

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

GABRIELA DE OLIVEIRA FIRMINO

**ANÁLISE DE CUSTOS: POSSÍVEIS REFLEXOS NA ESRUTURA DE GASTOS
ORGANIZACIONAIS COM A TRANSFÊRENCIA DE PRODUÇÃO EM UMA
INDÚSTRIA DE EMBALAGENS PLÁSTICAS FLEXÍVEIS**

CRICIÚMA

2016

GABRIELA DE OLIVEIRA FIRMINO

**ANÁLISE DE CUSTOS: POSSÍVEIS REFLEXOS NA ESTRUTURA DE GASTOS
ORGANIZACIONAIS COM A TRANSFÊRENCIA DE PRODUÇÃO EM UMA
INDÚSTRIA DE EMBALAGENS PLÁSTICAS FLEXÍVEIS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientadora: Prof.^a Ma. Andréia Cittadin.

CRICIÚMA

2016

GABRIELA DE OLIVEIRA FIRMINO

ANÁLISE DE CUSTOS: POSSÍVEIS REFLEXOS NA ESTRUTURA DE GASTOS ORGANIZACIONAIS COM A TRANSFÊRENCIA DE PRODUÇÃO EM UMA INDÚSTRIA DE EMBALAGENS PLÁSTICAS FLEXÍVEIS

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de bacharel, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade de Custos.

Criciúma, 29 de junho de 2016.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Ma. Andréia Cittadin - Orientadora

Prof. Me. Cleyton de Oliveira Ritta - Examinador

Dedico esse trabalho a Deus, que sempre me motivou para alcançar meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que está sempre comigo e que autorizou essa vitória.

Aos meus familiares, em especial ao meu pai, que me incentivou e fez o possível para a realização desse sonho.

Ao meu namorado Marco Antônio, por todo apoio, amor e paciência nesses anos.

Agradeço especialmente a minha orientadora Andréia Cittadin, pelo precioso auxílio na formação desse trabalho, onde não seria possível sem sua orientação.

As minhas amigas da faculdade Daiane, Taiane, Mariane, Claudia e Dariane, que levarei pra toda vida.

Aos meus colegas de trabalho, agradeço principalmente ao meu gerente Rosalvo, por possibilitar obter maior conhecimento na área contábil e por confiar no meu potencial.

Enfim, agradeço a todos os colegas e professores que dividiram comigo o conhecimento nesses quatro anos e meio.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade voltada para a gestão empresarial, que tem o objetivo de determinar os custos dos produtos e serviços, demonstrar os resultados e oferecer informações para o processo de tomada de decisão. Com a atual conjuntura econômica do país, as organizações necessitam analisar os gastos de maneira abrangente, de modo a identificar ineficiências nos processos produtivos, gastos desnecessários e otimização das atividades, no intuito de melhorar os resultados e se manter competitivas. Sendo assim, o objetivo geral deste estudo consiste em apresentar os reflexos nos gastos da organização, considerado a transferência da produção da filial para a matriz. Este trabalho caracteriza-se como pesquisa qualitativa e descritiva, realizado por meio de estudo de caso. O estudo foi efetuado em uma indústria de embalagens plásticas flexíveis, localizada no sul de Santa Catarina. O resultado da análise de custos se deu com base nos documentos disponibilizados pela empresa na qual efetuou-se o estudo de caso e entrevista semi-estruturada. Constatou-se que há capacidade produtiva ociosa, além da empresa estar operando em prejuízo atualmente, a margem de contribuição é relativamente baixa e não atinge o ponto de equilíbrio. Conclui que com a transferência da produção a indústria poderá reduzir os custos indiretos e garantir a sua atuação no mercado com lucratividade.

Palavras-chave: Contabilidade de custos. Transferência de produção. Indústria de embalagens plásticas flexíveis.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Terminologias de custos.....	18
Quadro 2 – Principais métodos de custeio.....	21
Quadro 3 – Margem de contribuição.....	25
Quadro 4 – Ponto de equilíbrio contábil.....	26
Quadro 5 – Ponto de equilíbrio econômico.....	26
Quadro 6 – Ponto de equilíbrio financeiro.....	27
Quadro 7 – Margem de segurança.....	27

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Método de custeio por absorção	22
Figura 2 – Método de custeio variável.....	23
Figura 3 – Fluxograma de produção	33

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Categorias de produtos	32
Tabela 2 – Capacidade produtiva em toneladas	34
Tabela 3 – Produção do ano	34
Tabela 4 – Custos	35
Tabela 5 – DR	36
Tabela 6 – Margem de contribuição consolidada	37
Tabela 7 – Ponto de equilíbrio.....	38
Tabela 8 – Reflexos nos custos diretos.....	39
Tabela 9 – Reflexos nos custos indiretos	40
Tabela 10 – Reflexos no DR	42
Tabela 11 – Reflexos na margem de contribuição	43
Tabela 12 – Reflexos no ponto de equilíbrio	43
Tabela 13 – Reflexos na margem de segurança.....	44
Tabela 14 – Síntese dos reflexos	46
Tabela 15 – Resultado no primeiro ano	47

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Reflexos no custo	46
-------------------------------------	----

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABC	Activity Based Costing
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CVL	Custo/Volume/Lucro
DR	Demonstração do resultado
FGTS	Fundo de garantia do tempo de serviço
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
IMC	Índice de margem de contribuição
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
KG	Quilograma
KWH	Quilowatt-hora
MC	Margem de contribuição
MS	Margem de segurança
PE	Ponto de equilíbrio
PEC	Ponto de equilíbrio contábil
PEE	Ponto de equilíbrio econômico
PEF	Ponto de equilíbrio financeiro
PIS	Programa integração social

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	14
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	15
1.2.1 Objetivo geral	15
1.2.2 Objetivos específicos	15
1.3 JUSTIFICATIVA	15
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	16
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	17
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS TERMINOLOGIAS.....	17
2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	19
2.2.1 Custos diretos e indiretos	19
2.2.2 Custos fixos e variáveis	20
2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO	21
2.3.1 Custeio por absorção	22
2.3.2 Custeio variável ou direto	23
2.4 RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/LUCRO	24
2.4.1 Margem de contribuição	24
2.4.2 Ponto de equilíbrio	25
2.4.3 Margem de segurança	27
3 METODOLOGIA	29
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	29
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	30
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	31
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	31
4.2 ESTRUTURA DO PROCESSO PRODUTIVO E CAPACIDADE PRODUTIVA ...	32
4.3 DESCRIÇÃO DOS CUSTOS E RESULTADOS	34
4.3.1 Produção	34
4.3.2 Custos de produção	35
4.3.3 Demonstração do Resultado	36
4.3.4 Margem de contribuição e ponto de equilíbrio	37
4.4 MENSURAÇÃO DOS POSSÍVEIS REFLEXOS	39
4.4.1 Reflexos nos custos diretos	39

4.4.2 Reflexos nos custos indiretos	40
4.4.3 Reflexos na Demonstração do Resultado.....	42
4.4.4 Reflexos na margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança	43
4.4.5 Outros reflexos	45
4.4.6 Síntese da projeção.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	48
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Esse trabalho aborda no primeiro capítulo o tema, problema e a questão de pesquisa; em seguida apresentam-se os objetivos da pesquisa, a justificativa e a estrutura do estudo.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A contabilidade de custos é uma área da contabilidade voltada para a gestão empresarial, que tem como objetivo o auxílio nos controles das operações e no processo de tomada de decisões. De acordo com Crepaldi (2004), a contabilidade de custos é uma técnica utilizada com a finalidade de identificar e mensurar os custos dos produtos e serviços, solucionar problemas e gerar informações a todos os níveis gerenciais.

Por isso, o controle de custos é considerado um fator determinante para o crescimento das empresas. Quanto melhor for o sistema utilizado, melhores serão seus resultados. Além de um instrumento de auxílio à formação de preço, a contabilidade de custo é uma ferramenta gerencial que fornece informações sobre o processo produtivo e que contribui no controle de redução de gastos.

Segundo Megliorini (2001), a gestão de custos é determinante para alcançar os objetivos do gestor, principalmente em relação à determinação do lucro e ao controle das operações. Dispor das informações da contabilidade de custos é fundamental, pois é por meio desses dados que o gestor identifica e controla os gastos com custos e despesas, além de possibilitar o gerenciamento de outros fatores, como otimização da capacidade produtiva. Sendo assim, a falta de informações precisas pode comprometer o desempenho das organizações.

No atual cenário econômico nacional, no qual o mercado encontra-se competitivo e de retração econômica, as indústrias de embalagens plásticas flexíveis necessitam voltar à gestão aos fatores internos da empresa e encontrar alternativas para reduzir gastos e aprimorar os processos.

Em uma indústria dessa natureza com matriz localizada no sul de Santa Catarina e filial no oeste desse estado, na qual apresenta capacidade produtiva ociosa é preciso analisar alternativas para a redução de custos.

Diante disso, esse trabalho propõe-se a responder a seguinte questão: Quais os reflexos nos gastos com a transferência da produção da filial para a matriz no sul de Santa Catarina, de uma indústria de embalagens plásticas flexíveis?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Os objetivos dessa pesquisa estão definidos nesse tópico por meio do objetivo geral e objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral desse trabalho consiste em apresentar os reflexos nos gastos da organização, considerando a transferência da produção da filial para a matriz no sul de Santa Catarina, de uma indústria de embalagens plásticas flexíveis.

1.2.2 Objetivos específicos

Como um meio de alcançar o objetivo geral, elencaram-se os seguintes objetivos específicos:

- descrever os custos da matriz e filial;
- simular nova estrutura de custos com a transferência da produção da filial para a matriz; e
- mensurar os possíveis reflexos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Com o aumento da inflação vivenciado no cenário econômico nacional, as indústrias requerem o uso constante do controle de gastos, para que possam permanecer de maneira sustentável em seu ramo de atuação.

Assim, o desenvolvimento deste trabalho se justifica pela importância em relação ao processo de tomada de decisão de gestão de custos para a indústria

pesquisada. A redução de gastos pela transferência da produção da filial reduz a ociosidade da matriz. Com isso, os custos indiretos serão diluídos pelo aumento da produção e conseqüentemente, ocorrerá melhora nos resultados.

