

MÉTODO DE CUSTEIO UP: ANÁLISE DA IMPLANTAÇÃO EM UMA EMPRESA AVÍCOLA

Autora	Filiação	Email
Vérica Marconi Freitas de Paula	EESC/USP	verica@terra.com.br

Direitos de cópia - creative commons.

Recebido em: 29/03/2012

Aprovado em: 18/10/2012

Disponibilização no site 06/12/2012

Páginas: 48 - 60

ID do artigo 1453

Editor Científico: Prof. Dr. Osni Hoss, Ph.D.

RESUMO

Um ponto crítico que reflete diretamente no resultado das organizações é o custo dos produtos ou serviços. A gestão de custos é peça estratégica e fundamental para que a organização se mantenha competitiva no mercado e gere valor aos acionistas. A parte positiva é que, de maneira geral, considerável parte dos custos ocorre e se deve a processos internos da organização, sendo exclusiva responsabilidade da companhia gerenciá-los da forma mais adequada para a obtenção dos resultados almejados e necessários. Neste artigo discute-se a gestão dos custos de produção, com foco no Método de custos UP, que é explicitado e discutido com base nos resultados obtidos em uma empresa do setor avícola. O estudo de caso é descrito para destacar e ilustrar pontos importantes deste método de custeio que pode auxiliar na elevação do desempenho organizacional. Nota-se que a implantação do método de custeio foi importante para a organização estudada, pois possibilitou a melhoria da sua gestão de custos.

Palavras-chave: Método de custeio; Unidade de Produção (UP); Setor avícola.

ANALYSIS OF THE UP COSTING METHOD'S DEPLOYMENT IN A POULTRY INDUSTRY

ABSTRACT

Costing is critical to enterprises' results, value generation and competitiveness. The good news is that cost's management depends principally on the organization and the way its process are management. Process must be analyzed and managed appropriately in order to achieve the desired and necessary results. This paper discuss production's costs management, focusing on UP' Method, which is presented and discussed based on the results of a poultry industry. The case is described to illustrate important aspects of UP Method, which can be used to increase organizational performance. It's possible to note that the implementation of the costing method was important to studied company, since it improved the company's management costs.

Keywords: Costing; Production Unit (UP); Poultry

INTRODUÇÃO

A gestão dos custos de uma empresa pode ser considerada crucial para a manutenção da sua participação de mercado, rentabilidade e, por consequência, para a própria sobrevivência da organização, por pelo menos dois motivos: o primeiro está relacionado ao aumento das opções de produtos e marcas disponíveis no mercado, o que possibilita aos consumidores maior poder de escolha e conseqüentemente de compra. O preço é um dos atributos ou características requisitados pelos clientes e, em muitos casos, é um fator de decisão de compra, assim como a qualidade intrínseca do produto, o tempo de entrega ou disponibilidade, entre outros.

Uma das estratégias que as organizações podem adotar, em mercados competitivos, é produzir a custos baixos para ser possível vender a preços baixos (CLANCY; SHULMAN, 1994).

Para Nagle e Holden (1995), uma organização que tenha produtos de igual qualidade a custos mais baixos pode realizar vendas praticando preços oportunos para o mercado.

Em linhas gerais, o preço de determinado produto não é mais definido pela empresa, mas é uma decorrência dos seus clientes e da livre concorrência (COBRA, 1993). Nos componentes desta equação, o item de forte dependência e controle internos à empresa, para garantir os resultados esperados e/ou necessários, são os gastos. Considerando isso, as organizações têm buscado formas de se adaptar a esse novo cenário, onde o atendimento às características e perspectivas do público consumidor é de fundamental importância.

Além desta questão, como segundo motivo, que demonstra a importância da gestão de custos, até mesmo para organizações que trabalham com produtos de demanda inelástica em relação ao preço, a redução de custo representa uma melhoria no resultado da empresa e conseqüentemente na remuneração, direta ou indiretamente, dos seus *shareholders*.

Mediante este cenário, para o alcance dos resultados esperados, a gestão de custos não pode ser conduzida com pouco detalhamento e análise. Com este foco, o presente artigo analisa um método de custeio, através da explanação dos principais conceitos e dos resultados obtidos com a sua implantação em uma empresa avícola.

A companhia estudada recebeu a denominação de **Empresa avícola** na elaboração deste artigo.

OBJETIVOS

O objetivo principal deste artigo é analisar a implantação do Sistema da UP – Unidade de Produção em uma empresa avícola.

