

CAPACIDADES INSTALADAS E O IMPACTO DAS OCIOSIDADES OPERACIONAIS EM UMA DISTRIBUIDORA DE CIMENTO

Roberto Miranda Pimentel Fully

Mestre em Contabilidade

Professor das Faculdades Integradas de Caratinga

Rua Raquel Resende Lima Magalhães, 72, apto 303, bairro Alfa Sul, Manhuaçu - MG

Rock Kleyber Silva Brandão

Mestre em Administração

Professor das Faculdades Integradas de Caratinga

Rua Professora Terpinha Lacerda, bairro Quilombo, Iúna, Espírito Santo.

Cristiano Lúcio da Silva

Bacharel em Ciências Contábeis

Egresso do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga

Rua João Pinheiro, 172, Centro, Caratinga, Minas Gerais.

Jardel Alves Teixeira

Bacharel em Ciências Contábeis

Egresso do Curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Caratinga

Rua João Pinheiro, 172, Centro, Caratinga, Minas Gerais.

Resumo

Em mercados cada vez mais competitivos, é inconcebível desperdiçar recursos. Esse estudo tem como objetivo constatar o impacto das ociosidades operacionais em uma empresa comercial, com a perspectiva gerencial, por meio da contabilidade de custos. Nesse sentido, as capacidades instaladas através da obtenção de recursos fixos, devem ser observadas de maneira mais próxima para se evitar que os produtos comercializados sejam onerados de maneira desequilibrada, e conseqüentemente, maximizar os lucros da organização. Trata-se de um estudo de caso realizado em uma distribuidora de cimento com o objetivo de identificação das ociosidades operacionais sob a perspectiva do custeio RKW, por suas características, que torna possível visualizar a utilização dos recursos em relação à capacidade máxima instalada. Logo, com a constatação dos níveis de ociosidade operacional, constatar a eficiência na utilização das capacidades instaladas, gerando informações relevantes sobre o custo adicional gerado por elas.

Palavras-chaves: Ociosidades operacionais, capacidades instaladas, recursos fixos.

Área temática do evento: Controladoria e contabilidade gerencial

1.INTRODUÇÃO

Em mercados cada vez mais competitivos e globalizados, a equalização dos gastos que impactam no resultado das organizações, devem ser observadas de maneira especial. Mais especificamente, os recursos fixos, devem ser utilizados ao máximo para serem diluídos ao custo final dos produtos, não onerando desproporcionalmente custo unitário dos produtos vendidos.

Dessa forma, em consonância com Zatta et al. (2003), o melhor aproveitamento das capacidades instaladas possibilita menor impacto no resultado, aumenta a lucratividade, ou ainda, incorre na redução do preço final do produto ou serviço, que por sua vez, o faz mais atrativo ao consumidor. Consequentemente, a organização tende a ser mais competitiva em mercados mais acirrados.

Eckert et al. (2013)relata a pouca utilização da análise dos custos fixos para avaliação da eficiência produtiva e operacional. Mais ainda, constatou não haver muitos estudos sobre os custos incorridos em detrimento às ociosidades no Brasil, mesmo com a globalização dos mercados, que tratam de acirrar ainda mais a competitividade.

Esta pesquisa tem como objetivo evidenciar a existência de uma estrutura de custos fixos – ociosidade operacional -, ante a existência de uma estrutura de capacidade operacional, inferior à capacidade instalada, tratando-se de um fenômeno pouco estudado, sem uma análise aprofundada da utilização das capacidades instaladas, bem como pouco questionado pelos gestores.

Dessa forma, a questão de pesquisa volta-se para responder como identificar a ocorrência da ociosidade operacional em uma empresa do ramo de distribuição de cimento?

Nesse sentido, a unidade de análise da presente pesquisa e o custo de ociosidade.

A empresa estudada possui caráter comercial localizada no município de Caratinga, estado de Minas gerais. Trata-se de uma distribuidora de cimento, cujo principal objeto social é a comercialização de cimento no atacado, produto extremamente suscetível às oscilações econômicas do país.

O IBGE¹ (2016)contribui ao informar sobreo município de Caratinga, possuir a maior quantidades de postos de trabalho em pequenas e médias empresas, preferencialmente em caráter comercial, demonstrando assim a importância desse tipo de organização para a localidade.

Por se tratar de uma empresa comercial, tal fato contribuiu para estimular os autores a realizar o estudo em seu âmbito fator competitividade. Assim,espera-se que esta pesquisapossa contribuir para o aumento do conhecimento acadêmico diante da ocorrência das ociosidades, considerando-as como desperdícios trazendo à tona deficiências e gargalos produtivos constatando o efeito nocivo trazido por fenômeno ao resultado econômico da organização.

Conforme Eckert et al. (2013, p. 188), “Com o entendimento do que é capacidade na realidade produtiva, pode-se perceber o que é o custo de ociosidade, a importância da identificação e o cálculo deste custo, bem como seu significado para as empresas, em termos monetários”, a não utilização dessas capacidades por ausência de demanda, uso ineficiente ou retrabalho, agregam tal custo a produtos e serviços.

¹ Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

Ademais, esta pesquisa tem como foco o a identificação do uso ineficiente das capacidades instaladas devido a existência de ociosidades durante o funcionamento normal da organização. Devido a isso, o custeio pelo método RKW², é retratado por Iudícibus (2010), como meio eficiente para identificação do custo de todas atividades relevantes em empresas comerciais, em detrimento a não distinção de custos e despesas, o que permite evidenciar o impacto do fenômeno estudado em todos os setores da organização.

Nesse sentido, a constatação das ociosidades é determinada pelo paradigma entre recursos adquiridos e sua efetiva utilização. Para atender a necessidade da diminuição dos desperdícios, o método RKW, atribui a centros de custos todos os gastos fixos, enquanto o critério de apropriação se faz conforme as atividades realizadas em cada setor (ABC³), vindo atribuir valor monetário a cada tarefa executada permitindo a constatação da ociosidade em decorrência da não utilização dessas capacidades.

