



Encontro Internacional sobre Gestão  
Empresarial e Meio Ambiente

## **Gestão de Custos em Serviços de Estamparia por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso**

**FABIANO MAURY RAUPP**

Universidade do Estado de Santa Catarina  
fabianoraupp@hotmail.com

**BARLA LEOSI TESTONI**

Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)  
barla@terra.com.br

## **Gestão de Custos em Serviços de Estamparia por meio do Custeio por Absorção: um Estudo de Caso**

### **Cost Management in Fabric Printing Services through Absorption Costing: a Case Study**

#### **Resumo**

O presente artigo tem por objetivo demonstrar a apuração dos custos dos serviços de estamparia utilizando o método do custeio por absorção. A pesquisa foi classificada como descritiva, realizada por meio de estudo de caso, com abordagem predominantemente qualitativa. Os dados primários foram coletados através de entrevistas com os gerentes da organização e os dados secundários foram obtidos por pesquisa documental em registros mantidos eventualmente pelos gestores. A análise dos dados obtidos foi realizada através de análise documental e de conteúdo. Os valores obtidos referem-se aos meses de setembro a novembro de 2014, a partir dos quais se fez a alocação dos custos diretos aos produtos, dos custos indiretos aos departamentos de serviço e de produção e, posteriormente, aos serviços prestados. Para a alocação dos custos totais aos serviços prestados utilizou-se o critério de área (cm<sup>2</sup>) dos desenhos criados, gravados e estampados, levando em consideração a diversidade destes serviços. A aplicação, por parte da empresa, da metodologia proposta neste estudo, possibilitará a construção de um histórico de gestão de custos que permitirá que a empresa aumente sua competitividade no setor da prestação de serviços de estamparia da cidade de Brusque – Santa Catarina.

**Palavras-chave:** Gestão de Custos; Custeio por Absorção; Serviços de Estamparia.

#### **Abstract**

The goal of this article is to demonstrate the calculation of the costs of fabric printing services using the method of absorption costing. The research is classified as descriptive, conducted through a case study, with a predominantly qualitative approach. Primary data was collected through interviews with the organization's managers and secondary data were obtained through desk research on the records kept by the managers. The data analysis was performed through document analysis and content. The numbers obtained refer to the period from September to November 2014, from which was applied the allocation of the direct costs to products, of the indirect costs to the service and production departments and, then, to the services provided. For the allocation of the total costs to the services provided it was used the criterion of area (cm<sup>2</sup>) of the drawings created, engraved and printed, taking in consideration the diversity of these services. By applying the methodology proposed in this study, the company enabled the construction of a cost management history that will allow it to increase its competitiveness in the segment of providing fabric printing services in the city of Brusque - Santa Catarina.

**Keywords:** Cost Management; Absorption Costing; Fabric printing services.

## 1. Introdução

A atividade de prestação de serviços em estamperia insere-se no grupo de acabamentos em fios, tecidos e artefatos têxteis na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) e é reconhecido como um dos setores tradicionais da economia do município de Brusque em Santa Catarina (SEBRAE, 2013). Segundo o banco de dados agregados do Cadastro Central de Empresas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística de Santa Catarina (IBGE/SC), o número de empresas atuantes em Brusque, em 2012, e que pertencem à Seção C (Indústrias de Transformação), Divisão 13 (Fabricação de produtos Têxteis) do CNAE 2.0 é de 402 unidades.

Santos (2007) aponta o setor têxtil em Santa Catarina como o segundo maior em termos de empregabilidade do país, ocupando 15,76% do total de empregos gerados na indústria têxtil-vestuário, concentrados em 131.113 empresas, que representam 13% das empresas brasileiras do setor. A cidade de Brusque, localizada no Médio Vale do Itajaí, e onde está instalada a empresa objeto de estudo, concentra 1.397 empresas do setor têxtil-vestuarista, o que representa mais de 26% do total de empresas têxteis-vestuaristas da região em que está localizado, sendo que 98% destas são classificadas como micro e pequenas empresas.