Os objetivos específicos consistem em analisar os principais aspectos conceituais do sistema, as etapas necessárias para sua implantação e os resultados obtidos.

1 REFERENCIAL TEÓRICO

1.1 Cenário contemporâneo

Vários autores comentam as mudanças que vêm ocorrendo nos últimos anos, a partir de onde as organizações têm se adaptado a um novo perfil de consumidor e a mercados globais.

A principal característica do ambiente no qual quase todas as organizações contemporâneas amadurecem é que, em geral, durante os dois últimos séculos, a demanda superou a oferta. Seria um exagero, embora nem tanto, afirmar que o crescimento das empresas nesse período foi puramente demográfico – uma simples questão de aumento da quantidade e do poder de compra dos consumidores. Em geral, a partir do último quarto do século XVIII até o presente, o final do século XX, os produtores têm persistentemente controlado os consumidores. Exceto durante os períodos de declínio econômico, sempre houve mais pessoas – ou empresas – propensas a comprar, do que bens ou serviços disponíveis [...] Com um mercado esperando para ser conquistado, inteligência e inovação eram desnecessárias; precaução e trabalho diligente bastavam para vencer. O advento do consumidor exigente é o principal agente da reação em cadeia que está ocorrendo [...] Quando o cliente vem em primeiro lugar, a cultura empresarial precisa ser adaptada. Os clientes não estão nem um pouco preocupados com nossa estrutura administrativa, financeira ou com nosso plano estratégico. Estão interessados, sim, em uma coisa apenas: resultados, isto é, o valor que lhes oferecemos. O foco no cliente conduz a uma ênfase nos resultados e a um modelo cultural que apóie essa transferência de valor. (HAMMER, 2000, p. 42).

Maximiano (2000) também endossa esse pensamento, pois para ele as empresas precisam ser competitivas, já que o mercado atual tem menos restrições, tornando-se capazes de concorrer mundialmente e localmente com empresas de diferentes origens, sem restrição de nacionalidade.

Com foco no consumidor, Kotler (1996), coloca que atualmente existe ampla gama de produtos similares, e conseqüentemente concorrentes, à disposição do consumidor, que está cada vez mais exigente e buscando as opções que representem maior valor para ele, através do atendimento de suas expectativas de produto e preço.

Considerando as mudanças, Hammer e Champy (1994, p. 4), elucidam também o que as organizações precisam fazer para se adaptar a esse cenário:

As tecnologias avançadas, a derrubada das fronteiras entre os mercados nacionais e as expectativas alteradas dos clientes, que contam agora com mais alternativas de que em qualquer época anterior, combinaram-se para tornar as metas, os métodos e os princípios organizacionais básicos da clássica corporação tristemente obsoletos. A recuperação de sua capacidade competitiva não é uma questão de fazer com que o seu pessoal trabalhe mais arduamente, mas de fazer com que aprenda a trabalhar de uma forma diferente. Ou seja, as empresas e os seus empregados precisam desaprender muitos dos princípios e das técnicas responsáveis, por tanto tempo, pelo seu sucesso.

1.2 Definição de custos

Para Ribeiro (1995), pode haver diferentes conceitos para o termo custo, conforme utilização de cada caso. Para este autor, assim como para Martins (1995), o custo é um gasto decorrente do valor de determinado bem ou serviço que é utilizado para produzir outros bens ou serviços, quando da utilização deste.

Para Ludícibus (1996) e Silva (1995), custo de produção é quando um gasto é atribuído aos produtos de uma empresa, sendo usualmente composto por matéria-prima, materiais diretos e indiretos, mão-de-obra direta e indireta, sendo necessário alocar os custos diretamente aos produtos quando possível ou atribuí-los por critérios de rateio, quando necessário.

Já Figueiredo e Caggiano (1993) classificam os custos de transformação da matéria-prima em produtos acabados em custos de produção e despesas operacionais. Os custos de produção englobam os custos diretos e indiretos, compondo o custo do produto vendido, já as despesas operacionais são comerciais, gerais, administrativas, financeiras e estão ligadas à manutenção da empresa.

1.3 A importância dos custos

Para Ludícibus (1996) uma análise de custos adequadamente realizada pode aumentar o lucro da empresa sem necessidade de investimentos ou aporte de capital.