Eckert et al. (2013) exemplificam as diversas atividades realizadas no meio produtivo, as quais, são responsáveis por agregar o custo final dos produtos ou serviços a serem prestados considerados os gastos com mão de obra, máquinas, impostos fixos e tudo o que venha a ser classificado como fixo.

Dessa forma, sob a ótica do custeio RKW, os gastos fixos em qualquer setor da organização, após submetida a essa classificação, propicia a correta identificação das reais capacidades instaladas a cada centro de custo e associadas às atividades realizadas em seu âmbito, para em seguida, identificar o valor referente à execução das tarefas.

2.REFERENCIAL TEÓRICO

A compreensão ampla do trabalho, se faz diante de melhor do conhecimento dos fundamentos e das terminologias relativas à contabilidade de custos. A contribuição de diversos autores da literatura dessa área, contribuem decisivamente para efeito de classificação e análise dos diferentes dispêndios ocorridos na organização.

Martins (2010) afirma que contabilidade de custos possibilita a identificação e classificação dos diversos gastos para produção, comercialização, estocagem e transporte de produtos assim como na prestação de serviços, que por sua vez dispõem do uso de materiais e da força de trabalho para execução da atividade empresarial.

Contribui ainda, afirmando que esses dispêndios, podem ser classificados pela forma que são incorporados aos produtos e serviços classificando-os em diretos e indiretos ou pela temporalidade em fixos e variáveis. Essa classificação conforme Hansen e Mowen (2013), é utilizada de acordo com a ótica a ser explorada e a finalidade da análise.

2.1.Gastos Diretos e Indiretos

Martins (2010) define gasto, como sacrifício financeiro ou de recurso previamente adquirido em qualquer área da organização que possua como prerrogativa a execução de sua atividade, englobando os chamados custos e despesas.

²Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit (Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica)

³Activity-Based Costing (Custeio Baseado em Atividades)

Atento às terminologias utilizadas na área de custos, o autor identifica a diferença entre custos e despesas. O primeiro é definido como gasto relativo e restrito à produção, aquisição de produtos ou prestação de serviços. A composição do custo dos produtos é realizada por gastos com materiais, mão de obra e outros gastos com a manutenção do setor produtivo.

Em virtude disso, nas empresas comerciais, são identificados como custos, os gastos na aquisição de produtos, como o valor de aquisição, impostos sobre compras, fretes, custo de estocagem intermediários.

As despesas são caracterizadas por todo dispêndio com bens e serviços, direta ou indiretamente, para obtenção de receitas. Tais gastos, são observados no funcionamento da estrutura institucional da organização, não havendo relação com o custo de fabricação nas indústrias ou na aquisição de produtos e serviços nas empresas comerciais.

Os chamados gastos diretos, são identificados por Horngren (2000), como aqueles que de forma evidente, incorporam determinado produto ou serviço e permitem ser facilmente mensurados e contabilizados a cada unidade produzida ou tarefa executada. Enquanto os gastos indiretos dependem de critério para que seja realizado rateio e alocação de determinado percentual.

2.2. Gastos Fixos e Variáveis

Horngren (1978) já atribuía aos gastos fixos a denominação de capacidades instaladas. O autor afirma tratar-se de dispêndios contratados previamente de forma a serem utilizados por determinado período, para a execução da atividade empresarial.

Dessa forma, Zatta et al. (2003) contribuiu salientando a importância do estudo dos gastos fixos, também chamados de capacidades instaladas, possuir a perspectiva primordial de regular a utilização dos recursos disponíveis, que são contratados ou adquiridos para a execução das atividades vitais de uma organização, evitando suas possíveis ociosidades, as quais, possuem o status de “desperdício” na organização, uma vez que esse dispêndio se faz de forma obrigatória e não reembolsável quando recurso não é utilizado.

Martins (2010) conceitua os gastos fixos, pelo seu comportamento cíclico, são contratados ou adquiridos para períodos específicos, representam dispêndio, independentemente de sua utilização não havendo possibilidade de reembolso, como o aluguel e a mão de obra fixa de caráter obrigatório no Brasil. De forma antagônica, os gastos variáveis ocorrem de forma diretamente proporcional à produção, apenas existem, caso haja a produção ou a execução de determinado serviço.

O autor afirma ainda, que tais vertentes, contribuem para diversos tipos de análises, que por sua vez, geram informações por meios de diversos tipos de relatório gerenciais para o controle da produção, determinando a eficácia administrativa.

Nesse sentido, os gastos fixos, por suas características, são determinantes para a competitividade no atual mercado globalizado. A cada dia, novas tecnologias são inseridas nesse contexto com o intuito de se aumentar a produção e diminuir o seu impacto no custo final do produto.

Na mesma linha, Eckert et al. (2013) afirmam que a constatação da não utilização de capacidades instaladas, possibilita a evidência do impacto dessas ociosidades sobre o desempenho da organização, por meio de informação gerencial. Altos índices de ociosidades

constituem a ineficiência produtiva podendo ser um fator determinante para a sobrevivência da organização.

2.3.Método de Custeio RKW

Modelo de custeio instituído na Alemanha no início do Século XX, possui como tradução literal, Conselho Administrativo do Império para a Eficiência Econômica. Iudícibus (2010) afirma que esse método consiste em rastrear aos produtos todos os gastos da empresa, não só os custos, mas também despesas comerciais administrativas e financeiras.

Afirma ainda, possuir duas fases, sendo a primeira a alocação de cada gastos aos respectivos centros de custos, e na sequência, destes aos produtos. Apesar de seu caráter gerencial, não é aceito no Brasil para avaliação de estoques.

Martins (2010 p. 220) expõe da seguinte maneira sobre o custeio RKW, “Consiste no rateio não só do custo de produção, como também de todas as despesas da empresa, inclusive financeiras, a todos os produtos. [...] Com esse rateio, chega-se ao custo de produzir e vender (incluindo administrar e financiar)”.

Dessa forma, por não haver separação entre custos ou despesas, todo gasto da organização é destinada a impactar em apenas um resultado. Tal abordagem diverge das normas técnicas para fins fiscais, não devendo ser utilizado em sua escrituração contábil.