Conforme dados da Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, o Valor Adicionado Fiscal (VAF) catarinense, no ano de 2010, atingiu a cifra de R\$ 102,4 bilhões na qual, Brusque respondeu por 2,27% deste valor, estando na 8ª posição estadual em relação aos demais municípios catarinenses. Deste total, o grupo no qual se insere a atividade de estamperia, representou 8,6% das contribuições municipais de ICMS e IPI, apresentando evolução de 124% no período compreendido entre os anos de 2008 e 2010. As empresas classificadas como indústrias de transformação, no qual se inserem as estamparias, correspondem a 25,6% do total de empresas instaladas em Brusque sendo que, deste total, 89,94% são microempresas, responsáveis por empregar 21,27% da mão de obra utilizada neste setor (SEBRAE, 2013).

Nascimento (2002) justifica a atuação das micro e pequenas empresas no setor têxtil como resultado da transferência das atividades mais intensivas de mão de obra das médias e grandes organizações para as micro e pequenas, por meio da subcontratação e terceirização. O autor também ressalta que estas transformações, ocorridas em níveis de tecnologia e arranjo das cadeias produtivas nos setores têxtil e de confecção brasileiros, seguem a tendência mundial e permitem ganhos expressivos de produtividade. Tais ganhos são resultados de esforços efetuados pelas empresas nacionais a partir da abertura do mercado brasileiro nos anos noventa, que visavam aumentar a competitividade tanto nacionalmente quanto internacionalmente.

Devido às características das micro e pequenas empresas, que Barbosa e Teixeira (2003) chamam a atenção para a gestão de custos. Dada à característica de simplicidade, identificada pela limitação de recursos e pela estrutura pouco desenvolvida, faz-se necessário o estabelecimento de condições que favoreçam o pensamento estratégico com o objetivo de a empresa tornar-se competitiva em um ambiente de rápidas mudanças. Sonaglio et al. (2004) apontam a gestão estratégica de custos como uma valiosa ferramenta de apoio para a definição de estratégias para micro e pequenas empresas embora muitas vezes, esta tenha sido negligenciada pelos gestores que vêem-se envolvidos em uma eterna corrida contra o tempo. Como estes gestores preocupam-se em demasia com resultados práticos de curto prazo, consideram os estudos acerca dos custos um dispêndio desnecessário de tempo e de recursos.

Souza (2012) salienta que as micro e pequenas empresas têxteis desenvolvem estratégias diferenciadas para garantir sua sobrevivência e elevar sua competitividade diante do acirramento da competição global e do crescimento exponencial dos produtos asiáticos no comércio internacional. Em estudo para identificar estas estratégias, a autora destacou

diversas estratégias para a redução de custos como: o desenvolvimento de programas de treinamento intensivo visando aumentar a eficiência e a eficácia dos empregados, os investimentos em tecnologia visando à redução de custos associados aos processos de fabricação e a adoção de poucos níveis gerenciais que objetivam reduzir custos fixos.

Considerando a representatividade econômica do setor de acabamentos em fios, tecidos e artefatos têxteis para a cidade de Brusque e o expressivo número de micro e pequenas empresas que compõem o setor já mencionado anteriormente, formulou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como apurar os custos de serviços de estamperia utilizando o sistema de custeio por absorção?

Partindo então desta problemática, o objetivo principal deste estudo foi demonstrar a apuração dos custos dos serviços de estamperia utilizando o método do custeio por absorção. Para tanto, o presente estudo inicia-se com uma breve pesquisa bibliográfica a fim de enquadrar o objeto empírico, seguido da apresentação dos métodos e procedimentos de pesquisa que fornecerão os dados para a descrição e análise dos resultados, sendo finalizado com as considerações pertinentes acerca da pesquisa realizada.

## **2. Fundamentos Teóricos**

### **2.1 Importância da gestão de custos para pequenas empresas de serviços**

Raupp e Sousa (2013) destacam que o processo de determinação e redução de custos dos produtos e serviços, bem como a tomada de decisão estratégica com base nestes dados nas empresas é um desafio constante para gestores e acadêmicos, considerando a evolução tecnológica de processos produtivos, que exigem aperfeiçoamento constante dos sistemas de gestão de custos.

