio de Janeiro: Bloch Editores, 1967. Tradução de *The theory of profit*.
- MAHER, Michael. Contabilidade de custos: criando valor para a empresa. São Paulo: Atlas, 2001. Tradução de *Cost accounting: creating value for management*.
- MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARTINS, Petrônio Garcia; LAUGENI, Fernando Piero. Administração da produção. São Paulo: Saraiva, 2002.

NASCIMENTO, Diogo Toledo. Padrões contábeis intercambiáveis entre os métodos de custeio por absorção e variável/direto. São Paulo: USP, 1980. 234 p. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Departamento de Contabilidade e Atuária – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1980.

_____. Bases para a eficácia de sistema de custeio para a gestão de preços. São Paulo: USP, 1989. 318 p. Tese (Doutorado em Contabilidade), Departamento de Contabilidade e Atuária – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1989, vol. 1.

NITCHIE, E. B. *Cost engineering in the process industries. USA - Edited by Cecil H. Chilton and the staff of Chemical Engineering. McGraw-Hill Book Company, Inc.* 1960.

PEREIRA, Fabio Henrique. Determinação do Preço de venda: custeio tradicional *versus* custeio alvo. CRCSC&Você. Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina. Florianópolis, v. 2, nº 4, p. 76-83, mar./2003.

PEREZ Jr., José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. Gestão estratégica de custos. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ROCHA, Wellington. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. São Paulo: USP, 1999. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Departamento de Contabilidade e Atuária – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

SAKURAI, Michiharu. Gerenciamento Integrado de custos. São Paulo: Atlas, 1997. Tradução de *Integrated cost management*.

VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Modelo para avaliação de desempenho: uma aplicação à atividade de extensão universitária. São Paulo: USP, 1999. 167 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), Departamento de Contabilidade e Atuária – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, 1999.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. Contabilidade gerencial. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001. Tradução de *Managerial accounting*.