A estrutura de custos de uma empresa comercial possui características distintas em relação às fabris. Os gastos administrativos e comerciais tendem a ter maior impacto no resultado nas empresas que não realizam transformação de produtos. Essa realidade atribui ao método RKW uma melhor perspectiva de gestão dos gastos nas atividades comerciais.

No mesmo sentido, Beuren e Schlindwein (2008), afirmam ser o RKW, o melhor método para alocação de custos às organizações com grande índice de gastos fixos. Tal fato, devido a criação de centros de custos, onde não há discriminação entre custos e despesas.

De forma mais analítica, o autor vem elucidar sobre os centros de custos, que poderiam ser setores de uma organização, ou até mesmo, filiais localizadas em cidades ou estados diferentes. Com essa possibilidade, cada gasto específico seria atribuído ao respectivo responsável por ele.

Na mesma perspectiva, as empresas comerciais, de uma maneira geral, possuem alto percentual dos gastos concentrados em despesas comerciais e administrativas, fazendo com que o custeio RKW, propicie uma melhor visualização das aplicações de recursos em seus respectivos centros de custos.

2.4.Ociosidades Operacionais

Para identificação do fenômeno, se faz necessário observar alguns conceitos como capacidades instaladas e despesas fixas comprometidas.

Martins (2010) corrobora ao descrever as capacidades instaladas, identificando-as como capacidade máxima adquirida para execução de determinada atividade operacional, atribuindo aos gastos fixos como a responsabilidade de fornecê-las em determinados ciclos de tempo.

Hansen e Mowen (2013) definem despesas fixas comprometidas como dispêndios com prazo de validade para serem empregados em determinado período, os quais, se repetem a cada ciclo independentemente do nível produtivo ou efetivo uso do recurso.

Hornngren (2000) define a ociosidade por dois denominadores, a capacidade ideal (máxima) / capacidade necessária (utilizada). A primeira é determinada pelo recurso contratado e uma análise teórica de sua capacidade de utilização, enquanto o segundo, se faz pela constatação da real utilização desse recurso.

Negra et al (2004) descreve a ociosidade operacional como desperdício invisível, principalmente ao se tratar de recursos mais difíceis de serem gerenciados, como a mão de obra fixa ou uso das capacidades de armazenamento.

A partir desse entendimento, podemos classificar como ociosidade operacional em uma distribuidora de cimento, as horas não efetivamente trabalhadas com mão de obra fixa, assim como o respectivo trabalho feito. Da mesma forma, as horas paradas de máquinas e equipamentos que possuem gastos fixos atrelados a seu funcionamento.

Muller e Kriger (2002) apontam para a importância da gestão dos custos no ambiente competitivo da distribuição, ressaltando a pequena margem de contribuição que é responsável por cobrir a maioria das despesas fixas que oneram a atividade das distribuidoras.

Dispõe ainda, sobre o enorme peso dos gastos em logística, que para atender o cliente com qualidade e em tempo satisfatório, a empresa necessita contratar e adquirir diversos recursos que geram dispêndios fixos, sendo esses, determinantes no fator competitividade.

Nesse sentido, a ociosidade operacional de empresas comerciais, principalmente as distribuidoras, são mais danosas nos setores relacionados a logística e armazenamento, que implicam maiores custos e despesas fixas.

Na empresa estudada verificamos a existência de vários caminhões e empilhadeiras, que possuem diversos gastos fixos atrelados a sua operacionalização, como pessoal, depreciação, aluguel de espaço físico, segurança, impostos, supervisão, que quando ficam ociosos ou não são utilizados de maneira eficiente, deixam de gerar o benefício que justificou sua aquisição, onerando o preço final dos produtos.

Nesse sentido, a ociosidade operacional é decorrente do emprego deficiente ou ineficiente de recursos fixos comprometidos. A operacionalização depende da utilização de diversos recursos que tem como prerrogativa o ciclo temporal, e muitos são os motivos de não ocorrerem uma total utilização.

2.4.1 Custo de Ociosidades

Iudícibus (2010), em observância às normas, ocorrência de fatores anormais que incapacitam a produção da organização de forma nítida, na forma de greves e infortúnios relativos às intempéries naturais, é permitido classificar e escriturar tais fatos como perdas do período.

O autor elucida ainda, sobre os chamados custos pré-operacionais, muito comuns no início da atividade, um momento em que ocorre a montagem de máquinas, equipamentos, treinamentos. Tais custos, devem ser reconhecidos como despesas pré-operacionais. Isso, por não fazer sentido agregar tal custo a produtos ou serviços, podendo nem mesmo ainda haver produção. Entretanto, de maneira corriqueira, não é permitido reconhecer qualquer tipo de ociosidade dessa forma.

Sob a ótica gerencial, Eckert (2013) afirma que é necessário haver uma melhor análise dos gastos ocorridos para determinar o impacto do ócio, ocasionado por uma diminuição da demanda ou pela ineficiência operacional. Dessa forma, torna-se possível observar as causas e direcionar soluções.

As ociosidades operacionais em empresas comerciais, advém de fatores imperceptíveis durante o andamento das atividades institucionalizadas e repetitivas, que são associadas a oscilações do mercado que interferem no faturamento ocasionando o fenômeno.

2.4.2 Tratamento gerencial do Custo de Ociosidade

Como é observado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pronunciamento conceitual CPC 00 (2011), a entidade necessita atender a interesses informacionais diversos. Os relatórios contábil-financeiros de interesse geral são normatizados para que sejam reportados valores a investidores e demais usuários externos da contabilidade.

Porém, o mesmo pronunciamento propõe que sejam elaborados relatórios sem a obrigatoriedade de se ater a normas estruturais para obtenção de informação contábil de que necessita internamente.

Nesse sentido, para análise dos custo das ociosidades, os quais não tratados nos relatórios normatizados, faz-se necessário a elaboração relatórios que tratem e evidencie esse dispêndio de maneira a observar os devidos princípios contábeis que torne a informação válida.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

Gil (2010) classifica o estudo de caso como uma investigação empírica através da análise de dados, aplicado a um estudo de caso por método qualitativo e quantitativo. Utilizou-se de revisão bibliográfica e foram coletados dados por meio da análise de documentos. Nesse sentido, foram observados controles gerenciais para aferição da real utilização das capacidades.