Competitividade em custos significa que o produto (bem ou serviço) pode ter preços em um nível que seja atrativo para os consumidores. Não é necessário dizer que, se um produto desejável for oferecido a um preço baixo, é mais provável vendê-lo [...] É possível oferecer preços baixos pela administração dos custos e manutenção deles em níveis baixos. Isso significa ser eficiente: atingir os objetivos utilizando os recursos sabiamente e eliminando as perdas. Se a estrutura de custos da empresa é competitiva (tão ou mais que a de seus concorrentes), o sucesso não está garantido. Mas não se pode ser bem-sucedido sem uma estrutura de custos competitiva. (BATEMAN; SNELL, 1998, p. 35).

Com relação à importância da informação e da gestão dos custos para a formação de preços, Figueiredo e Caggiano (1993) consideram que há uma forte dependência em relação aos objetivos estratégicos, relacionados, entre outros, a retorno e penetração em novos mercados.

Não focando o mercado, Slack et al. (2002), consideram que qualquer organização, incluindo as que não concorrem em termos de preço, tem interesse em manter seus custos baixos.

1.4 Método de custos UP

Segundo Allora e Allora (1995) o custo UP é uma unidade de medida única para os custos de produção, mesmo para fábricas com diferentes produtos, sendo seu entendimento e finalidade similares a qualquer unidade de medida de outros fatores.

Neste contexto, a unidade de medida UP representa o esforço de produção, o que envolve esforço humano, material, manutenção das instalações / equipamentos, capital, eletricidades e outros gastos indiretos.

O objetivo de utilizar esta unidade de medida é obter constância das relações entre as etapas do processo produtivo no decorrer do tempo. Isto quer dizer que, enquanto o processo não é alterado, a relação (em valor) entre duas etapas é a mesma em qualquer momento, independente de fatores externos, como preço de insumos ou tarifas.

Ainda nesta linha, o esforço de cada operação elementar do trabalho é constante e pode ser medido e comparado em UP/hora.

Como o custo UP é um custo destinado à área técnica, com esta medição comparativa e detalhada é possível que os gestores realizem melhorias onde haverá maior retorno financeiro, além de atuar na eficiência fabril, resultando em economia global.

2 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A empresa avícola é uma organização de capital nacional, com grande presença de acionistas ligados aos fundadores na operação dos negócios, comercializando carne de frango e suína, através de diferentes produtos e cortes, atuando em toda cadeia de valor da fabricação de produtos de frango e suíno.

Especificamente com relação à produção de frango de corte, que será o produto considerado neste trabalho, a empresa tem:

- a) produção de ovos (chamadas de matrizeiro);
- b) produção de pintainhos ou pintinhos de 01 dia (chamadas de incubatórios);
- c) criação de frango de corte (chamadas de granjas);
- d) abate e processamento de frangos;
- e) fabricação de ração para aves.

Considerando que as diferenças de processo, pessoas e equipamentos interferem drasticamente nos custos dos produtos, quando gerenciados pelo Método UP, este foi implantado em todas as etapas da cadeia de produção da referida empresa e nas diferentes plantas produtivas.

Entretanto, para o objetivo deste artigo, será considerado como referência o projeto desenvolvido na maior planta, em volume de produção, de processamento de carne de frango.

2.1 O mercado da Empresa avícola

Grande vedete da redução da inflação, por ser um produto de demanda elástica em relação ao preço, a partir de 1994 e participante importante na tabela de exportações nacionais, a produção de carne de frango tem mantido o crescimento nos últimos anos, conforme figura 1.