A gestão estratégica de custos já era analisada por Shank e Govindarajan (1995) como uma análise de custos em um contexto mais amplo em que os dados de custos são utilizados para desenvolver estratégias a fim de obter vantagem competitiva sustentável. Neste contexto de competitividade inserem-se os comentários de Bornia (2002) acerca da situação econômica e mercadológica que enfrentam as empresas modernas. O autor afirma que a situação atual é a de um mercado competitivo com produtos de baixo preço, boa qualidade, curta vida útil e diversidade de modelos à disposição do cliente e que, este cenário, torna indispensável o controle efetivo das atividades produtivas e de seus custos.

No entanto, Scramin et al. (2002) apontam a restrição do acesso a ferramentas de custeio por parte de diversos setores da indústria nacional, principalmente entre as empresas de menor porte. Além disso, a descrição do seu estudo realizado com empresas de laticínio de médio porte evidencia a deficiência no registro e no controle de dados, que são utilizados para a gestão de custos ou previsões de produtividade. De forma semelhante, o estudo de Zamberlan et al. (2005) evidencia a falta de planejamento antecipado sobre a viabilidade do negócio e a precipitação na tomada de decisões como consequências da vida curta de muitas micro e pequenas empresas. Destaca a flexibilidade das pequenas organizações frente às organizações de maior porte devido ao uso de tecnologias mais simples e conclui a favor da grande importância dos sistemas de custos para as pequenas empresas, principalmente no sentido de fornecer informações antecipadas para elaboração de orçamentos, simulação de resultados futuros, viabilidade do negócio e tomada de decisão.

A ausência da gestão estratégica em pequenas empresas prestadoras de serviços é apontada por Lérias (2011) como consequência da gestão individual a que são submetidas estas organizações. Normalmente, é o próprio proprietário que detém o controle de toda a gestão da empresa como forma de minimizar os custos fixos oriundos de níveis hierárquicos mais complexos, além de simplificar as tomadas de decisão. A preocupação na busca de técnicas para análise dos processos e detalhamento de funções envolvidas por parte das

empresas prestadoras de serviços, com o objetivo de aumentar sua produtividade, reduzir custos e eliminar, reduzir ou melhorar as atividades que não agregam valor ao negócio.

Hornngren et al (2004) registram que as empresas de serviços estão buscando melhorias nos seus sistemas de gestão de custos e apresentam três fases do aprimoramento dos sistemas de custeio como a identificação de custos diretos – melhorando a exatidão na alocação de custos aos serviços –, o aumento de centros de custo indiretos e direcionadores de custo – expandindo o número de centros de custo indireto até atingir a homogeneidade – e através dos critérios de alocação de custos – identificando o critério de alocação apropriado para cada centro de custo indireto.

## **2.2 Custeio por absorção**

O processo de gestão de custos de micro e pequenas empresas prestadoras de serviços envolve uma sequência de tomadas de decisão que podem afetar de maneira significativa sua vantagem competitiva e sua sobrevivência. As informações básicas para a apuração do custo dos serviços seguem a linha geral para o custeamento dos produtos, sendo substituídos apenas alguns termos como estrutura do produto (que passa a ser estrutura do serviço) e processo de fabricação (que passa a ser processo de execução) (PADOVEZE, 2006).

Neste sentido, a escolha do método de custeio a ser utilizado deverá considerar o tipo de dado a ser apresentado e desejado pelo gestor. Para tanto, cabe uma breve abordagem do método de custeio por absorção, metodologia escolhida para fundamentar a proposta para a empresa objeto de estudo.

O nome, custeio por absorção, advém da característica de que, por este método, o custo dos bens e serviços produzidos deve absorver custos fixos e variáveis (MARTINS; ROCHA, 2010; BORNIA, 2002; STARK, 2007). Este método de custeio também pode ser encontrado na literatura sob as denominações de custeio pleno, custeio convencional, custeio integral ou custeio global (STARK, 2007).

O critério do custeio por absorção, conforme salienta Leone (2009b), inclui os custos indiretos de fabricação de um determinado período nos custos das diferentes atividades industriais, sejam produtos, processos ou serviços. Como um dos principais métodos utilizados no Brasil, e em vários países, para a avaliação de estoques para fins de elaboração de balanço patrimonial e demonstrações de resultados, o custeio por absorção considera como componentes do custo dos produtos, todos os elementos direta ou indiretamente ligados à produção (STARK, 2007).