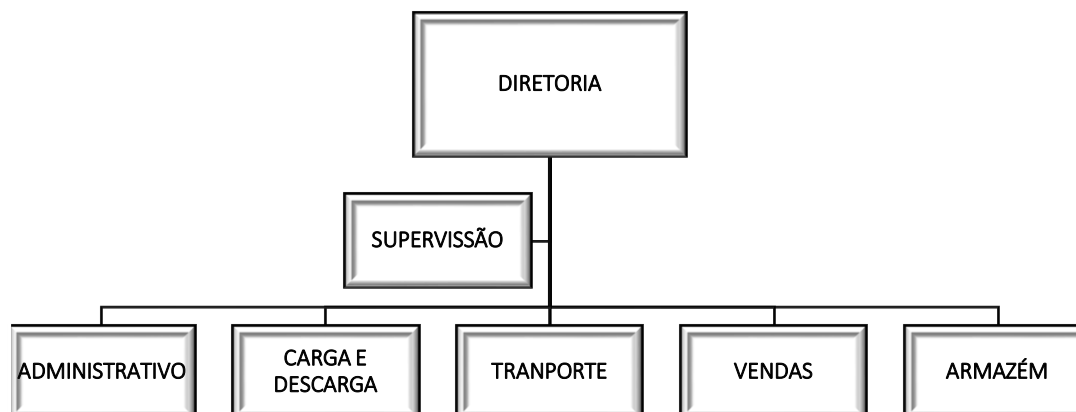
Para Perez Júnior, Oliveira e Costa (2003) a forma mais correta de se constatar o custo da ociosidade operacional, seria apurar todos os custos fixos, alocá-los aos devidos departamentos (centros de custos), posteriormente estabelecer um padrão ideal de produção. Ao ser verificada a produção real ocorrida em períodos distintos, a diferença entre a capacidade teórica e a realizada, foi o que tornou possível identificar o volume ocioso e consequentemente, os custos de tais capacidades ociosas.

A pesquisa se estendeu por seis meses ocorrendo em quatro etapas:Planejamento, pesquisa bibliográfica, mapeamento das capacidades, análise dos controles e a dissertação final do trabalho.

3.1 Capacidades Instaladas

As capacidades, de acordo com Martins (2010), representa toda aquisição de recurso contratada para a atividade fim da empresa. São dispêndios relativos à instalação de recursos necessários para que a organização entre em operação. A contratação correspondem a todos os gastos fixos.

Esses dispêndios, reconhecidos a cada ciclo, foram alocados a centros de custos identificados por realizarem atividades distintas com uso gastos fixos. São



eles, os seguintes departamentos: Administrativo, Carga e descarga, Armazém e transporte. A empresa possui estrutura organizacional simples, com poucos funcionários. Por conta disso, atividades relativas a diversos setores são atribuídas a um mesmo colaborador, onde as desempenha conforme determina o fluxo de trabalho. Nesse sentido, o setor administrativo engloba os setores: financeiro, crédito e cobrança e faturamento.

As capacidades relativas a recursos humanos são delimitadas pelo Decreto-Lei 5.452. Brasil(1943), que assegura os limites legais ao trabalhador referentes a carga horária obrigatória, que define sendo 44 horas semanais de trabalho, abstendo os devidos intervalos. Nesse caso específico, são oito horas trabalhadas nos dias de segunda a sexta e quatro horas aos sábados. No trimestre analisado, ocorreram 74 dias trabalhados, nos quais, 13 foram sábado. Resultando em 540 horas atribuídas a cada funcionário.

O setor Administrativo, possui apenas uma pessoa, na qual é responsável pelo faturamento, financeiro e crédito/cobrança. Na carga e descarga, as atividades são realizadas por meio de uma empilhadeira e três funcionários com salários fixos. Com isso, chegamos a quinhentas e quarenta horas contratadas por funcionário no setor, ou seja, 1.620 horas de capacidade total no trimestre.

Algumas capacidades não estão atreladas a horas trabalhadas, estando em evidência, a possibilidade máxima de entregar, receber, carregar descarregar ou armazenar o produto distribuído pela empresa.

Nesse sentido, no setor de transporte, foi constatada a capacidade máxima de entregas em 2.100 unidades diárias, por meio de três caminhões. Possui ainda, a capacidade de receber 770 unidades diárias por meio de um caminhão tipo Bitrem, enquanto o armazenamento possui a capacidade máxima de 9.555 unidades diárias ou 707.070 unidades no trimestre estudado.

O gastos relativos ao departamento de vendas não foi encontrado nenhum gasto fixo, onde os representantes são comissionados e trabalham de forma autônoma. Como demonstra o Quadro 2.

Quadro 2 – Capacidades Instaladas

Setor	Tipo Capacidade	Capacidade Máxima
Administrativo	Horas/homem	540
Carga e descarga	Horas/homem	1620
Armazenamento	Unidades	9.555

Transporte	Unidades	212.380
-------------------	----------	---------

Dados Trimestrais
Fonte: Controladoria

3.2 Gasto fixo por Setor

Sob a Perspectiva do custeio RKW, foram identificados todos os gastos inerentes a cada setor, observando o consumo de recursos em cada um. Para isso, foram verificados os critérios que apropriasse cada gasto ao seu respectivo centro de custo (departamento), de forma mais fidedigna, conforme o Quadro 3.

Quadro 3– Gastos Fixos

Setor	Gasto Fixo Total
Administrativo	R\$ 27.690,00
Carga e descarga	R\$ 48.154,89
Armazenamento	R\$ 9.582,59
Transporte	R\$ 88.235,00
Total	R\$ 173.662,48

Dados Trimestrais
Fonte: Controladoria

Os gastos foram alocados conforme a aplicação de recursos ocorre de forma institucionalizada. Para isso, foram considerados os fatores espaço físico e tarefas referentes ao departamento. Recursos humanos foram atrelados a sua função e a seu devido setor.