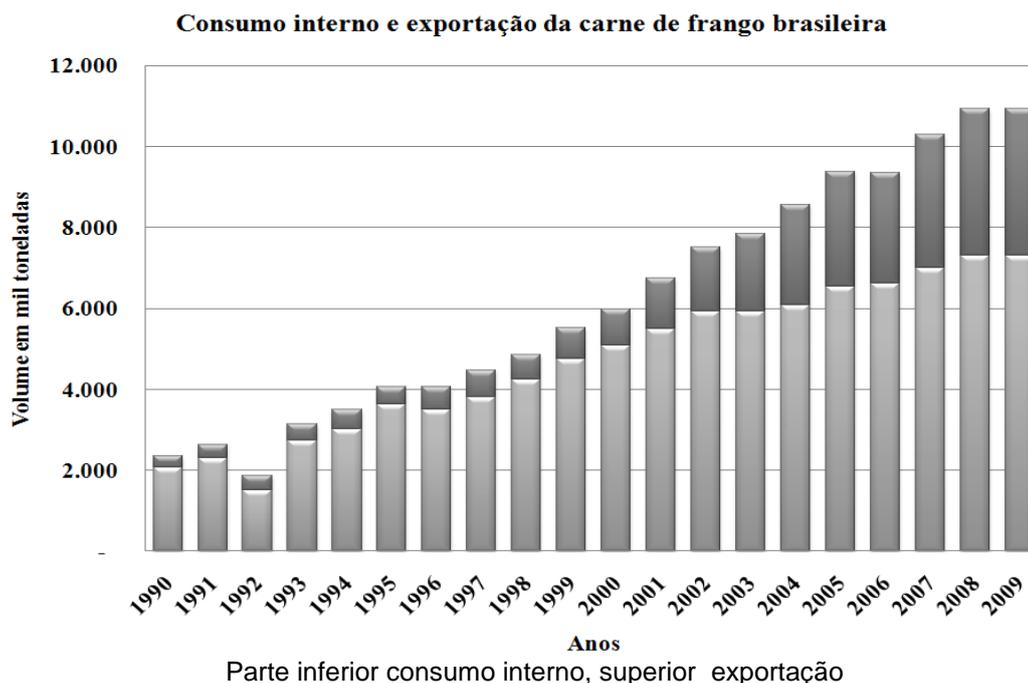


Figura 1 - Evolução da produção de carne de frango no Brasil

Fonte dos dados: Relatório anual 2009 UBA

Da mesma forma o consumo de carne de frango por habitante no Brasil apresenta um resultado crescente, segundo o relatório da UBA – União Brasileira de Avicultura, com aumento superior a 300% em duas décadas, conforme demonstrado na Figura 2.

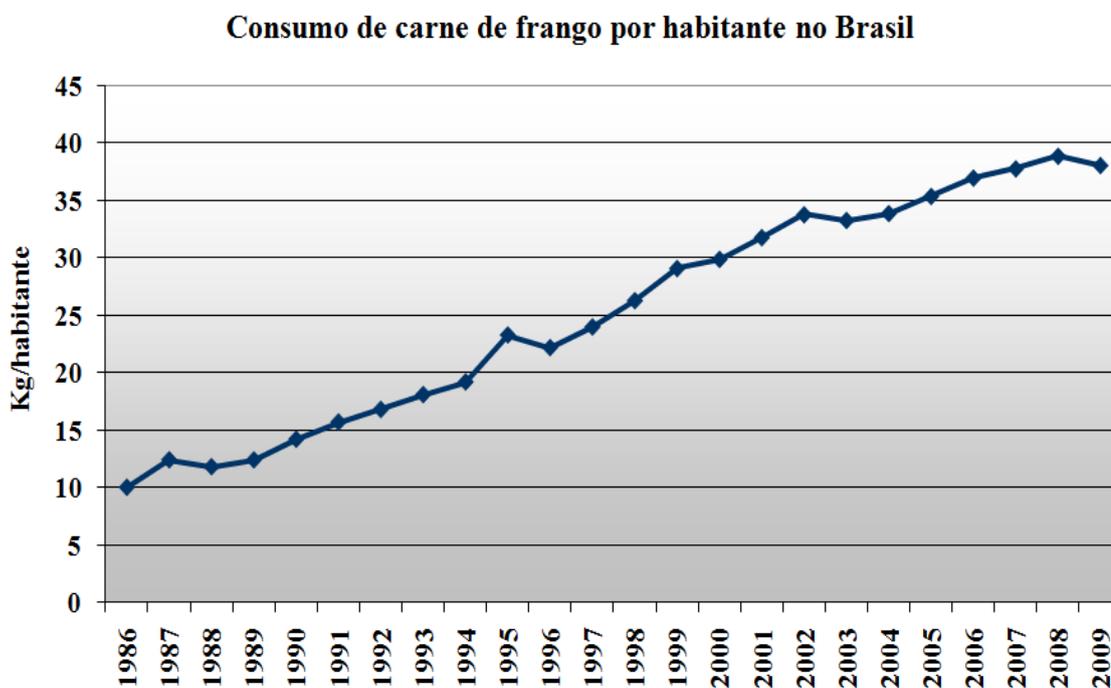


Figura 2 - Evolução do consumo de carne de frango no Brasil de 1999 a 2009

Fonte dos dados: Relatório anual 2009 UBA

3 MÉTODO DE PESQUISA

Para execução do objetivo proposto, o trabalho foi desdobrado em duas partes (teórica e prática), conforme Figura 3.