Este trabalho é relevante para a empresa estudada, pois apresenta informações necessárias para tomada de decisão e conseqüentemente redução de custos.

Para a academia, a contribuição do estudo se dá pela abordagem relacionada à análise de transferência de produção, com enfoque nos custos de uma indústria de embalagens.

E por fim, a execução deste trabalho torna-se importante para a sociedade, pois com a redução dos gastos na transferência da produção será possível melhorar os resultados organizacionais e assim poderão se manter no mercado competitivo e gerar maior arrecadação de impostos, que contribuem para o desenvolvimento da região sul de Santa Catarina.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Além do capítulo introdutório, esse trabalho foi desenvolvido de acordo com as seguintes etapas: fundamentação teórica; procedimentos metodológicos; análises e discussões dos resultados empíricos; e considerações finais.

Na fundamentação teórica, são apresentados os estudos teóricos, abordando a contabilidade de custos. Em seguida, são expostos os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, estratégia e técnicas de pesquisa.

Posteriormente serão descritos e analisados os dados da pesquisa. Por fim, são apresentadas as conclusões, limitações do trabalho e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se os conceitos da contabilidade de custos, com ênfase nas suas terminologias, classificações e nos principais métodos de custeio. Apresentam-se, na sequência, os indicadores de relação custo, volume e lucro.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS E SUAS TERMINOLOGIAS

A contabilidade de custos é um ramo da contabilidade que visa identificar e analisar os custos decorrentes do processo produtivo, com a finalidade de proporcionar a redução de gastos e conseqüentemente melhorar os resultados.

Segundo Leone (2000, p. 47),

[...] a Contabilidade de Custos é o ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para controlar os próprios custos e as operações e para auxiliar o administrador no processo de planejamento e tomada de decisões.

O objetivo desse instrumento é a determinação dos custos e oferecer informações gerenciais úteis para a solução de problemas, atendimento de exigências legais, tomada de decisões, redução de custos e apuração do lucro (MEGLIORINI, 2001).

A contabilidade de custos ganhou importância desde o início do capitalismo, quando passou a ser utilizada como um recurso seguro no controle das variações de custos e de vendas, além de avaliar o desenvolvimento do negócio (SANTOS, 2009).

Para Crepaldi (2004, p. 16) a contabilidade de custos,

Preocupa-se em resolver problemas mais complexos de estoques e em registrar detalhada e convenientemente as informações sobre as operações realizadas pela empresa, para oportuna composição dessas informações sob diversas formas, objetivando: 1) proceder à apuração detalhada dos resultados; 2) auxiliar o controle dos gastos; e 3) subsidiar a tomada de decisões.

Esta área da contabilidade pode servir como um instrumento de gerenciamento eficaz para monitorar e modificar políticas de compras, vendas, preços e marketing (SANTOS, 2009).

Para compreender melhor a sistemática de custos e suas terminologias, o Quadro 1 expõe conceitos sobre gastos, desembolso, custos, despesas, investimento e perdas.

Quadro 1 – Terminologias de custos

GASTOS	“O gasto é o valor pago ou assumido para obter a propriedade de um bem, incluindo ou não a elaboração e a comercialização, considerando as diversas quantidades adquiridas, elaboradas ou comercializadas” (DUTRA, 2003 p. 33).
DESEMBOLSO	“O desembolso é o pagamento de parte ou do total adquirido, elaborado ou comercializado, ou seja, é a parcela ou o todo do gasto que foi pago” (DUTRA, 2003 p. 33). O desembolso caracteriza-se pela entrega do numerário. Sua ocorrência pode ser antes do gasto (pagamento antecipado), no momento (pagamento à vista) ou depois (pagamento a prazo) (RIBEIRO, 2002).
CUSTOS	É um gasto que será reconhecido como custo no momento da utilização para fabricação ou na execução do serviço (MARTINS, 2010). “Custo é o valor aceito pelo comprador para adquirir um bem ou é a soma de todos os valores agregados ao bem desde sua aquisição, até que ele atinja o estágio de comercialização” (DUTRA, 2003 p. 33).
DESPESAS	A despesa é um gasto consumido para a realização de receita. As despesas “São os gastos incorridos durante a operação de comercialização. Ela é representada pelo consumo de bens e serviços com decorrência direta e indireta para obtenção de receitas” (DUTRA, 2003 p. 33).
INVESTIMENTO	“Investimento é o gasto para a aquisição de ativo, com a finalidade de obtenção de benefícios a curto, médio e longo prazo” (BERTI, 2006 p. 21).
PERDAS	A perda é um gasto involuntário e sua ocorrência é anormal e sem intenção (DUTRA, 2003). Não se pode confundir perda com despesa, pois a perda é caracterizada como não intencional e não é considerado um sacrifício feito com intenção de obtenção de receitas (MARTINS, 2010).

Fonte: Adaptado de Ribeiro (2002); Berti (2006); Dutra (2003); Martins (2010).

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

Os custos possuem classificações para atender diferentes finalidades. Na alocação dos custos aos produtos, classificam-se como custos diretos e indiretos. Para determinar o comportamento dos custos quanto ao volume de produção, os gastos enquadram-se como custos fixos e variáveis.

2.2.1 Custos diretos e indiretos

Quanto à alocação dos custos aos produtos, os custos podem ser diretos e indiretos. Segundo Megliorini (2001, p. 9), essa classificação segue uma regra básica para a apropriação dos custos, “[...] se for possível identificar a quantidade do elemento de custo aplicada no produto, o custo será direto. Se não for possível identificar a quantidade aplicada no produto, o custo será indireto.”

Segundo Crepaldi (2004), os custos diretos são os custos que não necessitam de rateios para a apropriação ao produto, ou seja, podem ser diretamente apropriados.

De acordo com Megliorini (2001, p. 11), “Custos Diretos: são aqueles apropriados aos produtos conforme consumo realizado.” Assim, a classificação como custo direto é dada aos gastos que possuem valores e quantidades significativas em relação ao produto, sendo possível sua identificação. Todos os gastos que incorrem diretamente na fabricação de um produto, serão considerados como custos diretos (RIBEIRO, 2002).

Porém, em alguns casos especiais, todos os custos podem ser considerados custos diretos. Se caso uma determinada entidade só fabricar um tipo de produto ou executar apenas um tipo de serviço, todos os custos dessa empresa serão classificados como custo diretos (DUTRA, 2003).

A classificação como custo indireto é dada aos gastos que impossibilitam uma identificação segura com o produto e aos gastos que representam baixo valor em relação ao custo total, pois não compensam a realização de cálculos para a identificação de sua classificação. A dificuldade de identificação ocorre porque são utilizados os mesmos gastos na fabricação de mais de um produto (RIBEIRO, 2002).

Megliorini (2001, p. 11) afirma que, “Custos Indiretos: são aqueles

apropriados aos produtos em função de uma base de rateio ou algum critério de alocação.”

Para Dutra (2003, p. 43), o rateio dos custos “[...] é uma divisão proporcional por uma base cujos dados tenham valores conhecidos em cada uma das funções de custos e que se julga que o custo ocorre nas mesmas proporções dessa base.”

Assim, enquadram-se como custos diretos, os custos exclusivos da produção do produto, tais como: a matéria-prima, embalagem, materiais diretos e mão de obra direta. Podem ser classificados como custos indiretos, os que necessitam de rateio: aluguel da fábrica, seguro da fábrica, materiais indiretos e depreciação. Nota-se que os gastos que são passíveis de alocação aos produtos fabricados são classificados como custos diretos e os que necessitam usar algum critério de rateio são classificados como custos indiretos.

2.2.2 Custos fixos e variáveis

Com relação ao volume de produção, os custos se dividem em custos fixos e custos variáveis. Conforme Megliorini (2001), para essa classificação é necessário verificar se o custo reage as alterações no volume de produção. Se houver alteração no custo ele será considerado variável, caso não houver modificação no custo, será fixo.

Desse modo, os custos fixos são aqueles que não variam proporcionalmente ao volume de produção (CREPALDI, 2004). Segundo Megliorini (2001, p. 12), “Custos Fixos: são aqueles decorrentes da estrutura produtiva instalada da empresa, que independem da quantidade que venha a ser produzida dentro do limite da capacidade instalada.”

Os custos que não alteram seus valores, pois não dependem da quantidade produzida são: aluguel da fábrica, depreciação, seguro da fábrica (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006).

O custo variável, para Berti (2006), ocorre em função de uma referência. É diretamente proporcional ao volume de operações. De acordo com Megliorini (2001, p. 13), “Custos Variáveis: são aqueles que aumentam ou diminuem, oscilando ao sabor do nível de produção.”

Os custos que alteram seus valores de acordo com a quantidade produzida são: matéria-prima consumida, embalagens e horas extras (DUBOIS; KULPA, SOUZA, 2006).

Para Ribeiro (2002), os custos fixos estão relacionados com os custos indiretos, pois ambos não dependem da proporção dos produtos fabricados. Enquanto que os custos variáveis estão relacionados com os custos diretos, pois ambos dependem da proporção produzida.

2.3 MÉTODOS DE CUSTEIO

Método de custeio consiste na metodologia utilizada pelas empresas para a apropriação dos custos aos produtos. O Quadro 2 destaca os principais métodos de custeio e suas características.

Quadro 2 – Principais métodos de custeio

<p>CUSTEIO INTEGRAL (ABSORÇÃO) Características:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Preço é função do custo • Calcula o custo total ao produto • Estabelece um resultado do produto • É um sistema rígido inflexível
<p>CUSTEIO MARGINAL (VARIÁVEL) Características:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Preço é função de mercado • Calcula o custo variável do produto • Obtém margem de contribuição do produto • Altamente flexível
<p>CUSTEIO POR ATIVIDADES (ABC) Características:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Preço é função da percepção do valor e da gestão de custos • Calcula o custo direto do produto • Obtém contribuição operacional do produto • Medianamente flexível

Fonte: Bertó e Beulke (2013, p. 41).

Como principais métodos para apropriação do custo têm-se: o Custeio por Absorção, Custeio Variável ou Direto e Custeio ABC (baseado em atividades). Na sequência são apresentados com mais detalhes o custeio por absorção e variável, que foram utilizados nesse estudo.