O dispêndio relativo à supervisão e direção, foram distribuídos pelo número de pessoas atuantes em cada setor. Tal critério foi adotado em virtude das decisões estarem pautadas no desempenho das máquinas, e principalmente, das pessoas relacionadas.

3.3 Gasto por Atividade

Cada setor se faz responsável por desempenhar atividades, que respectivamente, são atribuídas a máquinas e pessoas. Todo o aparato necessário para que ocorram, agregam dispêndios fixos, os quais foram considerados para fixar valor monetário a cada execução.

Nas capacidades atreladas a máquinas, como no caso dos caminhões, foi verificado a capacidade máxima para atribuir valor a unidade transportada, ou armazenadas a cada giro de estoque de acordo com o Quadro 4.

Quadro 4 – Gastos Fixos Por Unidade

Setor	Gastos Fixos	Capacidade	Valor
Administrativo	R\$ 27.690,00	540 horas	R\$ 51,27 por hora
Carga e descarga	R\$ 48.154,89	1620 horas	R\$ 29,72 por hora
Armazenamento	R\$ 9.582,59	707.070 unid	R\$ 0,0136 por unid
Transporte	R\$ 88.235,00	212.380unid	R\$ 0,42 por unid

Dados Trimestrais
Fonte: Controladoria

O tempo disponível para realização das tarefas relevantes foram definidas como capacidade em horas a serem trabalhadas. A capacidade de armazenamento, foi definido pelo espaço físico utilizado a cada dia útil do trimestre, evidenciado em unidades. Do transportes,

foi identificada pela capacidade real de entregar e receber o produto em unidades, determinado pela capacidade máxima dos caminhões.

3.4. OCIOSIDADE OPERACIONAL

Sob a ótica gerencial, as capacidades adquiridas e não utilizadas nos diversos setores da organização, representam gastos desperdiçados. Nesse sentido, conforme Zatta et al. (2003), a diferença entre as capacidades adquiridas e utilizadas, faz transparecer o fenômeno e o relativo dispêndio monetário que impacta desnecessariamente no resultado econômico, conforme os Quadros 5 e 6.

Quadro 5 – Capacidade Ociosa

Setor	Capacidade	Capacidade Utilizada	Capacidade ociosa
Administrativo	540 horas	330,61 horas	209,39 horas
Carga e descarga	1620 horas	820 horas	800 horas
Armazenamento	707.070 unid	505.642 unid	201.428 unid
Transporte	212.380 unid	166.366 unid	46.014 unid

Dados Trimestrais
Fonte: Controladoria

Quadro 6 – Gastos Com Ociosidade

Setor	Capacidade ociosa	Valor	Ociosidade
Administrativo	209,39 horas	R\$ 51,27 por hora	R\$ 10.735,42
Carga e descarga	800 horas	R\$ 29,72 por hora	R\$ 23.776,00
Armazenamento	201.428 unidades	R\$ 0,0136 por unid	R\$ 2.739,00
Transporte	46.014 unidades	R\$ 0,42 por unid	R\$ 19.325,88
Valor Total das Ociosidade			R\$ 56.576,30

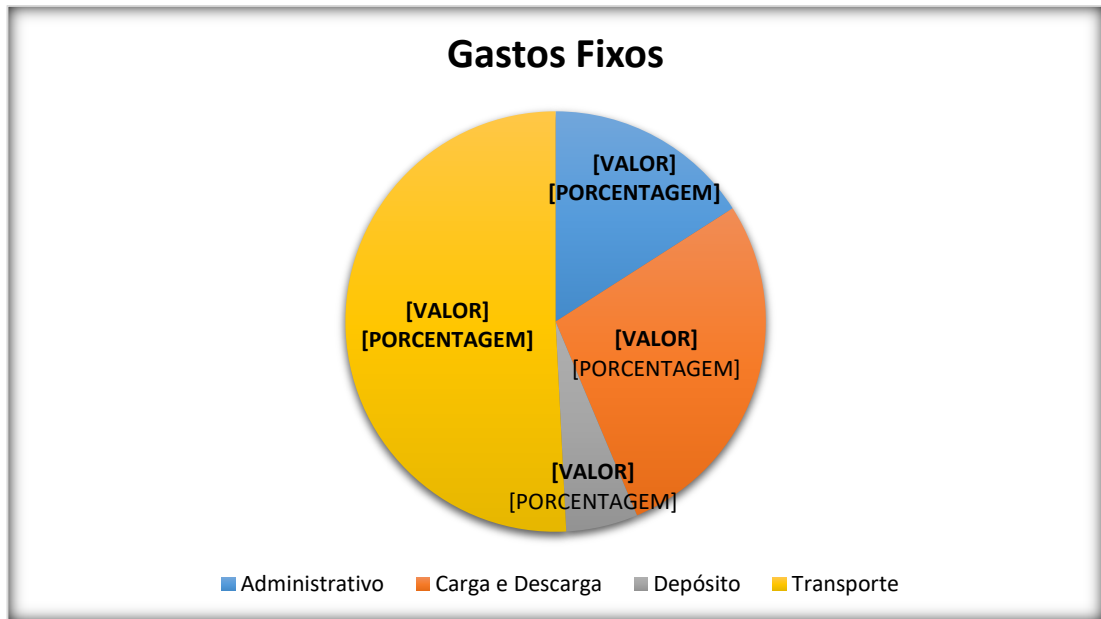
Dados Trimestrais
Fonte: Controladoria

4. ANÁLISE DOS DADOS

Os relatórios gerenciais, conforme orienta o Pronunciamento conceitual CPC 00 (2011), possuem papel fundamental na gestão empresarial como um todo. Embora não sejam obrigatórios, são previstos e altamente recomendados nos pronunciamentos contábeis. A perspectiva de não haver o chamado “engessamento”, restrições e normativas, possibilita uma visão gerencial para tomada de decisão.

Dessa forma, a análise de dados e relatórios poderão sofrer modificações que ajuste a informação a sua devida realidade, de modo a atender à necessidade dos gestores.