Etapas	Atividades	Resultado esperado
Teórica	Pesquisa bibliográfica sobre gestão de custos, método UP ¹ e temas relacionados.	Entendimento dos assuntos relacionados ao trabalho; Trabalhos anteriores sobre o tema da pesquisa estudados.
Prática	Análise da implementação do método UP ¹ na empresa objeto do estudo.	Implementação do método UP descrita.
	Análise dos resultados obtidos com a implementação do método UP ¹ na empresa objeto do estudo.	Resultados obtidos com a implementação do método UP ¹ analisados.
	Análise do resultado obtido.	Resultado obtido analisado.

Figura 3 - Etapas da execução do presente trabalho

A parte teórica constituiu-se de levantamento, estudo e compilação de referências bibliográficas relacionadas ao tema em questão. A pesquisa de campo (etapa prática) foi realizada com o intuito de obter informações relevantes que possibilitassem alcançar o objetivo proposto no trabalho.

O estudo de caso foi escolhido como método de pesquisa, por ser apropriado em situações cuja tônica é explorar a perspectiva dos entrevistados com respeito “a um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos” (YIN, 2003, p. 32-33).

Outro ponto importante é que esta estratégia é capaz de lidar com uma maior variedade de evidências – documentos, artefatos, entrevistas e observações - que outros métodos de pesquisa.

Foi realizado um estudo de caso único, já que havia acesso privilegiado ao objeto de estudo, sendo possível aprofundar e acompanhar o caso por um período maior de tempo, explorando diferentes contextos dentro do mesmo caso.

Considerando os objetivos propostos, a natureza de pesquisa adotada foi a qualitativa, que se refere a qualquer tipo de pesquisa que produza resultados não alcançáveis através de procedimentos de quantificação ou estatísticos (STRAUSS; CORBIN, 1998).

Este estudo é do tipo descritivo, pois busca entender um fenômeno específico a partir de informações detalhadas, mesmo que estas informações sejam válidas apenas para determinado momento (WISKER, 2001).

Para conduzir o estudo foram feitas observações diretas, relacionadas à implementação do método de custeio UP, em conjunto com a equipe de gestão de custos do objeto de estudo. Também foram analisados os documentos fornecidos pelos funcionários.

Os dados primários e secundários foram coletados a partir de registros de arquivos, observação direta e observação-participação (YIN, 2003).

4 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS

Para a implantação do método de custos UP' na Empresa avícola foi criada uma célula de trabalho com seis pessoas, liderada por um coordenador que tinha maior vivência na empresa. Esta célula contou com o apoio de uma consultoria externa especializada no método, durante oito meses, que foi o tempo necessário para cálculo dos custos e realização de ajustes finos na sistemática criada na empresa.

Para melhor compreensão, as etapas do projeto realizado podem ser divididas conforme a Figura 4. Na seqüência cada etapa será detalhada.

Tópico	Etapas do projeto
1	Identificação de todos os produtos fabricados na planta produtiva
2	Levantamento de cada etapa do processo produtivo
3	Estabelecimento de todos os postos de trabalho
4	Identificação de todos os itens gastos em cada posto de trabalho
5	Levantamento do tempo que cada produto demora em cada etapa do processo produtivo
6	Identificação de todos os itens (matéria-prima) constituintes de cada produto
7	Levantamento da quantidade de cada item (matéria-prima) constituinte de cada produto
8	Montagem de planilhas, com as informações de processo obtidas, para cada produto.
9	Montagem de planilhas, com as informações de matérias-primas, para cada produto.
10	Cálculo do custo de cada produto

Figura 4 - Etapas da implantação do projeto na Empresa avícola

4.1 Identificação de todos os produtos fabricados na planta produtiva

A primeira etapa do trabalho é uma atividade relativamente simples, que consiste em obter a descrição de todos os produtos correntemente fabricados em cada unidade produtiva. Mesmo os que são produzidos esporadicamente ou por encomenda devem ser considerados.

Outro ponto importante é que produtos similares, mas que são embalados em quantidades diferentes, são considerados produtos distintos.

4.2 Levantamento de cada etapa do processo produtivo

Cada produto deve ter seu fluxo de produção mapeado desde a entrada da matéria-prima, que no caso em questão é sempre o "frango vivo", até a expedição do produto acabado. Neste mapeamento há necessidade de se considerar todos os pontos onde o produto (pré-acabado) sofre algum trabalho ou modificação.

É importante comentar que algumas etapas do processo produtivo são semelhantes para diferentes produtos.