2.3.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, também conhecido como Custeio Pleno ou Integral, consiste em apropriar todos os custos de produção do período ao custo dos produtos.

De acordo com Wernke (2005, p. 19), “O Custeio por Absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período.”

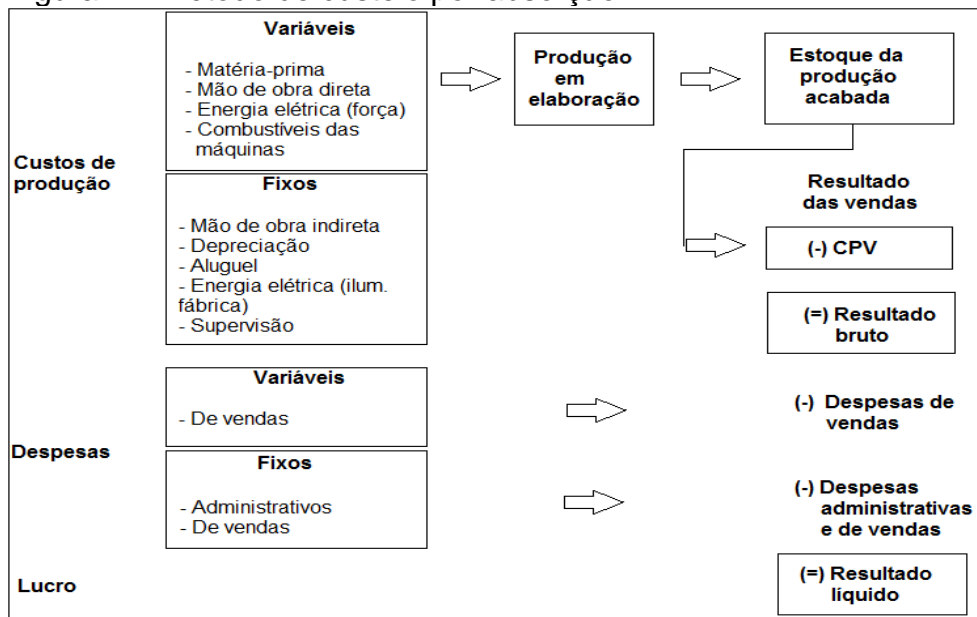
Esse método de custeio é o mais tradicional, criado em uma época em que a competitividade era menos significativa e os gastos com custos fixos era consideravelmente inferior ao custo total do produto (BERTÓ; BEULKE, 2013).

Para Bertó e Beulke (2013, p. 33), o custeio por absorção “[...] caracteriza-se pela apropriação de todos os custos aos produtos (tanto variáveis e fixos, ou então tanto diretos como indiretos).”

Segundo Wernke (2005), o método de custeio por absorção é mais utilizado por avaliar os estoques, seguir os princípios contábeis, por atender a legislação fiscal em vigor no Brasil, permitir a apuração por centro de custo e absorver todos os custos de produção.

A Figura 1 mostra a apuração de resultado pelo método de custeio por absorção.

Figura 1 – Método de custeio por absorção



Fonte: Dutra (2003, p. 227).

De acordo com Dutra (2003), esse é o método mais aplicado quando se trata de apuração de resultados, pois todos os custos de produção são apropriados ao custo do produto, valorizando os estoques e possibilitando a apuração dos resultados e o cálculo dos impostos e dividendos.

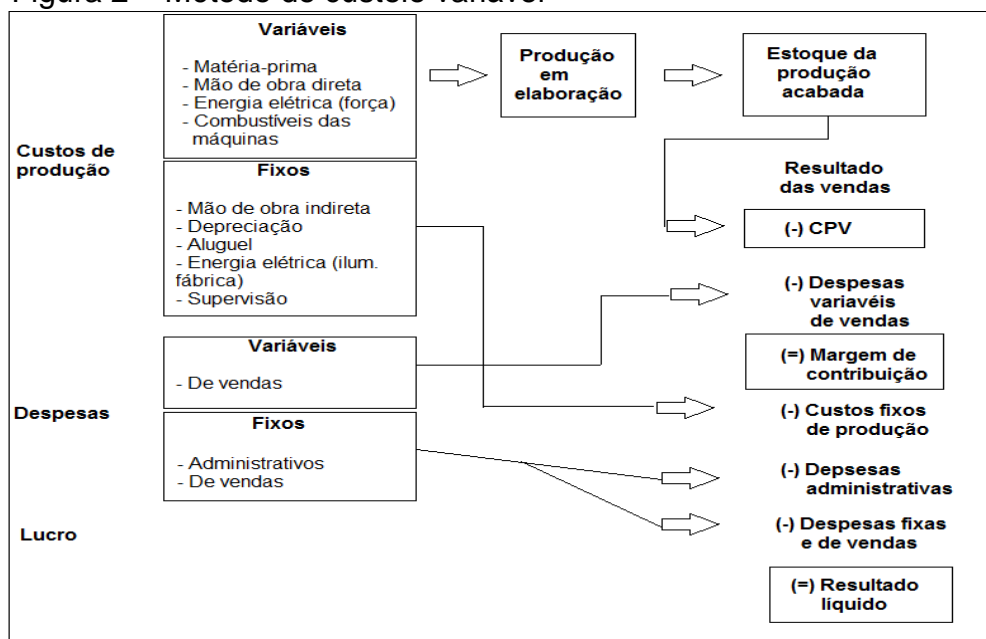
2.3.2 Custeio variável ou direto

O custeio variável ou direto é o método de custeio que consiste em apropriar aos produtos somente os custos variáveis ou diretos. Para Bertó e Beulke (2013), os produtos, as mercadorias ou os serviços são responsáveis apenas pelos custos variáveis que geram, pois variam de acordo com o volume de fabricação e só existem se o produto existe; os custos fixos, existem mesmo que o produto não existia.

O método de custeio direto ou variável fornece à administração as respostas sobre os preços de vendas, volumes de produção e de vendas. Esse método é bastante utilizado na determinação da viabilidade econômico-financeira e na elaboração de orçamentos (DUTRA, 2003).

A Figura 2 apresenta a apuração de resultado pelo método de custeio variável.

Figura 2 – Método de custeio variável



Fonte: Dutra (2003, p. 233).

Esse método é baseado na margem de contribuição, que é a diferença entre o valor total da receita e a soma de custos e despesas variáveis (DUTRA, 2003).

Segundo Dutra (2003, p. 229), “A margem de contribuição mostra como cada um desses produtos contribui para, primeiramente, amortizar os custos e despesas fixos e, depois, formar proporcionalmente o lucro.”

O custeio variável é um método voltado à competitividade e que exige maior visão e controle da evolução dos negócios (BERTÓ; BEULKE, 2013).

Apesar de ser um meio que fornece informações necessárias para a tomada de decisão, esse método é utilizado apenas com finalidade gerencial, pois não é aceito pela legislação fiscal, por ferir os princípios da competência.

2.4 RELAÇÃO CUSTO/VOLUME/LUCRO

Conhecida como análise CVL, a relação custo/volume/lucro é um instrumento de planejamento que fornece a relação entre o volume de vendas sobre os custos e lucros (CREPALDI, 2004).

Para Wernke (2005), entre tantas ferramentas gerenciais, a relação custo/volume/lucro é a de maior relevância utilizada por gestores na área de custos, pois permite prever o impacto no resultado do período.

Segundo Crepaldi (2004, p. 242), a relação CVL “É baseada no custeio variável e, por meio dela, pode-se estabelecer qual a quantidade mínima que a empresa deverá produzir e vender para que não incorra prejuízo.”

Destaca-se que os elementos que compõe a análise CVL são: margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança, os quais são apresentados na sequência.

2.4.1 Margem de contribuição

De acordo com Wernke (2005, p. 99) “A Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor (em \$) que cada unidade comercializada contribui para, inicialmente, pagar os gastos fixos mensais da empresa e, posteriormente, gerar o lucro do período.”

A margem de contribuição auxilia os gerentes a decidir se deve reduzir ou expandir a linha de produção, na formação do preço e suas estratégias e na avaliação do desempenho produtivo (CREPALDI, 2004).

Para calcular a margem de contribuição, é necessário utilizar a fórmula exposta no Quadro 3.

Quadro 3 – Margem de contribuição

<p>Margem de Contribuição Unitária (MC/U):</p> $MC/U = PV/U - (CV/U + DV/U)$ <p>Onde: MC/U = Margem de Contribuição Unitária PV/U = Preço de Venda Unitário CV/U = Custo Variável Unitário DV/U = Despesa Variável Unitária</p>
--

Fonte: Adaptado de Crepaldi (2004, p. 231).

Nota-se que para obter a margem de contribuição deve-se diminuir os custos e despesas variáveis do preço de venda. O cálculo da margem de contribuição pode ser expresso por unidade, pelo total e como percentual ou índice (DUBOIS; KULPA; SOUZA, 2006). Para obter a margem de contribuição total é preciso multiplicar a MC unitária pela quantidade vendida. E a margem de contribuição em percentual é o resultado da divisão da MC unitária pelo preço de venda.

2.4.2 Ponto de equilíbrio

Para Wernke (2005, p. 119), “O Ponto de Equilíbrio (PE) pode ser conceituado como o nível de vendas, em unidades ou em valor (\$), no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo.”

Existem três pontos de equilíbrio distintos: ponto de equilíbrio contábil (PEC), ponto de equilíbrio econômico (PEE) e ponto de equilíbrio financeiro (PEF). Nas três modalidades é possível obter o resultado em quantidade, valor e percentual.

Segundo Crepaldi (2004, p. 235), o ponto de equilíbrio contábil “[...] é obtido quando há volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro ou prejuízo contábil.” Para o cálculo do ponto de equilíbrio contábil utiliza-se a fórmula ilustrada no Quadro 4.

Quadro 4 – Ponto de equilíbrio contábil

$$\text{PEC} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos Totais (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 121).