Gráfico 1



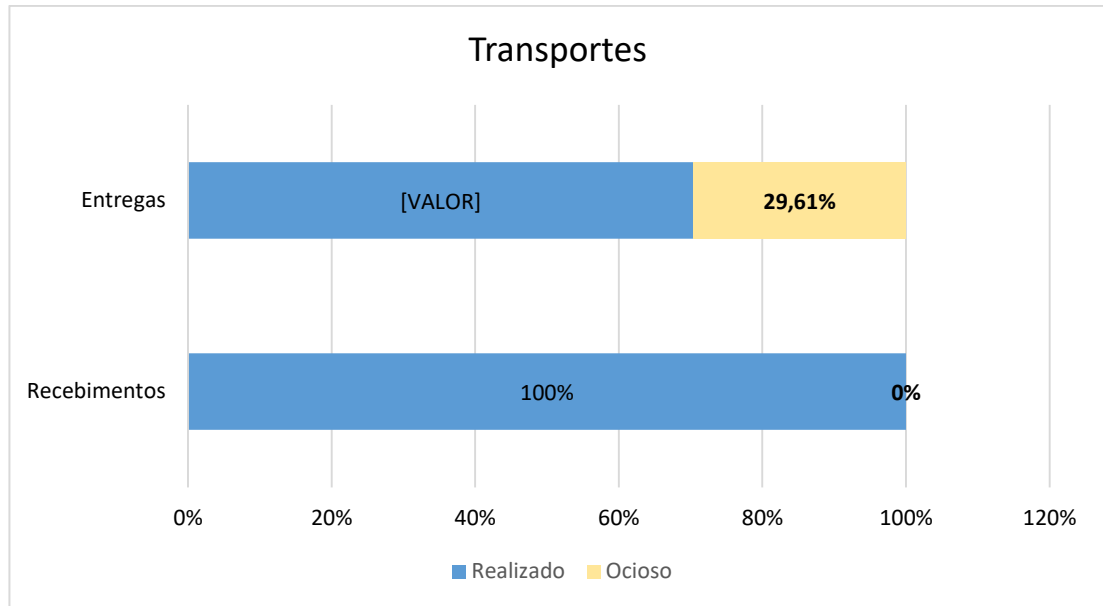
O Gráfico 1 demonstra o peso dos gastos fixos dos setores de transportes e carga e descarga, responsáveis por quase 80% gastos do total constatado na organização. Essas capacidades, deixam claro a preocupação com as entregas e reposição de estoque, trata-se de uma vantagem estratégica para satisfação dos clientes.

Embora o setor de transportes seja o mais oneroso, em termos de gastos fixos, foi constatado o menor índice de ociosidade, como demonstra o Gráfico 3. Percebe-se que todas as demandas da organização oscilam conforme os recebimentos e entregas, sendo esse o principal gargalo produtivo.

Durante o estudo foi verificado ainda, uma demanda ainda maior que a capacidade instalada de transportes permite. Para suprir essa necessidade, a empresa contrata serviços de transportes de terceiros. Tais gastos relativos a essa demanda extra, são variáveis e não foram computados no trabalho.

A ociosidade existente foi observada apenas em detrimento às entregas, ficando em torno de 29% de sua capacidade de entrega máxima, como ilustra o Gráfico 2.

Gráfico 2



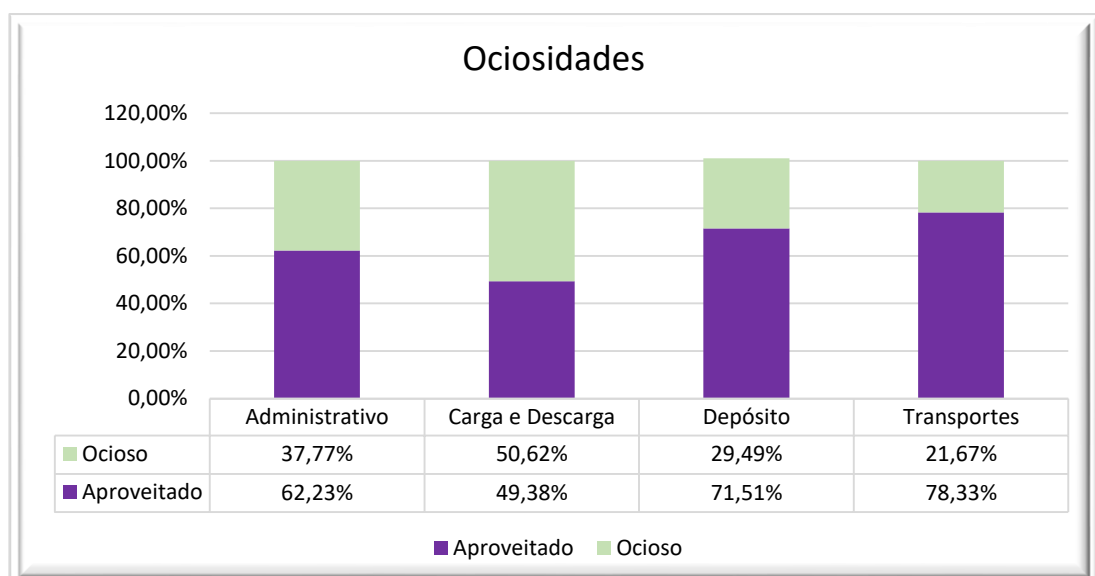
Qualitativo das Ociosidades – Setor de Transportes

Em uma análise mais ampla, o nível de ociosidade nesse setor, cai com a junção das duas atividades ficando em 21% como demonstra o Gráfico 3.

O setor de carga e descarga, demonstrou alto índice de ociosidades, determinado pelas pausas entre os carregamentos e descarregamentos. A mão de obra fixa nesse setor contribui decisivamente para isso, uma vez que a capacidade máxima só é utilizada em momentos de pico.

No setor administrativo ocorreu ociosidade em função dos intervalos entre demandas, que devido às oscilações, apresenta ócio em determinados momentos e uma sobrecarga em outros.

A capacidade de estocagem sofreu variação mínima nos dias analisados, devido ao fluxo quase similar em entradas e saídas no estoque.