4.3 Estabelecimento de todos os “postos de trabalho”

“Postos de trabalho” é o nome dado a todo local onde ocorre alguma modificação no produto, geralmente os postos de trabalho são constituídos por funcionário(s) e/ou equipamentos, que provocam as alterações no produto.

Os postos de trabalho são definidos conforme as etapas identificadas no mapeamento do processo produtivo, vários e diferentes produtos podem passar pelo mesmo posto de trabalho. Além disso, diferentes operações podem ser realizadas no mesmo posto de trabalho.

Os produtos precisam ser pesados antes e após a passagem pelos postos de trabalho.

4.4 Identificação de todos os itens gastos em cada posto de trabalho

Todos os materiais e ferramentas que são necessários para a execução do trabalho, em cada posto operativo, devem ser identificados. Nisto estão incluídos os gastos relativos a uniformes e equipamentos de proteção ao funcionário.

Para os equipamentos considera-se, basicamente, a energia demandada para sua operação e manutenção (preventiva ou esporádica).

4.5 Levantamento do tempo que cada produto demora em cada etapa do processo produtivo

Há necessidade de que o tempo de passagem de cada produto em cada posto operativo seja medido e conhecido, afinal o método é baseado na distribuição do custo devido a cada produto pelo quanto ele consome de determinado recurso, que está no posto operativo.

Com o objetivo de evitar distorções ou resultados pouco representativos foram realizadas diversas medições de tempo em diferentes momentos, para cada produto, em cada etapa.

4.6 Identificação de todos os itens (matéria-prima) constituintes de cada produto

Com a relação de produtos foram identificados os seus constituintes, sendo no caso estudado basicamente o frango processado, embalagens, lacres e selos.

O intuito deste levantamento é posteriormente atribuir a parcela de custo devida, referente à matéria-prima, a cada um dos produtos.

4.7 Levantamento da quantidade de cada item (matéria-prima) constituinte de cada produto

Com as matérias-primas de cada produto identificadas, mede-se a quantidade necessária, de cada uma, para fabricar uma unidade do produto acabado. Devem ser consideradas as eventuais perdas de processo.

4.8 Montagem de planilhas, com as informações de processo obtidas para cada produto

Em uma planilha inicial são inseridas as informações relativas a todos os postos operativos, incluindo gastos gerados de acordo com o que é consumido no posto, o que mostra o esforço unitário do posto, em valor/hora.

Após o cálculo do valor da UP, ou seja, quanto vale uma UP' em valor

monetário, que é feito através do custo do produto base, tem-se o valor de todos os postos operativos em UP/hora.

A consultoria, que assessorou a Empresa avícola a implantar o Método UP, disponibilizou uma planilha de compilação dos dados. Essa planilha foi replicada para todos os produtos.

Dessa forma, cada produto tem uma folha de processo onde são informados os postos por onde o produto passa e o tempo que o produto demora neste posto, resultando no custo do produto em UP's. (aqui o apóstrofe está correto para designar o plural.)

A lógica da constituição do valor, em UP, de cada produto pode ser visualizada na Figura 5.

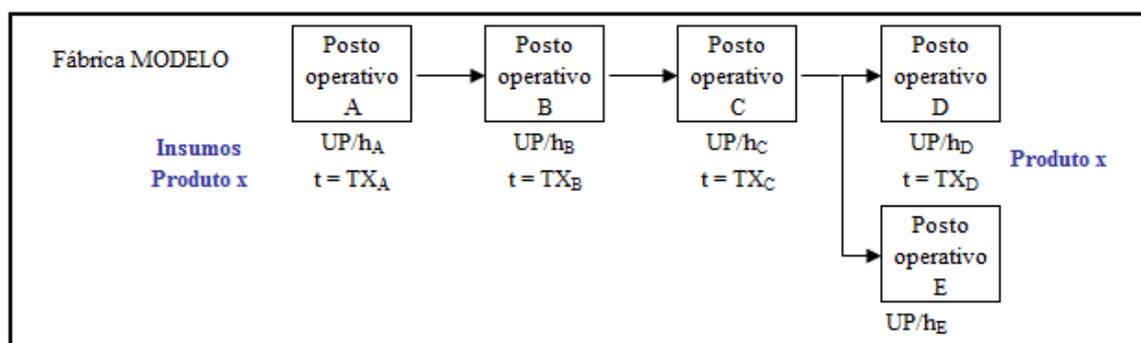


Figura 5 - Esquema ilustrativo de formação do custo UP' de um produto.