Para a obtenção do PEC em quantidade é preciso dividir os custos e despesas fixos totais pela margem de contribuição unitária em valor. Para sua identificação em valor deve-se dividir os custos e despesas fixos totais pelo percentual de margem de contribuição. O ponto de equilíbrio contábil informa a quantidade de produtos ou o valor que deve ser vendido para que a empresa não possua prejuízo e nem lucro (WERNKE, 2005).

Conforme Crepaldi (2004, p. 236), o ponto de equilíbrio econômico “[...] ocorre quando existe lucro na empresa e esta busca comparar e demonstrar o lucro da em relação à taxa de atratividade que o mercado financeiro oferece ao capital investido.” Para o cálculo do ponto de equilíbrio econômico utiliza-se a fórmula apresentada no Quadro 5.

Quadro 5 – Ponto de equilíbrio econômico

$$\text{PEE} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos Totais (\$)} + \text{Lucro Desejado (\%)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\%)}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 123).

O PEE é obtido pelo acréscimo do lucro desejado aos custos e despesas fixos totais. O ponto de equilíbrio econômico mostra o quanto a empresa terá que vender para alcançar o lucro desejado (WERNKE, 2005).

Segundo Crepaldi (2004, p. 237), o ponto de equilíbrio financeiro “[...] é representado pelo volume de vendas necessário para que a empresa possa cumprir com seus compromissos financeiros.”

A fórmula o cálculo do ponto de equilíbrio financeiro é exposta no Quadro 6.

Quadro 6 – Ponto de equilíbrio financeiro

$$\text{PEF} = \frac{\text{Custos e Despesas Fixos Totais (\$)} - \text{Depreciação (\$)} + \text{Dívidas do Período (\$)}}{\text{Margem de Contribuição Unitária (\$)}}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 122).

Nesse cálculo é preciso diminuir os gastos não desembolsáveis, como a depreciação, por exemplo, e acrescentar as dívidas do período. O ponto de equilíbrio financeiro demonstra o quanto a empresa terá que vender para pagar todos os gastos que necessitam de desembolso (CREPALDI, 2004).

2.4.3 Margem de segurança

De acordo com Wernke (2005, p. 135), a margem de segurança “[...] representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no ponto de equilíbrio. Representa quanto as vendas, em unidades ou em valor (\$), podem cair sem que a empresa passe a operar em prejuízo.”

A Margem de segurança faz a mensuração de risco do empreendimento, quanto mais próximo ao ponto de equilíbrio, maior será o risco de prejuízo. Nesse caso a empresa terá que rever e aumentar o preço de venda ou reduzir os custos (DUBOIS; KULPA, SOUZA, 2006).

Segundo Wernke (2005), para o cálculo da Margem de Segurança, deve-se utilizar as fórmulas ilustradas no Quadro 7.

Quadro 7 – Margem de segurança

- a) Margem de Segurança (\$) = Vendas Totais (\$) – Vendas Totais no Ponto de Equilíbrio (\$);
- b) Margem de Segurança em Unidades = Vendas Totais em unidades – Vendas Totais em unidades no Ponto de Equilíbrio; e
- c) Margem de Segurança em Percentual (%) = Margem de Segurança (\$) / Vendas Totais (\$).

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 135).

No cálculo da margem de segurança é preciso diminuir as vendas estimadas pelo ponto de equilíbrio das vendas totais, essa diferença é considerada uma folga no faturamento da empresa.

3 METODOLOGIA

Este capítulo apresenta, inicialmente, o enquadramento metodológico do trabalho. Na sequência, expõem-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Na realização de um estudo científico é fundamental o uso da metodologia da pesquisa para alcançar os objetivos propostos.

Em relação à abordagem do problema, essa pesquisa caracteriza-se como qualitativa. Segundo Oliveira (1999, p. 115),

[...] é muito utilizado no desenvolvimento das pesquisas de âmbito social, econômico, de comunicação, mercadológicas, de opinião, de administração, representado, em linhas gerais, uma forma de garantir a precisão dos resultados, e evitando com isso distorções de análise e interpretações.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada descritiva, pois de acordo com Oliveira (1999, p. 114), “O estudo descritivo possibilita o desenvolvimento de um nível de análise em que se permite identificar as diferentes formas dos fenômenos, sua ordenação e classificação.” A pesquisa descritiva é caracterizada por verificar e explicar problemas já existentes, por meio de técnicas padronizadas.

Em relação ao procedimento, caracteriza-se como estudo de caso. Para Goldenberg (1997), estudo de caso é uma análise completa, que considera a unidade social estudada como um todo, com o objetivo de compreendê-lo.

O estudo foi realizado pela pesquisa documental. Segundo Marconi e Lakatos (2013, p. 48), nesse tipo de pesquisa “[...] a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.”

Sendo assim, a pesquisa é caracterizada como qualitativa e descritiva, pois apresenta a análise de custos de uma indústria de embalagens plásticas flexíveis, com o intuito de identificar a possibilidade de redução de gastos, realizada mediante estudo de caso e pesquisa documental.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para realização desse trabalho, foram utilizados procedimentos para coleta e análise de dados da empresa estudada, os quais estão descritos na sequência.

O estudo de caso foi realizado em uma indústria de embalagens plásticas flexíveis, na qual a coleta de dados ocorreu em documentos fornecidos pela empresa objeto de pesquisa.

Os documentos selecionados para o estudo de caso foram:

- Relatório de custos da matriz, filial e consolidado;
- Relatório de produção da matriz, filial e consolidado;
- Relatório do processo produtivo e portfólio dos produtos;
- Relatório de capacidade produtiva da matriz, filial e consolidado;
- Demonstrativo do resultado da matriz, filial e consolidado.

Efetuu-se o estudo de caso com base nos documentos do ano de 2015. Além disso, efetuou-se entrevista semiestruturada com o gerente de produção e o coordenador de custos da entidade. Para garantir o sigilo de informações solicitado pela empresa, seu nome foi preservado, bem como os valores utilizados não refletem a realidade.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Esse capítulo apresenta os dados da empresa em estudo, no que se refere à caracterização, portfólio de produtos, estrutura do processo produtivo, capacidade produtiva, gastos de produção e resultados da matriz e filial individualizados e consolidado. Posteriormente, descreve-se a mensuração dos possíveis reflexos em decorrência da transferência de produção da filial para a matriz.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa foi fundada em maio de 1970, com sede no sul de Santa Catarina. Naquela época, a pequena organização possuía como principal atividade a confecções de bolsas plásticas.

Com a ampliação das vendas, diversificação do portfólio dos produtos e oportunidades do mercado, a entidade passou a ser referência nacional na produção de embalagens flexíveis.

Em 1985 foi aberta a primeira filial, localizada no oeste do estado de Santa Catarina. A nova unidade tinha como atividade principal a fabricação de embalagens flexíveis, frigoríficas, bobinas técnicas para empacotamento de cereais e fabricação de laminados.

No ano de 1994, a entidade abriu sua segunda filial no estado do Rio Grande do Sul, com fabricação de bobinas técnicas para empacotamento automático de cereais, porém foi fechada no ano de 2012.

Atualmente o empreendimento atua no mercado latino americano, contendo na sua carteira de clientes, empresas renomadas como a Johnson & Johnson, Nestlé e Seara. Além disso, é considerada uma das mais modernas empresas de embalagens plásticas, uma das principais transformadoras de resinas termoplásticas da América Latina e líder no segmento de embalagens com impressão flexográfica.

O portfólio contempla cinco linhas de produtos, distribuídas nas categorias: Higiênicos, Alimentos, Pet Food, Sacolas e Material de Limpeza. A

Tabela 1 apresenta os produtos integrantes de cada categoria e o percentual médio de participação sobre as vendas consolidada da entidade.

Tabela 1 – Categorias de produtos	
CATEGORIAS	PARTICIPAÇÃO NAS VENDAS (%)
HIGIENICOS	42,141%
FRALDAS	17,410%
ABSORVENTES	17,499%
OUTROS	4,986%
MATERIAL DE BELEZA/COSMETICOS	0,054%
LENCO UMEDECIDO	1,886%
ROTULOS	0,305%
ALIMENTOS	20,139%
OUTROS	0,280%
MASSAS/BISCOITOS	0,291%
PAES / BOLOS	13,928%
BALAS / DOCES / CHOCOLATES	1,208%
FRIGORIFICO/ESPECIALIDADES	4,432%
PET FOOD	35,466%
RAÇÃO/ALIMENTOS ANIMAIS	35,466%
SACOLAS	0,083%
SACOLAS VIRGEM LISA	0,003%
SACOLAS VIRGEM IMPRESSA	0,057%
SACOLAS/BANDOS	0,024%
MATERIAL DE LIMPEZA	2,171%
MATERIAL DE LIMPEZA	2,171%
TOTAL	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

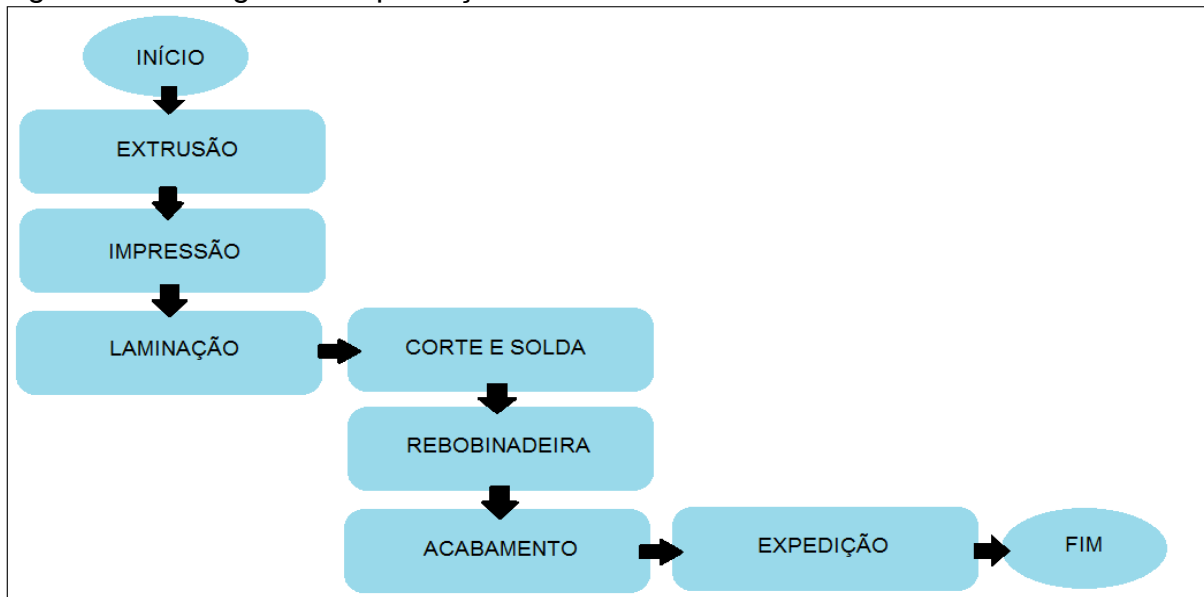
Percebe-se que a linha de produtos mais representativa em relação as vendas no ano de 2015 foi a embalagem de Higiênicos (42,14%), porém o produto com maior percentual de vendas é a embalagem de Pet Food (35,47%). A categoria que apresentou menor índice de vendas foi as Sacolas (0,083%), sendo que a Sacola Virgem Lisa é o produto com menor participação de vendas no ano (0,003%).