Gráfico 3

Qualitativo das Ociosidades por setor

A DRE⁴, que possui estrutura e informações normatizadas, pode ser analisada de forma a dar novas informações gerenciais. Ao se desmembrar os gastos relativos à ociosidade, é possível visualizar o impacto do fenômeno no resultado do período analisado.

Quadro 7 – Demonstração do Resultado do exercício

DRE – 01/06/2016 a 31/08/2016	
	Receita Operacional R\$ 2.989.581,25
(-)	Deduções da Receita R\$ 285.856,67
(=)	Receita Operacional Líquida R\$ 2.703.724,58
(-)	Custo da Mercadoria Vendida R\$ 2.378.304,04
(=)	Resultado Bruto R\$ 325.420,54
(-)	Despesas Com Pessoal R\$ 127.733,07
(-)	Despesas de Funcionamento R\$ 279.707,05
(=)	Resultado Operacional (R\$ 82.019,58)
(-)	Resultado Financeiro R\$ 18.404,13
(=)	Resultado do Período (R\$ 100.423,71)

Dados Trimestrais

Fonte: Contabilidade

No Quadro 7, percebemos a estrutura da DRE conforme normatizado no CPC 26, esse modelo, permite uma análise do resultado sobre várias perspectivas atendendo a necessidade, principalmente de usuários externos da contabilidade. Entretanto, usuários internos percebem a necessidade de relatórios focados no desempenho. O objetivo disso é dar uma resposta a problemas em tempo satisfatório, reduzir gastos desnecessários e maximizar o lucro da organização.

Nesse sentido, a visualização do impacto do gastos fixos de forma gerencial, pelo método de custeio RKW, é verificada desmembrando as custos fixos e a respectiva ociosidade, pode influenciar a tomada de decisão do gestor.

Quadro 8 – DRE⁵ Gerencial

DRE Método RKW – 01/06/2016 a 31/08/2016	
	Receita Operacional R\$ 2.989.581,25
(-)	Deduções da Receita R\$ 285.856,67
(=)	Receita Operacional Líquida R\$ 2.703.724,58
(-)	Gastos Variáveis R\$ 2.612.081,68
(-)	Gastos Fixos utilizados R\$117.086,18
(-)	Gastos Fixos Ociosos R\$56.576,30
(=)	Resultado Operacional (R\$ 82.019,58)
(-)	Resultado Financeiro R\$ 18.404,13
(=)	Resultado do Período (R\$ 100.423,71)

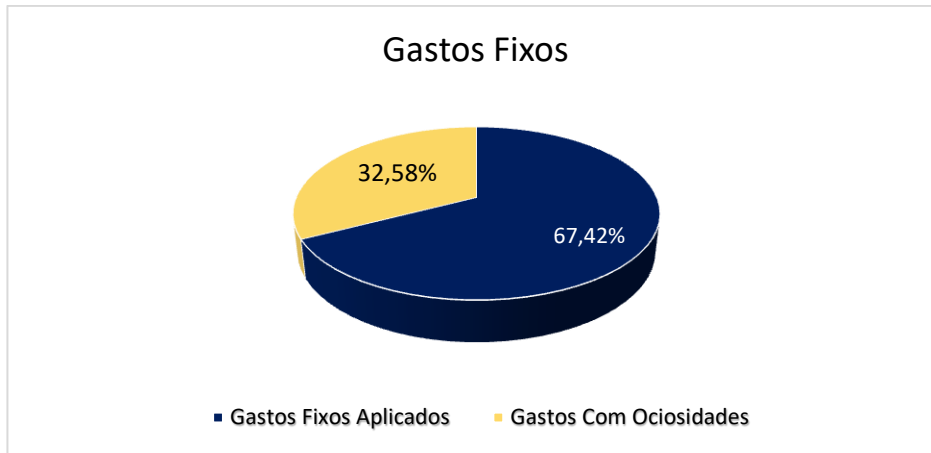
Dados Trimestrais

Fonte: Controladoria

Gráfico 4

⁴ Demonstração do Resultado do Exercício.

⁵ Demonstração do Resultado do Exercício



Qualitativo dos Gastos Fixos

Percebe-se pelo Quadro 8, uma grande participação da ociosidade no prejuízo do período estudado. Foram aproveitados apenas 67% dos gastos fixos contratados, com um desperdício de quase um terço do total. As ociosidades operacionais, corresponderam a 56% do prejuízo do período e 32% dos gastos fixos totais, como demonstra o Gráfico 4.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo evidenciar a existência de uma estrutura de custos fixos – ociosidade operacional -, ante a existência de uma estrutura de capacidade operacional, inferior à capacidade instalada, tratando-se de um fenômeno pouco estudado, sem uma análise aprofundada da utilização das capacidades instaladas, bem como pouco questionado pelos gestores.

Para a obtenção do resultado da pesquisa, levaram-se em consideração as características, processos operacionais, legislações e todas as informações adicionais para uma visão mais fidedigna e próxima à realidade da empresa comercial estudada.

Nesse sentido foi possível compreender sobre a necessidade do mercado da construção civil pelo cimento, produto esse, de exclusivo interesse da organização estudada.

O maior desafio da empresa é realizar o transporte tanto da aquisição, quanto das entregas aos lojistas. A concorrência exige uma entrega de no máximo 48 horas em um raio de 100 Km.

Devido a este fato, o emprego de pessoal, ativo imobilizado e demais recursos fixos, voltados para atender a entrada e a saída de produtos de maneira direta ou não, faz muitas vezes surgir a ociosidade operacional ocasionado pela demanda do mercado.

Todavia, é perceptível a necessidade de gerir de forma mais estratégica os gastos fixos, diante do impacto que eles representam no resultado líquido da organização.

A empresa analisada não consegue atingir a totalidade do uso de seus recursos fixos por grandes oscilações no mercado, onde as demandas estão relacionadas às vendas do produto. Porém, com a identificação e controle das capacidades e respectivos custos ociosos, a gestão da organização poderá caminhar no sentido de diminuir os gastos fixos e ampliar seus lucros, tornando-se mais competitiva.