Considerando que na fábrica ilustrada existam somente cinco postos operativos, onde o custo UP/h de cada um deles está determinado e que o “Produto x” é processado em A, B, C e D, com os tempos designados em cada etapa por TX, o cálculo do custo (em UP) do produto X seria constituído da seguinte maneira:

$$CustoPRODUTOx(UP) = (UP/h_A * TX_A) + (UP/h_B * TX_B) + (UP/h_C * TX_C) + (UP/h_D * TX_D)$$

4.9 Montagem de planilhas, com as informações de matérias-primas para cada produto

Considerando as informações de quantidade de todos os itens (matérias-primas) que compõem determinado produto, é possível calcular paralelamente ao custo do processo (em UP's), o valor monetário referente às matérias-primas.

É sugerido utilizar o último valor de compra ou valor de mercado atual de cada item como referência.

4.10 Cálculo do custo de cada produto

É interessante ressaltar que nesse momento da definição do custo dos produtos existem duas informações paralelas: o custo do processo produtivo em UP's e o custo da matéria-prima em valor monetário.

Para que o custo do processo (em UP's) seja transformado em valor monetário, utiliza-se a informação contábil de todas as despesas de produção (sem matéria-prima) em determinado período e o valor (em UP's) produzido nesse mesmo período. O valor monetário da UP' para este mesmo período é a relação de todas as

despesas de produção pelo volume produzido em UP's.

$$\text{valor da UP' (período } t) = \frac{\text{despesas de produção (período } t)}{\text{valor total de UP's fabricadas (período } t)}$$

Onde t = determinado período.

O custo total do produto é a soma do custo de transformação (com base no valor calculado da UP') com o custo de matéria-prima:

$$\text{custo do produto} = \text{custo de transformação} + \text{custo da matéria-prima}$$

5 ANÁLISES

É de suma importância que os tomadores de decisão tenham a informação disponível e confiável no momento necessário, para que as decisões tomadas, que afetam o planejamento e conseqüentemente o futuro da organização, sejam baseadas em fatos e dados consistentes, reduzindo o risco intrínseco. As organizações devem considerar alguns objetivos, como o custo por produto, para que a maximização dos resultados seja alcançada utilizando a análise de custos como instrumento para avaliação de desempenho e tomada de decisão (SANTOS, 1990).

Especificamente quanto aos custos, nota-se que a sua gestão, especialmente ligada às etapas do processo, possibilita, entre outros pontos, que a empresa analise qual a contribuição efetiva de cada produto para o resultado da empresa, determine qual ou quais produtos merecem maior atenção, controle e investimentos, quais devem ser descontinuados. Para Oliveira (2004), fatores que possibilitem a redução de custos podem proporcionar uma vantagem competitiva à organização.

Além disso, quando a gerência operacional conhece o custo de cada etapa do processo, é possível que ela atue de forma a melhorar o resultado geral dos produtos atuando em pontos específicos e mais críticos da planta produtiva.

Inclusive podem ser estabelecidos desafios para redução de custos e/ou melhoria de determinados processos, com base nos indicadores de custos levantados e na comparação entre plantas com perfis semelhantes.

Há que se acrescentar ainda que a informação detalhada por etapa de produção permite menor risco na análise dos custos de novos produtos, com o objetivo de verificar a viabilidade ou não de lançar determinado produto.

Antes do estabelecimento dos custos UP a Empresa avícola demonstrava baixo controle de seus custos. A medição destes não estava ligada ao processo produtivo diretamente, era resultante do somatório dos valores de matéria-prima e algumas contas contábeis onde eram lançados gastos com, por exemplo, mão-de-obra, energia elétrica e depreciação.

Nesse sentido, a implantação do método de custeio UP foi um passo importante para a organização, pois possibilitou maior conhecimento e controle sobre as etapas e os fatores geradores de custos de maior impacto.

É interessante notar que Método de custeio UP propõe análises detalhadas, que requerem várias informações, que talvez não estejam disponíveis de forma fácil ou nem existam na organização, como aconteceu durante desenvolvimento do

projeto na Empresa avícola.

Outra dificuldade encontrada foi como em todo processo que envolve mudança: a resistência e descrença de colaboradores de diferentes níveis hierárquicos.

A resistência no nível operacional pode ser atribuída, em grande parte, ao temor de medição e comparação de produtividade de colaboradores, essencialmente pela medição dos tempos de cada produto nos postos operativos, durante a etapa de levantamento e compilação dos dados. É importante comentar que este não era o foco do trabalho e que tampouco em postos com mão-de-obra havia identificação dos colaboradores no momento das medições.