4.2 ESTRUTURA DO PROCESSO PRODUTIVO E CAPACIDADE PRODUTIVA

Na fabricação das embalagens plásticas, tanto na matriz como na filial, o processo produtivo é o mesmo. Contudo, de acordo com o pedido e necessidade do cliente, o produto pode não passar por todas as etapas de produção. A Figura 3

mostra o fluxograma de produção de embalagens plásticas flexíveis.

Figura 3 – Fluxograma de produção



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O processo produtivo de embalagens plásticas inicia na extrusão, onde a resina é derretida em temperatura elevada, para ser formado o filme. Nessa etapa, em determinados casos o filme pode sofrer pigmentação e um tratamento que expande a umectabilidade da superfície.

Na impressão é realizada a transferência das imagens em tintas para o filme, por meio de chapas de fotorpolímero resiliente.

A laminação é a etapa em que os filmes são unidos e as embalagens tornam-se mais resistentes e com a selagem confiável.

O processo de corte e solda transforma o filme em sacos, ao mesmo tempo em que são soldados.

Na rebobinadeira é realizado o processo final de acabamento, no qual a bobina principal é desbobinada e rebobinada de acordo com as necessidades do cliente, no que se refere a largura e comprimento.

O acabamento é o processo em que se realizam as conferências, análises de qualidade, retoques finais e embalamento.

No setor de expedição são estocados e organizados os produtos, para posteriormente faturamento e envio aos clientes.

A entidade mede sua capacidade produtiva em toneladas, sendo que

esse indicador define a quantidade que a empresa tem condições de produzir, utilizando toda a capacidade de suas máquinas. Na Tabela 2 é exposta a capacidade produtiva no período de um ano e a média mensal.

Tabela 2 – Capacidade produtiva em toneladas

Matriz		Filial		Consolidado	
Capacidade		Capacidade		Capacidade	
Mês	Ano	Mês	Ano	Mês	Ano
651	7.818	138	1.658	790	9.476

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Verifica-se que a empresa tem capacidade produtiva de 9.476 toneladas por ano, sendo em média 790 ton/mês. A matriz comporta 7.818 ton/ano e a filial 1.658 ton/ano, correspondendo respectivamente a 83% e 17%.

4.3 DESCRIÇÃO DOS CUSTOS E RESULTADOS

Nessa seção são apresentados os resultados do ano de 2015, sendo evidenciados dados como: quantidade produzida, custos com produção, Demonstrativo do Resultado, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

4.3.1 Produção

A Tabela 3 expõe a quantidade que a empresa produziu no ano de 2015 e a média mensal.

Tabela 3 – Produção do ano

Matriz		Filial		Consolidado	
Produção		Produção		Produção	
Mês	Ano	Mês	Ano	Mês	Ano
508	6.098	93	1.119	601	7.217

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

É possível perceber que no ano de 2015 a entidade não utilizou sua capacidade máxima produtiva, sendo que na matriz foram fabricados 6.098 ton/ano, o que representa 78% da sua capacidade e na filial a produção atingiu 1.119

ton/ano, equivalente a 67,5% da capacidade. Essa situação vem ocorrendo ao longo dos últimos dois anos e os cenários futuros apresentam queda nas vendas.

Verifica-se que a matriz tem condições de comportar a produção da filial, pois apresentou ociosidade de 22%, ou seja, possui capacidade para produzir mais 1.720 ton/ano.

4.3.2 Custos de produção

A Tabela 4 apresenta os custos de produção da matriz, filial e consolidado no ano de 2015.

Tabela 4 – Custos

Descrições	MATRIZ	FILIAL	CONSOLIDADO
CUSTO DE PRODUÇÃO	R\$ 79.115.542,11	R\$ 15.015.392,01	R\$ 94.130.934,11
Materiais Diretos	R\$ 50.275.429,93	R\$ 9.226.057,29	R\$ 59.501.487,22
- Resinas - Filmes	R\$ 42.004.715,53	R\$ 7.708.296,33	R\$ 49.713.011,86
- Materiais de Embalagens e Impressão	R\$ 8.270.714,40	R\$ 1.517.760,96	R\$ 9.788.475,36
Mão de Obra Direta	R\$ 13.296.605,90	R\$ 2.252.485,38	R\$ 15.549.091,27
- Salários e Ordenados	R\$ 8.066.512,68	R\$ 1.366.491,72	R\$ 9.433.004,40
- Encargos Sociais	R\$ 5.230.093,22	R\$ 885.993,66	R\$ 6.116.086,87
Mão de Obra Indireta	R\$ 5.864.076,55	R\$ 1.404.906,24	R\$ 7.268.982,79
- Salários e Ordenados	R\$ 3.557.497,92	R\$ 852.299,76	R\$ 4.409.797,68
- Encargos Sociais	R\$ 2.306.578,63	R\$ 552.606,48	R\$ 2.859.185,11
Outros Custos	R\$ 6.199.891,03	R\$ 1.580.238,13	R\$ 7.780.129,16
- Energia Elétrica consumida (variável)	R\$ 4.950.836,41	R\$ 1.153.351,93	R\$ 6.104.188,35
- Energia Elétrica demanda (fixa)	R\$ 318.900,12	R\$ 64.855,08	R\$ 383.755,20
- Serviços de Terceiros	R\$ 215.340,00	R\$ 87.300,00	R\$ 302.640,00
- Materiais (Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 714.814,50	R\$ 274.731,12	R\$ 989.545,62
Gastos Gerais	R\$ 141.430,42	R\$ 47.094,04	R\$ 188.524,47
- Fretes Industrial	R\$ 11.628,36	R\$ 3.480,36	R\$ 15.108,72
- Seguros	R\$ 57.622,42	R\$ 23.278,60	R\$ 80.901,03
- Óleos e Lubrificantes	R\$ 72.179,64	R\$ 20.335,08	R\$ 92.514,72
Depreciação	R\$ 3.338.108,28	R\$ 504.610,92	R\$ 3.842.719,20
Quantidade produzida em tonelada	6.098	1.119	7.217
CUSTO DE PRODUÇÃO POR TONELADA	R\$ 12.974,23	R\$ 13.418,26	R\$ 13.043,08

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Percebe-se em relação à quantidade produzida em 2015, que o custo de produção por tonelada da matriz foi inferior ao custo da filial. A produção da matriz resultou em 6.098 toneladas e seu custo de produção foi R\$ 79.115.542,11, assim o

custo de cada tonelada atingiu a média de R\$ 12.974,23. Na filial foram produzidas 1.119 toneladas e o custo de produção foi de R\$ 15.015.392,01, logo o custo por tonelada é, em média, de R\$ 13.418,26. A diferença entre o custo por tonelada da matriz e filial nesse período foi de R\$ 444,03, correspondendo a redução de R\$ 496.878,19 nos custos do ano, caso a matriz contemplasse a produção da filial.

4.3.3 Demonstração do Resultado

A Tabela 5 evidencia o resultado da matriz, da filial e consolidado da entidade do ano de 2015.

Tabela 5 – DR

Descrições	MATRIZ	FILIAL	CONSOLIDADO
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 128.641.485,28	R\$ 23.313.088,48	R\$ 151.954.573,76
Deduções da Receita Bruta	-R\$ 38.910.524,08	-R\$ 7.495.589,52	-R\$ 46.406.113,60
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 89.730.961,20	R\$ 15.817.498,96	R\$ 105.548.460,16
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 77.962.540,02	-R\$ 15.693.106,58	-R\$ 93.655.646,60
LUCRO BRUTO	R\$ 11.768.421,17	R\$ 124.392,38	R\$ 11.892.813,55
Despesas Operacionais	-R\$ 10.918.650,34	-R\$ 1.963.388,34	-R\$ 12.882.038,67
Despesas Administrativas	-R\$ 3.405.843,03	-R\$ 977.051,71	-R\$ 4.382.894,74
- Salários e Encargos Administrativos	-R\$ 1.786.102,46	-R\$ 387.545,55	-R\$ 2.173.648,01
- Remuneração Indireta (Benefícios)	-R\$ 806.709,96	-R\$ 347.841,72	-R\$ 1.154.551,68
- Impostos e Taxas Diversas	-R\$ 291.314,28	-R\$ 66.999,84	-R\$ 358.314,12
- Serviços de Terceiros	-R\$ 267.720,00	-R\$ 58.200,00	-R\$ 325.920,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	-R\$ 70.212,48	-R\$ 64.602,00	-R\$ 134.814,48
- Aluguéis e Condomínios	-R\$ 65.207,28	-R\$ 11.640,00	-R\$ 76.847,28
- Água/Luz/Coleta de Lixo	-R\$ 53.660,40	-R\$ 2.328,00	-R\$ 55.988,40
- Telefone/Comunicações	-R\$ 32.766,60	-R\$ 29.100,00	-R\$ 61.866,60
- Outras Despesas Administrativas	-R\$ 32.149,56	-R\$ 8.794,60	-R\$ 40.944,17
Despesas Comerciais	-R\$ 7.512.807,31	-R\$ 986.336,63	-R\$ 8.499.143,94
- Comissões	-R\$ 3.473.320,10	-R\$ 629.453,39	-R\$ 4.102.773,49
- Fretes	-R\$ 2.145.821,66	-R\$ 104.908,90	-R\$ 2.250.730,56
- Salários e Encargos Comercial	-R\$ 1.666.343,10	-R\$ 194.536,99	-R\$ 1.860.880,09
- Telefone/Comunicações	-R\$ 59.364,00	-R\$ 29.100,00	-R\$ 88.464,00
- Propagandas e Publicidades	-R\$ 97.112,52	-R\$ 4.680,79	-R\$ 101.793,31
- Viagens e Estadias	-R\$ 35.304,12	-R\$ 5.763,20	-R\$ 41.067,32
- Outras Despesas Comerciais	-R\$ 35.541,81	-R\$ 17.893,36	-R\$ 53.435,17
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 849.770,84	-R\$ 1.838.995,96	-R\$ 989.225,12

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Na Demonstração do Resultado (DR) a entidade utiliza o Ebit, sendo

assim, a empresa não forneceu informações das despesas financeiras.