É o método derivado da aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, não sendo um princípio propriamente dito, mas uma metodologia decorrente deles, nascida com a própria contabilidade de custos (MARTINS, 2003).

No custeio por absorção, a atribuição de custos aos produtos é, geralmente, realizada por meio da segregação destes em grupos aos quais chamamos centros de custos. Eles podem ser centro de custos de produção – realizam atividades que incidem diretamente sobre materiais e equipamentos, convertendo-os em produtos – ou centros de apoio ou de suporte – cujas atividades prestam serviços a outros centros de custos (MARTINS; ROCHA, 2010).

A Figura 1 demonstra a estrutura básica do critério do custeio por absorção. Observa-se que os custos gerais de produção são absorvidos totalmente pelos produtos através de critérios de rateio enquanto os custos diretos, como materiais e mão-de-obra, são alocados diretamente aos produtos segundo a medição de consumo efetivo por unidade produzida.



### **3. Procedimentos Metodológicos**

Quanto aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva, do tipo estudo de caso, com abordagem qualitativa.

Gil (1999, p. 44) salienta que as pesquisas descritivas e exploratórias são as mais utilizadas no campo das pesquisas sociais que possuem relações com a prática. Discorre como objetivo principal da pesquisa descritiva, “a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Para tanto, este tipo de pesquisa utiliza-se de técnicas padronizadas de coleta de dados.

Embora o meio de investigação baseado em estudo de caso forneça pouca base para generalizações científicas, trata de informações pertinentes ao fenômeno estudado, enfrentando uma situação tecnicamente única, baseado em várias fontes de evidências que podem servir de âncora para pesquisas futuras dentro do contexto pesquisado (YIN, 2004).

Flick (2004) considera que a relevância da pesquisa qualitativa para o estudo das relações sociais reside no fato da pluralização das esferas de vida que passa a exigir uma nova sensibilidade para o estudo empírico das questões. Já Creswell (2007) acrescenta ainda o critério de historicidade a este tipo de pesquisa, ressaltando que para o sucesso da pesquisa qualitativa, o pesquisador deve raciocinar pessoal e teoricamente incluindo seus dados em um contexto específico.

O conjunto de dados primários foi obtido através de entrevista por pautas que, conforme descreve Gil (1999), possui certo grau de estruturação e guia-se por uma relação de pontos de interesse explorados pelo entrevistador ao longo do seu curso. Os dados secundários foram obtidos por pesquisa documental que possui, dentre seus objetivos, a análise da mudança nas organizações e como vantagem, apresenta economia de tempo e recursos (QUIVY, 2008).

Os dados obtidos através da entrevista por pautas foram analisados segundo a técnica de análise de conteúdo. Esta técnica se atenta às palavras, permitindo inferências a partir de um conteúdo de comunicação, advindo de mensagens que são as respostas do entrevistado. A análise documental, à qual foram submetidos os dados provenientes da busca documental, consiste em manejar dados apresentados pelos documentos analisados, de maneira que sua utilização permita ascender os objetivos propostos.

### **4. Análise dos Resultados da Pesquisa**

#### **4.1 Apresentação da empresa objeto de estudo**

A empresa, objeto do presente estudo, localiza-se na cidade de Brusque/SC, participa do setor de serviços e classifica-se como microempresa de acordo com os critérios de classificação de empresas do SEBRAE e de acordo com a Lei Complementar 123/2006 de 14 de dezembro de 2006. Com pouco mais de um ano de existência, esta empresa prestadora de serviços é fruto do atual cenário em que estão inseridas as empresas têxteis da região. Na busca pela redução de custos fixos, muitas empresas de médio e grande porte buscam terceirizar seus serviços, oferecendo a oportunidade para a criação de novas empresas por parte de jovens empreendedores.

Instalada em uma área de aproximadamente 700m<sup>2</sup>, a empresa possui como principal prestação de serviços, a estampanaria. No entanto, outros serviços aliados à estampanaria também estão inseridos no portfólio da empresa como o serviço de gravação de quadros e criação de desenhos. Conta atualmente com 9 colaboradores e dois gestores que supervisionam as atividades produtivas, além de realizarem o atendimento aos clientes, entrega de mercadorias e gestão do negócio. Portanto, o cenário desta empresa assemelha-se àquelas pesquisadas por Lerias (2011).