Em decorrência disso, foram realizadas diversas medições de tempo para reduzir eventuais distorções.

Por outro lado, a gerência mostrou-se receosa principalmente no início de divulgação e utilização dos valores de custos calculados, em especial quando da comparação de desempenhos muito diferentes do que sempre foi considerado na empresa.

6 CONCLUSÕES

Este artigo se propôs a discorrer e elucidar sobre o Método de custeio UP, baseando-se em um caso prático de aplicação.

Considerando os resultados obtidos, conclui-se que o Método de custeio UP pode ser um facilitador na gestão de custos de organizações, mesmo naquelas com diferentes produtos e subprodutos, como a empresa estudada.

Recomenda-se que antes do início do projeto haja uma forte divulgação dos seus objetivos, que o nível gerencial informe às suas equipes o propósito do trabalho, evitando desgastes desnecessários.

Por ter sido realizado um estudo de caso, há dificuldade de generalizar os resultados obtidos devido às particularidades de cada empresa, oriundas das especificidades de seu capital humano, tecnológico e produtivo, entre outros fatores. Para Stake (1995), por não se tratar de uma pesquisa por amostragem, a obrigatoriedade do estudo de caso é entender o caso estudado e não estudá-lo para entender outros casos.

Não é intenção de este artigo ser um ponto final na discussão sobre maneiras de medir e gerenciar os custos de produção; ao contrário, seu intuito é ser uma referência para novos estudos práticos que levem à melhoria de gestão nas organizações.

REFERÊNCIAS

ALLORA, Franz; ALLORA, Valério. UP': unidade de medida da produção para custos e controles gerenciais das fabricações. São Paulo: Editora Pioneira, 1995. 133p.

BATEMAN, Thomas; SNELL, Scott. Administração: construindo vantagem competitiva. São Paulo: Editora Atlas, 1998. 539p.

CLANCY, Kevin; SHULMAN, Robert. Mitos do marketing que estão matando seus negócios. São Paulo: Makron Books, 1994. 363p.

COBRA, Marcos. Marketing competitivo. São Paulo: Atlas, 1993. 498p.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. São Paulo: Editora Atlas, 1993. 255p.

Método de Custeio UP: Análise da Implantação em uma Empresa Avícola

HAMMER, Michel. A essência da nova organização. In: HESSELBEIN, Frances et al. A organização do futuro: como preparar hoje as empresas do amanhã. 4. ed. São Paulo: Editora Futura, 2000. cap. 3, p. 41-48.

HAMMER, Michael; CHAMPY, James. Reengenharia: revolucionando a empresa em função dos clientes, da concorrência e das grandes mudanças da gerência. 11. ed. Rio de Janeiro: Editora Campus, 1994. 189p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de (Coord.). Contabilidade introdutória. 8. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996. 306p.

KOTLER, Philip. Administração de marketing. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1996. 676p.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade de custos. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995. 311p.

MAXIMIANO, Antônio César Amaru. Teoria geral da administração: da escola científica à competitividade na economia globalizada. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000. 530p.

NAGLE, Thomas; HOLDEN, Reed. The strategy and tactics of pricing: a guide for profitable decision making. 2. ed. Upper Saddle River: Prentice-Hall, 1995. 409p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas. 20. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004. 335p.

RIBEIRO, Osni Moura. Contabilidade de custos fácil. 2. ed. Atualizada. São Paulo: Editora Saraiva, 1995. 223p.

SANTOS, Joel José dos. Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfase para custeamento marginal. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1990. 192p.

SILVA, José Pereira da. Análise financeira das empresas. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 1995. 484p.

SLACK, Nigel et al. Administração da produção. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002. 747p.

STAKE, Robert. The art of case study research. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1995. 175p.

STRAUSS, Anselm; CORBIN, Juliet. Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 1998. 312p.

UBA – UNIÃO BRASILEIRA DE AVICULTURA. Relatório anual 2009 UBA. Disponível em: <http://www.abef.com.br/portal/_clientes/abef/cat/Anuario_baixa_Resolucao.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2010.

WISKER, Gina. **The Postgraduate research handbook**: succeed with your MA, Mphil, EdD and PhD. New York: Palgrave, 2001. 334p.

YIN, Robert K. Estudo de caso: planejamento e métodos. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003a. 205p.