Destaca-se que a entidade vendeu 98,96% da produção consolidada desse ano (7.217 ton.) e possuía saldo em estoque do ano anterior de 627,78 toneladas. Sendo assim, foram vendidas 7.141,54 toneladas no ano, correspondendo a 5.979,66 ton. da matriz e 1.161,88 ton. da filial.

Salienta-se que a empresa é optante do lucro real, desse modo as deduções da receita bruta estão inclusos os impostos sobre a venda, tais como: ICMS, IPI, PIS e COFINS, e as devoluções de venda.

Percebe-se então, que em 2015 a matriz obteve um lucro de R\$ 849.770,84, sendo que o custo dos produtos vendidos foi de 86,88% sobre receita líquida. A filial atingiu um prejuízo de R\$ 1.838.995,96, no qual o custo correspondeu a 99,21% da receita líquida. No resultado consolidado, a empresa continuou com prejuízo de R\$ 989.225,12, o que representa -0,94% da receita líquida.

4.3.4 Margem de contribuição e ponto de equilíbrio

Para o cálculo da relação custo/volume/lucro, a entidade adota o método de custeio variável para gerar informações gerenciais. A margem de contribuição consolidada da empresa está evidenciada em valores e percentual na Tabela 6.

Tabela 6 – Margem de contribuição consolidada

RECEITA BRUTA S/ IPI E DEVOLUÇÃO	R\$ 135.875.978,57
CUSTOS E DESPESAS VARIÁVES	-R\$ 102.286.698,04
- Materiais Diretos	-R\$ 59.501.487,22
- Energia Elétrica - Consumo	-R\$ 6.104.188,35
- Comissões	-R\$ 4.102.773,49
- Fretes	-R\$ 2.250.730,56
- Tributos s/ Venda (ICMS/PIS/COFINS)	-R\$ 30.327.518,42
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 33.589.280,54
ÍNDICE DE MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (IMC)	0,25

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Nota-se que para o cálculo da margem de contribuição foi considerada a receita bruta menos as deduções de IPI e devolução de vendas. Nos custos variáveis foi considerada a parcela de energia elétrica consumida após o limite da

demanda contratada e os materiais diretos de produção. Nas despesas variáveis foram consideradas as despesas com comissões, fretes e tributos sobre as vendas. A margem de contribuição foi de R\$ 33.589.280,54, sendo que dividido pela receita bruta sem IPI e devoluções tem-se o índice de margem de contribuição de 0,25 para o cálculo do ponto de equilíbrio exibido na Tabela 7.

Tabela 7 – Ponto de equilíbrio

CUSTOS FIXOS	R\$ 28.525.258,54
- Mão de Obra Direta	R\$ 15.549.091,27
- Mão de Obra Indireta	R\$ 7.268.982,79
- Energia Elétrica demanda (fixa)	R\$ 383.755,20
- Serviços de Terceiros	R\$ 302.640,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 989.545,62
- Gastos Gerais	R\$ 188.524,47
- Depreciação	R\$ 3.842.719,20
DESPESAS FIXAS	R\$ 6.528.534,62
- Salários e Encargos Administrativos	R\$ 2.173.648,01
- Remuneração Indireta (Benefícios)	R\$ 1.154.551,68
- Impostos e Taxas Diversas	R\$ 358.314,12
- Serviços de Terceiros	R\$ 325.920,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 134.814,48
- Aluguéis e Condomínios	R\$ 76.847,28
- Água/Luz/Coleta de Lixo	R\$ 55.988,40
- Telefone/Comunicações	R\$ 61.866,60
- Outras Depesas Administrativas	R\$ 40.944,17
- Salários e Encargos Comercial	R\$ 1.860.880,09
- Telefone/Comunicações	R\$ 88.464,00
- Propagandas e Publicidades	R\$ 101.793,31
- Viagens e Estadias	R\$ 41.067,32
- Outras Depesas Comerciais	R\$ 53.435,17
TOTAL CUSTOS E DESPESAS FIXAS	R\$ 35.053.793,17
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (IMC)	0,25
PONTO DE EQUILÍBRIO	R\$ 141.800.252,14

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O ponto de equilíbrio contábil em reais para a empresa nesse período foi de R\$ 141.800.252,14, ou seja, a entidade precisaria obter um faturamento líquido de IPI e devoluções correspondente a esse valor para cobrir os gastos fixos do ano. Porém, atingiu apenas R\$ 135.875.978,57, conforme exposto na Tabela 6, ficando abaixo do ponto de equilíbrio, incorrendo assim em prejuízo. Ressalta-se que os

valores de custos fixos foram obtidos pela diferença do custo total da produção em relação aos custos variáveis e os valores das despesas fixas foram extraídos do DR.

4.4 MENSURAÇÃO DOS POSSÍVEIS REFLEXOS

Considerando que a planta industrial da matriz apresentou capacidade produtiva ociosa de 22% no período, que é suficiente para contemplar a produção da filial, realizou-se um estudo para avaliar o comportamento dos custos em relação a essa transferência de produção da filial para a matriz.

Nos tópicos que seguem são apresentados os reflexos nos custos diretos, custos indiretos e resultados da empresa.

4.4.1 Reflexos nos custos diretos

A Tabela 8 apresenta a projeção de variação dos custos diretos com a transferência da produção da filial para a matriz.

Tabela 8 – Reflexos nos custos diretos

Descrições	CONSOLIDADO REAL	(-) CUSTOS FILIAL	PROJETADO MATRIZ
CUSTO DIRETO DE PRODUÇÃO	R\$ 81.154.766,84	-R\$ 2.497.308,02	R\$ 78.657.458,82
Materiais Diretos	R\$ 59.501.487,22	R\$ 0,00	R\$ 59.501.487,22
- Resinas - Filmes	R\$ 49.713.011,86	R\$ 0,00	R\$ 49.713.011,86
- Materiais de Embalagens e Impressão	R\$ 9.788.475,36	R\$ 0,00	R\$ 9.788.475,36
Mão de Obra Direta	R\$ 15.549.091,27	-R\$ 2.252.485,38	R\$ 13.296.605,90
- Salários e Ordenados	R\$ 9.433.004,40	-R\$ 1.366.491,72	R\$ 8.066.512,68
- Encargos Sociais	R\$ 6.116.086,87	-R\$ 885.993,66	R\$ 5.230.093,22
Outros Custos	R\$ 6.104.188,35	-R\$ 244.822,65	R\$ 5.859.365,70
- Energia Elétrica consumida (variável)	R\$ 6.104.188,35	-R\$ 244.822,65	R\$ 5.859.365,70

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Os custos com materiais diretos que se refere às resinas, filmes poliéster e materiais de embalagens e de impressão tem um comportamento variável em função da quantidade produzida. Assim, como a quantidade produzida consolidada continuará a mesma com a transferência da produção, os custos com materiais diretos não irão sofrer alterações.

Os custos com mão de obra direta referem-se a salários e ordenados e aos respectivos encargos sociais. Como a matriz está operando abaixo da capacidade produtiva, os 272 colaboradores registrados são suficientes para a produção de 790 ton/mês, que abrange a produção atual das duas unidades. Desse modo, os custos de mão de obra direta dos 64 funcionários da filial não serão mais necessários, reduzindo o montante de R\$ 2.252.485,38 ao ano.

No custo com energia elétrica ocorrerá redução de R\$ 244.822,65 ao ano, pois o consumo na produção da matriz não terá interrupção de produção como acontece na filial, conseqüentemente o consumo de KWH/Kg será menor. Destaca-se que essa informação foi identificada com auxílio do coordenador de custos.

Observa-se que, com a transferência da produção da filial para a matriz os custos diretos reduzirão em R\$ 2.497.308,02 ao ano, o que representa redução de 3,08% nos custos diretos totais de produção e 2,65% do custo total do período.

4.4.2 Reflexos nos custos indiretos

A Tabela 9 apresenta a variação dos custos indiretos decorrente da transferência da produção para a matriz.

Tabela 9 – Reflexos nos custos indiretos

Descrições	CONSOLIDADO REAL	(-) CUSTOS FILIAL	PROJETADO MATRIZ
CUSTO INDIRETOS DE PRODUÇÃO	R\$ 12.976.167,27	-R\$ 2.273.363,86	R\$ 10.702.803,41
Mão de Obra Indireta	R\$ 7.268.982,79	-R\$ 1.404.906,24	R\$ 5.864.076,55
- Salários e Ordenados	R\$ 4.409.797,68	-R\$ 852.299,76	R\$ 3.557.497,92
- Encargos Sociais	R\$ 2.859.185,11	-R\$ 552.606,48	R\$ 2.306.578,63
Outros Custos	R\$ 1.675.940,82	-R\$ 329.466,66	R\$ 1.346.474,16
- Energia Elétrica demanda (fixa)	R\$ 383.755,20	-R\$ 32.427,54	R\$ 351.327,66
- Serviços de Terceiros	R\$ 302.640,00	-R\$ 87.300,00	R\$ 215.340,00
- Materiais (Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 989.545,62	-R\$ 209.739,12	R\$ 779.806,50
Gastos Gerais	R\$ 188.524,47	-R\$ 34.380,04	R\$ 154.144,43
- Fretes Industrial	R\$ 15.108,72	-R\$ 3.480,36	R\$ 11.628,36
- Seguros	R\$ 80.901,03	-R\$ 23.278,60	R\$ 57.622,43
- Óleos e Lubrificantes	R\$ 92.514,72	-R\$ 7.621,08	R\$ 84.893,64
Depreciação	R\$ 3.842.719,20	-R\$ 504.610,92	R\$ 3.338.108,28

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Estima-se que os custos com mão de obra indireta, que se refere aos salários e ordenados e aos respectivos encargos sociais, tenha redução de R\$ 1.404.906,24 ao ano. Entende-se que os 102 colaboradores da matriz possuem condições para suprir o desempenho dos 31 funcionários da filial.