Visando melhorar seu posicionamento no mercado, a empresa em questão aderiu ao

selo da Certificação de Fornecedores ABVTE<sub>x</sub>, sendo classificada como uma das certificações mais importantes para a cadeia têxtil local, obtendo nota 8,5. Esta certificação exige, dentre outros pontos de auditoria, que as empresas possuam uma adequada gestão de seus custos a fim de garantirem a sobrevivência da organização (ABVTE<sub>x</sub>, 2013).

## 4.2 Proposta de gestão de custos

### 4.2.1 Identificação e classificação dos gastos

Por meio da entrevista por pautas com os gestores da empresa, identificou-se que os cálculos referentes aos custos das prestações de serviço baseiam-se apenas em dados empíricos advindos da experiência dos gestores no ramo de estamperia e que os mesmos não possuem um sistema de armazenamento e controle dos dados.

O controle da prestação dos serviços é realizado manualmente em cadernos destinados para estes registros e, eventualmente, são criadas planilhas no sistema Microsoft Excel.

Sendo assim, a empresa não mantém um registro organizado dos dados administrativos, tendo que os gestores recorrerem a relatórios fornecidos pela contabilidade terceirizada quando há necessidade.

A partir dos dados coletados, a empresa foi dividida em 4 departamentos que correspondem aos centros de custo de mesma nomenclatura: estamperia, gravação, criação e administração.

Todos os itens de gastos e seus respectivos valores, considerando a média dos meses de setembro a novembro de 2014, são identificados na Tabela 1.

**Tabela 1: Identificação dos gastos**

Item	Média mensal (R\$)
Energia elétrica	2.900,00
Gás	55,00
Água	280,00
Telefone	185,00
Assessoria contábil	560,00
Material de escritório	140,00
Impostos	265,70
IPTU	39,20
Aluguel	1.300,00
Associações de classe	1.200,00
Qualificação de colaboradores	1.890,00
Coleta de resíduos	600,00
Manutenção elétrica	176,50
Manutenção hidráulica	130,00
Manutenção de informática	55,00
Manutenção de máquinas e equipamentos	265,60
Manutenção de alvenaria	76,90
Mão-de-obra	15.930,70
Pró-labore sócios	2.257,90
INSS	3.637,72
FGTS	1.455,10
Combustível	250,00
Despesas com veículo (manutenção, seguro)	132,40
Insumos de estamperia	3.570,00
Insumos para gravação de quadros	2.893,80
Insumos para elaboração de desenhos	160,00

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A metodologia escolhida para a alocação dos custos na empresa objeto de estudo foi o custeio por absorção com departamentalização. Esta escolha baseou-se em dois pontos principais que foram, em primeiro lugar, a ausência de métodos de gestão de custos por parte da empresa e por acreditar que este método poderia atender de maneira satisfatória à necessidade primária da empresa que é o cálculo do custo dos serviços prestados.

#### 4.2.2 Alocação dos custos diretos

Conforme a descrição dos dados que foram fornecidos pelos gestores, identificou-se como custos diretos, aqueles relacionados aos serviços de estampa, gravação de quadros e criação de desenhos.

Estes gastos referem-se aos insumos para o serviço de estampa, insumos para o serviço de gravação e mão-de-obra destinada à criação de desenhos, e sua alocação está representada na Tabela 2.

**Tabela 2: Custos diretos**

Produto	Valor mensal	Estamparia	Quadros	Desenhos
Estamparia	3.570,00	3.570,00		
Quadros	2.893,80		2.893,80	
Desenhos	160,00			160,00
Unidades		57.750	840	735
Custo direto unitário		0,06	3,45	0,22

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Todos os valores apresentados na Tabela 2 são referentes às aquisições de material para a prestação dos serviços da referida empresa. Além destes, não há outros custos diretos a serem alocados, considerando que em nenhum dos demais itens de custo é possível a identificação objetiva da quantidade consumida por cada serviço oferecido pela empresa objeto de estudo.

#### 4.2.3 Alocação dos custos indiretos

Raupp e Sousa (2013) identificam algumas peculiaridades dos custos na prestação de serviços em relação aos custos de produção. Segundo os autores, os serviços apresentam como características principais: a não estocagem, a pessoalidade e o seu consumo simultâneo à sua prestação.