Ademais, as empresas podem enxugar seu quadro de funcionários, ou optar por mão de obra horista. Setores como o que realiza o carregamento e descarregamento pode ser adequado, ao se observar o fato recorrente de intervalos ociosos nos períodos entre a saída e a chegada de caminhões.

O setor administrativo apresentou capacidade ociosa mínima, no entanto, foi constatado ociosidade em comparação com a atual demanda da empresa. Para melhorar o resultado, percebe-se a necessidade de redução da ociosidade neste setor.

O setor de armazenamento está diretamente relacionado com a capacidade de reposição e a demanda das vendas. Apesar disso, apresentou um índice satisfatório por ter sua capacidade sempre utilizada, próxima da sua capacidade máxima.

Da mesma forma, ao observar o vultoso investimento e emprego de gastos fixos, o setor de transporte deveria possuir uma maior nível de terceirização, fazendo que nos períodos com menor faturamento, a sua ociosidade seja menor ou inexistente. Além disso, seriam eximidos os riscos indenizatórios e perdas, frente ao risco que estão expostos os motoristas e entregadores.

Assim, concluímos que as capacidades instaladas quase sempre não são usadas em sua plenitude na organização. Contudo, o estudo demonstrou a importância delas serem usadas o mais próximo possível de sua capacidade máxima. A eliminação e ou redução de gastos fixos desnecessários podem impactar positivamente no resultado da organização.

Nesse sentido, a ociosidade operacional, demonstrou ainda, ser danosa e pouco observada pela organização, uma vez que o prejuízo do período analisado poderia ter sido reduzido substancialmente com uma melhor gestão das capacidades. O principal motivador do investimento, apesar do grande risco, é sem dúvida o lucro, que deve ser maximizado, perpetuando a vida da organização.

Para novos estudos, propõe-se esse modelo em empresas do varejo ou prestação de serviços, que possuam filiais. Essa perspectiva poderá gerar maior informação para o gerenciamento dos gastos fixos e melhorar o acompanhamento do peso do custo da ociosidade para uma análise mais localizada e embasada.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria, SCHLINDWEIN, Nair Fernandes, *Uso do Custeio Por Absorção e o RKW Para Gerar Informações Gerenciais: Um Estudo de Caso em Hospitais*, Blumenau, 2008, disponível em: http://www.academia.edu/download33756067/art.2_Revista_ABCustos.pdf, Acesso em 21 de outubro de 2016.

BRASIL. Decreto Lei 5452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 2 de novembro de 2016.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens, *Gestão de Custos e Formação de Preços*, São Paulo, 6ª edição, ed. Atlas, 2012.

ECKERT, A. et al. Custo da ociosidade na indústria: estudo de caso em uma empresa calçadista do nordeste brasileiro. *Exacta – EP*, São Paulo, v. 11, n. 2, p. 187-198, 2013, disponível em: http://www.academia.edu/13584712/Custo_da_ociosidade_na_ind%C3%BAstria_cal%C3%A7adista_C%C3%A1culo_e_an%C3%A1lise_em_uma_empresa_do_nordeste_brasileiro, acesso em 21 de outubro de 2016.

GIL, Antônio Carlos. *Como Elaborar Projetos de pesquisa*. 5ª ed. São Paulo. Atlas. 2010.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento Conceitual Básico – CPC 00 (R1). Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – The Conceptual Framework for Financial Reporting, São Paulo, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em 10 de novembro de 2016.

GOMES, Elizeu Domingues, Rotinas trabalhistas e previdenciárias. 13ª edição Belo Horizonte, ed RTPREV, 2013

HANSEN, Don R., MOWEN, Maryanne M., Gestão de Custos Contabilidade e Controle, São Paulo, ed Thomson Pioneira, 2013.

HORNGREN, Charles T. Contabilidade de Custos Com Enfoque Administrativo. 1ª ed. Tradução Danilo A. Nogueira. São Paulo. Atlas, 1978.

HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. Contabilidade de custos. 9ª ed. Tradução José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2010.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas. Disponível em <<http://cidades.ibge.gov.br/xtras/perfil.php?codmun=311340>> acesso 02 de junho de 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; Martins, Eliseu e GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. 1ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Elizeu. Contabilidade de Custos. 10ª ed. São Paulo. Editora Atlas. 2010.

MÜLLER, Cláudio José, KRIGER, Joel Szmelsztayn, Gestão de Custos em Empresas de Distribuição, Curitiba, Revista FAE, 2002, disponível em: http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/v5_n3_set_out_2002/gestao_de_custos_e_m_empresas_de_distribuicao.pdf, acesso em 29 de outubro de 2016

NAKAGAWA, Masayuki, ABC Custo Baseado em Atividades, São Paulo, 1ª edição, ed. Atlas, 1994.

NEGRA, Carlos Alberto S. et al. Controle de gestão: caso de lavanderia hospitalar. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 11., 2004, Porto Seguro. Anais... Porto Seguro: ABC, 2004, disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/2451/2451>, acesso em 21 de outubro de 2016

PADOVEZE, Clóvis Luiz, Controladoria Estratégica e Operacional, São Paulo, ed. Pioneira Tompson Learning, 2003.

PEREZ JÚNIOR, José H.; OLIVEIRA, Luis M.; COSTA, Rogério G. Gestão estratégica de custos. São Paulo: Atlas, 2003.

SANTOS, Roberto Vatan dos. et al. Mensuração do Custo de Capacidade e Ociosidade na Indústria: um estudo de caso. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte. 2006.

SEBRAE. Estudos e pesquisas. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas>> acesso em 04 de março de 2016

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e relatórios de pesquisa em administração. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ZATTA, Fernando Nascimento. et al. Custo de ociosidade no contexto da gestão estratégica de custos: um estudo empírico numa empresa do setor têxtil do Espírito Santo. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, .2003, Guarapari. Anais... Guarapari :ABC, 2003, disponível em:http://www.fucape.br/_public/produção_cientifica/2/Zatta%20Custo%20de%20ociosidade%20no.pdf, acesso em 21 de outubro de 2016.