No custo com energia elétrica ocorrerá variação de R\$ 32.427,54 ao ano, pois a demanda contratada da filial irá diminuir com a interrupção de energia, essa informação foi identificada com auxílio do coordenador de custos da entidade.

Os serviços de terceiros que se referem aos serviços contratos para manutenção, terceirização, entre outros, terá redução estimada no valor total da filial de R\$ 87.300,00 ao ano, pois esses serviços serão integrados com o custo da matriz.

Para o custo com materiais diversos que se refere a materiais de consumo, manutenção, expediente e segurança da fábrica que alcançou o valor anual de R\$ 274.731,12, projeta-se redução de R\$ 209.739,12 ao ano. Nessa conta o valor predominante é de manutenção e como as máquinas e equipamentos que não serão transferidos, logo esse custo não ocorrerá mais. Os demais são custos inerentes a produção, que não sofrerão alteração nessa mesma proporção, porque serão em parte integrados com o custo da matriz.

Os gastos gerais, no valor de R\$ 47.094,04 ao ano, que se referem ao frete industrial, ao seguro da fábrica e aos óleos e combustíveis, irão reduzir em R\$ 34.380,04. Nos custos com fretes da filial a redução estimada equipara-se ao total do gasto no ano de R\$ 3.480,36, isso se dará principalmente pela cessão das transferências de produtos entre as unidades. No seguro será reduzido o total de gasto do ano do R\$ 23.278,60, essa redução se dará pela desativação da fábrica da filial, dispensando a contratação de seguro. Nos custos com óleos e combustíveis, os gastos do ano, que foram R\$ 20.335,08, serão reduzidos em apenas R\$ 7.621,08, pois a quantidade de máquinas reduzirá, porém a quantidade produzida continuará a mesma.

Projeta-se redução de R\$ 504.610,92 ao ano, para a depreciação da filial, pois os imobilizados da filial poderão ser vendidos ou alugados, sendo assim não haverá mais o registro desse custo. Além disso, as máquinas e equipamentos da matriz são mais modernos e possuem capacidade para produzir a demanda atual da entidade.

Verifica-se que com a transferência da produção da filial para a matriz os

custos indiretos reduzirão em R\$ 2.273.363,86 ao ano, o que representa redução de 18% nos custos indiretos totais de produção e 2,42% do custo total do período.

4.4.3 Reflexos na Demonstração do Resultado

Com a transferência da produção calculou-se possível alteração na Demonstração do Resultado de 2015. A Tabela 10 apresenta os reflexos no DR.

Tabela 10 – Reflexos no DR

Descrições	CONSOLIDADO REAL	(-) CUSTOS FILIAL	PROJETADO MATRIZ
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 151.954.573,76	R\$ 0,00	R\$ 151.954.573,76
Deduções da Receita Bruta	-R\$ 46.406.113,60	R\$ 0,00	-R\$ 46.406.113,60
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	R\$ 105.548.460,16	R\$ 0,00	R\$ 105.548.460,16
CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	-R\$ 93.655.646,60	R\$ 4.746.583,73	-R\$ 88.909.062,87
LUCRO BRUTO	R\$ 11.892.813,55	R\$ 4.746.583,73	R\$ 16.639.397,29
Despesas Operacionais	-R\$ 12.882.038,67	R\$ 1.019.208,25	-R\$ 11.862.830,42
Despesas Administrativas	-R\$ 4.382.894,74	R\$ 977.051,71	-R\$ 3.405.843,03
- Salários e Encargos Administrativos	-R\$ 2.173.648,01	R\$ 387.545,55	-R\$ 1.786.102,46
- Remuneração Indireta (Benefícios)	-R\$ 1.154.551,68	R\$ 347.841,72	-R\$ 806.709,96
- Impostos e Taxas Diversas	-R\$ 358.314,12	R\$ 66.999,84	-R\$ 291.314,28
- Serviços de Terceiros	-R\$ 325.920,00	R\$ 58.200,00	-R\$ 267.720,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	-R\$ 134.814,48	R\$ 64.602,00	-R\$ 70.212,48
- Aluguéis e Condomínios	-R\$ 76.847,28	R\$ 11.640,00	-R\$ 65.207,28
- Água/Luz/Coleta de Lixo	-R\$ 55.988,40	R\$ 2.328,00	-R\$ 53.660,40
- Telefone/Comunicações	-R\$ 61.866,60	R\$ 29.100,00	-R\$ 32.766,60
- Outras Despesas Administrativas	-R\$ 40.944,17	R\$ 8.794,60	-R\$ 32.149,56
Despesas Comerciais	-R\$ 8.499.143,94	R\$ 42.156,54	-R\$ 8.456.987,39
- Comissões	-R\$ 4.102.773,49	R\$ 0,00	-R\$ 4.102.773,49
- Fretes	-R\$ 2.250.730,56	-R\$ 209.817,80	-R\$ 2.460.548,36
- Salários e Encargos Comercial	-R\$ 1.860.880,09	R\$ 194.536,99	-R\$ 1.666.343,10
- Telefone/Comunicações	-R\$ 88.464,00	R\$ 29.100,00	-R\$ 59.364,00
- Propagandas e Publicidades	-R\$ 101.793,31	R\$ 4.680,79	-R\$ 97.112,52
- Viagens e Estadias	-R\$ 41.067,32	R\$ 5.763,20	-R\$ 35.304,12
- Outras Despesas Comerciais	-R\$ 53.435,17	R\$ 17.893,36	-R\$ 35.541,81
RESULTADO OPERACIONAL	-R\$ 989.225,12	R\$ 5.765.791,99	R\$ 4.776.566,87

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Pode-se perceber que, com a transferência da produção da filial para a matriz, a empresa poderá superar o prejuízo de R\$ 989.225,12 e obter um lucro de R\$ 4.776.566,87. Essa variação ocorre principalmente pela redução dos custos dos

produtos vendidos, que era de 88,73% sobre a receita líquida e passa a ser 84,24%.

4.4.4 Reflexos na margem de contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança

Após o cálculo da transferência da produção da filial para a matriz, tem-se na Tabela 11 os possíveis reflexos na margem de contribuição em valores e percentual.

Tabela 11 – Reflexos na margem de contribuição

RECEITA BRUTA S/ IPI E DEVOLUÇÃO	R\$ 135.875.978,57
CUSTOS E DESPESAS VARIÁVEIS	-R\$ 102.251.693,19
- Materiais Diretos	-R\$ 59.501.487,22
- Energia Elétrica - Consumo	-R\$ 5.859.365,70
- Comissões	-R\$ 4.102.773,49
- Fretes	-R\$ 2.460.548,36
- Tributos s/ Venda (ICMS/PIS/COFINS)	-R\$ 30.327.518,42
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 33.624.285,39
ÍNDICE DE MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (IMC)	0,25

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Estima-se que a margem de contribuição que foi de R\$ 33.589.280,54, em 2015 passe para R\$ 33.624.285,39, com aumento de R\$ 35.004,85 ao ano. Esse resultado dividido pela receita líquida tem-se o índice de margem de contribuição (IMC) de 0,25 para o cálculo do ponto de equilíbrio exposto na Tabela 12.

Tabela 12 – Reflexos no ponto de equilíbrio

CUSTOS FIXOS	R\$ 23.999.409,30
- Mão de Obra Direta	R\$ 13.296.605,90
- Mão de Obra Indireta	R\$ 5.864.076,55
- Energia Elétrica demanda (fixa)	R\$ 351.327,66
- Serviços de Terceiros	R\$ 215.340,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 779.806,50
- Gastos Gerais	R\$ 154.144,42
- Depreciação	R\$ 3.338.108,28
DESPESAS FIXAS	R\$ 5.299.508,57
- Salários e Encargos Administrativos	R\$ 1.786.102,46

Continua...

Conclusão.

- Remuneração Indireta (Benefícios)	R\$ 806.709,96
- Impostos e Taxas Diversas	R\$ 291.314,28
- Serviços de Terceiros	R\$ 267.720,00
- Materiais Diversos(Cons./Manut./Exped./Seg.)	R\$ 70.212,48
- Aluguéis e Condomínios	R\$ 65.207,28
- Água/Luz/Coleta de Lixo	R\$ 53.660,40
- Telefone/Comunicações	R\$ 32.766,60
- Outras Despesas Administrativas	R\$ 32.149,56
- Salários e Encargos Comercial	R\$ 1.666.343,10
- Telefone/Comunicações	R\$ 59.364,00
- Propagandas e Publicidades	R\$ 97.112,52
- Viagens e Estadias	R\$ 35.304,12
- Outras Despesas Comerciais	R\$ 35.541,81
TOTAL CUSTOS E DESPESAS FIXAS	R\$ 29.298.917,87

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO (IMC) 0,25

PONTO DE EQUILÍBRIO R\$ 118.397.137,41

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

O ponto de equilíbrio projetado com a transferência da produção é de R\$ 118.397.137,41, correspondendo a redução equivalente ao valor de R\$ 23.403.114,73 em relação ao ponto de equilíbrio real.

Após verificar que a empresa obteria lucro no ano com a transferência da produção, é possível calcular a margem de segurança, que está exposta na Tabela 13.