Na empresa objeto de estudo, foram analisados os serviços de estampa, gravação de quadros e criação de desenhos, sendo necessária a descrição dos serviços e departamentos considerados para o mapa de rateio dos custos indiretos.

Os gastos foram alocados em 4 departamentos: administrativo, criação, gravação e estampa. O departamento de administração é o departamento de serviço no mapa de rateio e engloba a recepção da empresa e a área de controle e gestão do negócio. Os departamentos de produção no mapa de rateio foram considerados a criação, a gravação e a estampa.

Na Tabela 3 é apresentado o processo de alocação dos custos aos departamentos de serviço e de produção:

**Tabela 3: Alocação dos custos aos departamentos**

Item	Valor mensal	Departamento de serviços	Departamentos de produção		
		Administração	Criação	Gravação	Estamparia
Energia elétrica	2.900,00	145,00	145,00	290,00	2.320,00
Gás	55,00				55,00

Água	280,00	14,00		98,00	168,00
Telefone	185,00	185,00			
Assessoria contábil	560,00	560,00			
Material de escritório	140,00	140,00			
Impostos	265,70	265,70			
IPTU	39,20	39,20			
Aluguel	1.300,00	1.300,00			
Associações de classe	1.200,00	1.200,00			
Qualificação de colaboradores	1.890,00	1.890,00			
Coleta de resíduos	600,00				600,00
Manutenção elétrica	176,50	176,50			
Manutenção hidráulica	130,00	130,00			
Manutenção de informática	55,00	55,00			
Manutenção de máquinas e equipamentos	265,60	13,28	13,28	26,56	212,48
Manutenção de alvenaria	76,90	76,90			
Mão-de-obra	15.930,70		1.768,31	1.768,31	12.394,08
Pró-labore sócios	2.257,90	2.257,90			
INSS	3.637,72	662,07	331,03	331,03	2.313,59
FGTS	1.455,10	264,83	132,41	132,41	925,44
Combustível	250,00	250,00			
Despesas com veículo (manutenção, seguro)	132,40	132,40			

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Os itens de custo foram alocados aos departamentos pela estimativa de consumo do respectivo item por parte de cada departamento conforme explicações que seguem.

O critério utilizado para o rateio da energia elétrica e da água foi a quantidade de equipamentos e pontos de consumo nos departamentos. A partir do mapeamento destas quantidades, foi calculada a proporção percentual do valor gasto com energia elétrica e água a ser alocado nos departamentos tanto de serviços quanto de produção.

Os custos com pró-labore foram alocados ao departamento de serviços devido ao fato de os administradores serem responsáveis pela gestão administrativa da empresa e pela supervisão dos serviços prestados. Os custos com mão-de-obra foram alocados aos departamentos de serviços de acordo com a quantidade de colaboradores em cada área de trabalho e os valores respectivos foram calculados sobre o valor total (mão-de-obra, FGTS e INSS) baseado em percentual. Os departamentos de criação e gravação contam com apenas 1 colaborador cada e o departamento de estamperia absorve o restante da mão-de-obra.

Todos os demais itens apresentados na Tabela 3 que não foram discutidos anteriormente foram alocados neste primeiro momento integralmente ao departamento de serviços, para serem, em seguida, alocados aos departamentos de produção conforme apresentado na Tabela 4.

**Tabela 4: Alocação dos custos do departamento de serviços aos departamentos de produção**

Item	Criação	Gravação	Estamperia
Alocação do departamento de serviço aos de produção	975,78	1.073,36	7.708,64
Custos dos departamentos de produção	2.390,03	2.646,31	18.988,60
Total	3.365,81	3.719,67	26.697,24

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

A alocação dos custos do departamento de serviço aos departamentos de produção foi realizada com base no total dos custos indiretos destes departamentos, por considerar ser um critério satisfatório para a empresa visto que os gestores não têm controle do tempo dedicado à gestão individual dos departamentos.

Com todos os custos indiretos alocados aos departamentos de produção, fez-se

necessário a alocação destes aos produtos finais para que se possa determinar o custo unitário da prestação de cada um dos serviços da referida empresa.

#### 4.2.4 Apuração dos custos unitários totais

Para a apuração dos custos unitários totais das prestações de serviços da empresa em questão, foi realizado um levantamento da produção de cada departamento produtivo (criação, gravação e estamperia) nos meses de setembro a novembro de 2014, apresentados na Tabela 5.

**Tabela 5: Média mensal da prestação de serviços**

Serviço	Média mensal
Criação	735
Gravação	840
Estamperia	57.750

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Dada a diversidade dos serviços prestados em cada um dos departamentos e compreendendo a relação direta do custo dos serviços da referida empresa com a área dos desenhos criados, gravados e estampados, optou-se por alocar os custos mediante este critério. Desta maneira, os dados de custos encontrados por cm<sup>2</sup>, poderão posteriormente servir de base para o custeio dos demais serviços prestados pela organização.

Em conversa com os gestores da empresa, identificou-se que o principal tamanho de desenho da área de criação é o desenho 50x60 cm correspondendo a 3000 cm<sup>2</sup> de área. No setor de gravação e estamperia, os tamanhos principais são 50x60 cm e 20x30 cm correspondendo a 3000 cm<sup>2</sup> e 600 cm<sup>2</sup> de área respectivamente, e dividem de forma equivalente a demanda nos setores.

Utilizando a média mensal da prestação de serviços para cada departamento apresentada na Tabela 5 e associando estes dados às áreas dos serviços prestados temos os seguintes dados apresentados na Tabela 6.

**Tabela 6: Área total de serviços prestados**

Serviço	Área total (cm <sup>2</sup> )
Criação	2.205.000
Gravação	1.512.000
Estamperia	103.950.000

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em sequência, atribuiu-se os custos de cada departamento à área total de serviços prestados a fim de obter os custos unitários, por cm<sup>2</sup>, apresentado na Tabela 7.

**Tabela 7: Custo unitário por cm<sup>2</sup>**

Serviço	Custo unitário (R\$/cm <sup>2</sup> )
Criação	0,00153
Gravação	0,00246
Estamperia	0,00026

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

De acordo com as informações obtidas nas entrevistas com os gestores, o método empírico utilizado para custeio dos serviços prestados apresentava-se satisfatório para as necessidades da empresa. Contudo, após a aplicação do método do custeio por absorção, percebeu-se que o método empírico apresentava valores de custeio defasados em relação ao

método proposto.

Como exemplo, pode ser citado o custo da prestação de serviços de estampa para quadros 50 x 60 cm. No método empírico, até então aplicado, o preço final para o cliente era de R\$ 0,75 para estampas com apenas uma cor. No método do custeio por absorção, apenas o custo do serviço de estampa ficou orçado em R\$ 0,78, sendo que, para o cálculo do preço final ao cliente, seria necessário que a empresa aplicasse a margem de lucro desejada sobre este valor.

## 5. Conclusões

O presente estudo foi proposto levando em consideração a importância da gestão de custos eficaz para a sobrevivência das empresas em ambientes altamente competitivos, como no caso do ambiente têxtil. Para a empresa em questão, foi proposta uma metodologia que tem por objetivo auxiliar na gestão de seus custos frente à diversidade dos serviços prestados. Para ascender o objetivo da pesquisa, foram realizadas inicialmente, entrevistas em pauta com os gestores da organização e pesquisa documental, a fim de identificar os departamentos da empresa, os gastos totais incorridos e a quantidade de serviços prestados no período de setembro a novembro de 2014.

A metodologia proposta para esta empresa prestadora de serviços foi o custeio por absorção com departamentalização, baseado na estrutura da organização e nas informações desejadas pelos gestores. Também foi considerado o fato de a empresa não possuir qualquer método para a gestão de custos, sendo os dados obtidos com esta metodologia, satisfatórios para suas necessidades primárias. A estrutura da empresa foi segregada em departamentos de acordo com os serviços prestados. Os custos diretos foram alocados aos serviços dos setores produtivos de criação de desenhos, gravação de quadros e estampa. Para a apropriação dos custos indiretos aos serviços, optou-se por classificar a unidade de custo mínimo em cm<sup>2</sup> considerando a relevância desta mensuração para a organização e para posteriores cálculos de custos.