Tabela 13 – Reflexos na margem de segurança

RECEITA BRUTA S/ IPI E DEVOLUÇÃO	R\$ 135.875.978,57	100%
PONTO DE EQUILÍBRIO	-R\$ 118.397.137,41	-87%
MARGEM DE SEGURANÇA	R\$ 17.478.841,17	13%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A margem de segurança mostra que a entidade poderá deixar de vender R\$ 17.478.841,17 sem incorrer em prejuízo no ano, correspondente a 13% da receita bruta sem IPI e devoluções.

4.4.5 Outros reflexos

Com a transferência da produção e encerramento das atividades da filial do oeste de Santa Catarina, os 110 funcionários da filial não serão mais necessários, sendo 64 de mão de obra direta, 31 de mão de obra indireta, 10 do setor de administração e 5 do setor de vendas. Dessa forma, foi realizada uma simulação para possível demissão, de acordo com o cálculo do setor de recursos humanos, o valor para a rescisão é de R\$ 2.955.356,00, nesse valor estão inclusos todas as verbas trabalhistas (o salário, o 13º proporcional, as férias vencidas e proporcionais, 1/3 das férias e multa de 40% do FGTS), sendo que desse valor pretende-se parcelar em 12 parcelas.

Outro reflexo com a transferência trata-se da venda ou aluguel do imóvel, sendo que ficará disponível o terreno, o prédio da filial e as máquinas e equipamentos (extrusoras, impressoras, máquinas de corte e solda, e outros materiais de apoio).

A despesa com fretes também terá reflexo, pois estima-se aumento de R\$ 209.817,80 (Tabela 12) em relação ao gasto de 2015 da filial, essa variação se dá em virtude da empresa possuir alguns clientes na cidade ou na proximidades da filial, sendo necessário frete para levar a mercadoria da matriz até o oeste de Santa Catarina.

Outro reflexo relevante observada na simulação refere-se a despesa com os salários e encargos sociais do pessoal da administração e da área comercial, que reduzirá R\$ 582.082,54 (Tabela 12) ao ano. As demais despesas, como telefone, propaganda e entre outros, irão reduzir, pois a entidade não terá mais esses gastos com a filial.

Além disso, o fechamento da filial poderá ocasionar reflexos negativos a região onde essa unidade está instalada, como por exemplo a oferta de empregos diretos e indiretos, entre outros, que não são possíveis de mensuração.

4.4.6 Síntese da projeção

Com a transferência da produção da filial para a matriz, a empresa apresentará reflexos estimados positivos nos aspectos econômicos e financeiros. A

Tabela 14 apresenta a síntese dos reflexos.

Tabela 14 – Síntese dos reflexos

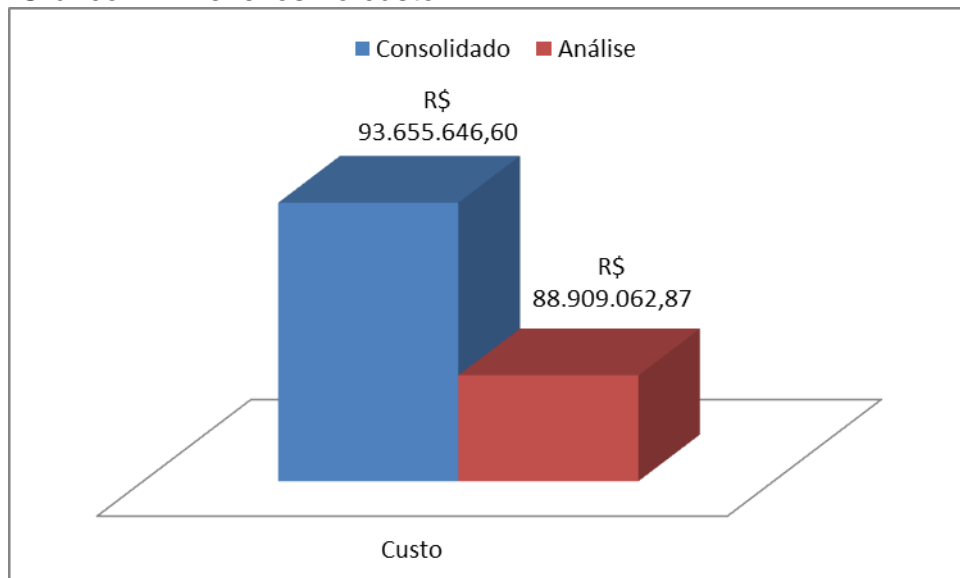
Itens	Real	Projetado	Reflexos positivos
Custo total de produção	R\$ 94.130.934,11	R\$ 89.360.262,23	R\$ 4.770.671,88
Resultado operacional	-R\$ 989.225,12	R\$ 4.776.566,87	R\$ 5.765.791,99
Custo do produto vendido	R\$ 93.655.646,60	R\$ 88.909.062,87	R\$ 4.746.583,73
Margem de Contribuição	R\$ 33.589.280,54	R\$ 33.624.285,39	R\$ 35.004,85
Ponto de Equilíbrio	R\$ 141.800.252,14	R\$ 118.397.137,41	R\$ 23.403.114,73
Margem de Segurança	-	R\$ 17.478.841,17	R\$ 17.478.841,17

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

De acordo com a Tabela 14, a empresa irá reduzir os custos de produção em R\$ 4.770.671,88 no ano, isso principalmente pela redução dos custos indiretos.

A entidade terá um ganho no resultado calculado de R\$ 5.765.791,99 ao ano, sendo que dessa variação o principal ponto forte é custo do produto vendido que irá reduzir em 5% ao ano, o que representa R\$ 4.746.583,73. O Gráfico 1 representa essa variação.

Gráfico 1 – Reflexos no custo



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Em consequência da redução de custo, a margem de contribuição terá pouca oscilação, porém o ponto de equilíbrio e margem de segurança apresentarão um resultado satisfatório.

Na Margem de Contribuição, o resultado real em 2015 foi de R\$

33.589.280,54, e com a análise de transferência atingirá R\$ 33.624.285,39, ou seja, um aumento de R\$ 35.004,85 ano, pois os custos variáveis que sofrerão alteração serão apenas o consumo com energia elétrica e fretes.

No Ponto de Equilíbrio, o resultado em 2015 foi de R\$ 141.800.252,14 e após o cálculo da transferência passou para R\$ 118.397.137,41, ou seja, uma necessidade menor de 23.403.114,73 em relação ao faturamento do ano, isso ocorre pela diluição dos custos e despesas fixas da matriz para uma quantidade produzida maior, representando economia de escala.

Na Margem de Segurança projetada foi possível encontrar a folga no faturamento de R\$ 17.478.841,17 ao ano, sendo inexistente no resultado real de 2015.

Com isso, a empresa poderá obter, com a transferência da produção, um resultado efetivo, conforme apresentado na Tabela 15.

<u>Tabela 15 – Resultado no primeiro ano</u>	
RESULTADO NO PRIMEIRO ANO	
RESULTADO OPERACIONAL	R\$ 4.776.566,87
DEMISSÃO	R\$ 2.955.356,00
=	R\$ 1.821.210,87

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Estima-se que a entidade obterá resultado operacional no primeiro ano de R\$ 4.776.566,87. Contudo se considerar o pagamento das demissões dos 110 funcionários da filial, terá um resultado de fato de R\$ 1.821.210,87.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade de custos é um instrumento fundamental para analisar os resultados das empresas e avaliar as possíveis mudanças e ações preventivas e corretivas para reduzir os custos e melhorar os resultados.

Diante disso, o objetivo geral desse trabalho consistiu em analisar os reflexos nos gastos da organização, considerando a transferência da produção da filial do oeste para a matriz no sul de Santa Catarina, de uma indústria de embalagens plásticas flexíveis.

O primeiro objetivo específico visou descrever os custos da matriz e filial, nesse tópico foram apresentados também os resultados de 2015. Com isso foi possível constatar que a empresa estava incorrendo em prejuízo no ano e produzindo menos que sua capacidade produtiva. A margem de contribuição representa 25% da receita bruta de vendas sem IPI e devoluções, sendo assim não foi atingido o ponto de equilíbrio no período pesquisado.

No segundo objetivo específico foi realizar a simulação de outra estrutura de custos, considerando a transferência da produção da filial para a matriz. Percebe-se que houve uma redução nos custos de produção no valor de R\$ 4.770.671,88, equivalente a 5% do custo total de produção do ano.

O terceiro objetivo específico relacionava-se a mensuração dos possíveis reflexos com a transferência da produção, o que possibilitou verificar a melhora no resultado do ano em R\$ 5.765.791,99, no ponto de equilíbrio em R\$ 23.403.114,73, sendo assim, possível encontrar a margem de segurança em R\$ 17.478.841,17.

Conclui-se que a matriz possui estrutura e capacidade produtiva para absorver a produção da filial, pois de acordo com o estudo, a matriz está produzindo apenas 78% da sua capacidade, com ociosidade de 22%.

Cabe destacar que os valores apresentados nesse estudo são estimados, podendo não serem de fato realizados com a transferência da produção da filial para matriz. Contudo, servem de base para os gestores da entidade tomarem suas decisões.

Assim, para futura pesquisa fica a sugestão de ampliação do estudo para o primeiro semestre de 2016, de maneira a garantir a tomada de decisão mais acertada. Além disso, é preciso verificar os reflexos qualitativos com o fechamento da filial na região e o entorno onde está localizada.

REFERÊNCIAS

- BERTI, Anélio. **Contabilidade e análise de custos**. Curitiba: Juruá, 2006.
- BERTÓ, Dalvio J.; BEULKE, Rolando. **Gestão de custos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade de custos**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- DUBOIS, Alexy; KULPA, Luciana; SOUZA, Luz Eurico de. **Gestão de custos e formação de preço**. São Paulo: Atlas, 2006.
- DUTRA, Rene Gomes. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Ed. Record, 1997.
- LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MEGLIORINI, Evadir. **Custos: análise e gestão**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2001.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Thomson Pioneira, 1999.
- RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- SANTOS, Joel José. **Contabilidade de custos: modelo contábil, métodos de depreciação, abc – custeio baseado em atividades, análise atualizada de encargos sociais sobre salários**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preço de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais**. São Paulo: Saraiva, 2005.