Comparando os dados empíricos com os dados obtidos com a referida pesquisa, acetua-se a importância da gestão de custos em pequenas empresas prestadoras de serviços de estampa e a necessidade da gestão destas informações por parte dos administradores. Apesar da simplicidade do método proposto, ele poderá ser utilizado permanentemente pela organização e deve ser acompanhado continuamente pelo gestor. Por ser um método dinâmico e flexível, ele poderá ser adaptado na medida em que a estrutura organizacional sofra alterações.

## Referências

- Associação Brasileira do Varejo Têxtil (ABVTEX).** Regulamento Geral da Certificação de Fornecedores ABVTEX. Versão n.22, Dezembro de 2013.
- BARBOSA, J.D. e TEIXEIRA, R.M. Gestão estratégica nas empresas de pequeno e médio porte. **Caderno de Pesquisas em Administração.** São Paulo, v. 10, nº 3, p. 31-42, julho/setembro, 2003.
- BORNIA, A.C. **Análise gerencial de custos:** aplicação em empresas modernas. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BRASIL, **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 29/12/2014.
- CRESWELL, J.W. **Projeto de pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.
- FLICK, U. **Uma introdução à pesquisa qualitativa.** 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, C.T., DATAR, S.M e FOSTER, G. **Contabilidade de custos**. 11.ed. Rio de Janeiro: LTC, 2004.

IBGE. **Cadastro Central de Empresas**. 2012. Disponível em: <<http://www.sidra.ibge.gov.br/bda/tabela/protabl.asp?c=3421&z=t&o=4&i=P>>. Acesso em 08/01/2015.

LEONE, G.S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

LERIAS, L.R.B. Sistemas de Custeios e Gestão Estratégica para Pequenas Empresas Prestadoras de Serviços. Pato Branco: **Universidade Tecnológica Federal do Paraná** (Artigo), 2011.

MAHER, M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MARTINS, E. e ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas**. São Paulo: Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Silvério Antônio do. **Sistemas de custos em pequenas e médias empresas de confecção de vestuário com o uso de planilhas eletrônicas**. Florianópolis, 2002. 164p. (Dissertação de Mestrado, programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção), UFSC, Florianópolis, 2002.

PADOVEZE, C.L. **Curso básico gerencial de custos**. 2.ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

QUIVY, R. e CAMPENHOUDT, L.V. **Manual de investigação em ciências sociais: trajectos**. 5.ed. Lisboa: Gradiva, 2008.

RAUPP, F.M. e SOUSA, M. C. T de. Gestão de Custos em Serviços de Hospedagem por meio do Custeio por Absorção. **FACEF Pesquisa, Desenvolvimento e Gestão**, v. 16, n. 2, 2013.

SCRAMIN, F. C.; BATALHA, M. O.; FARIAS DE JESUS, C. D. Sistema informatizado para gestão de custos em laticínio de médio porte. **Revista Brasileira de Agroinformática**, v. 4, n. 1, p. 13-27, 2002.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Santa Catarina. **Critérios de classificação de empresas: EI, ME, EPP**. (2014). Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=4154>>. Acesso em: 29/12/2014.

SEBRAE – Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de Santa Catarina. **Santa Catarina em Números**: Brusque. Florianópolis: SEBRAE/SC, 2013.

SHANK, J.K. e GOVINDARAJAN, V. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SONAGLIO, C.M. et al. Gestão estratégica e sistemas de custeio em Pequenas Empresas – PE's. **XI SIMPEP**. Bauru, 08 a 10 de novembro de 2004.

SOUZA, M.G.M. de. **Estratégias competitivas no setor têxtil de Jaraguá do Sul, SC**. Curitiba, 2012. 18p. (Trabalho de conclusão para obtenção do título de Especialista no curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Controladoria e Finanças da Pontifícia Universidade Católica do Paraná), PUC/PR, Curitiba, 2012.

STARK, J.A. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento, e métodos**. 3.ed. Porto Alegre: Artmed, 2004.

ZAMBERLAN, C.O.; GHILARD, W.J.; MINELLO, I.F. Relevância dos sistemas de custos para as pequenas empresas. **Revista Organizações em Contexto-online**, v. 1, n. 2, p. 25-46, 2005.