

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

IRISNEU GOMES DE FREITAS

PROPOSTA DE CUSTOS:
APLICAÇÃO À PASTELARIA SEGREDOS DA VOVÓ

Florianópolis

2004

IRISNEU GOMES DE FREITAS

**PROPOSTA DE CUSTOS:
APLICAÇÃO À PASTELARIA SEGREDOS DA VOVÓ.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Nivaldo João dos Santos, M.Sc.

Florianópolis

2004

TERMO DE APROVAÇÃO

IRISNEU GOMES DE FREITAS

PROPOSTA DE CUSTOS: APLICAÇÃO À PASTELARIA SEGREDOS DA VOVÓ.

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota de, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo mencionados.

Compuseram a banca:

Nivaldo João dos Santos, MSc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....

Erves Ducati, MSc.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....

Luiz Alberton, Dr.
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC
Nota atribuída.....

Florianópolis, junho de 2004.

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.
Coordenador de Monografia do CCN

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à:

Edméia, minha mãe, cuja dedicação se faz presente em todos os segundos da minha vida.

João de Freitas (in memorian), meu pai, cujo caráter fez minha personalidade.

Erich Hudson, meu filho, cujo amor é minha motivação.

Meus irmão e irmãs, cujas inspirações se fazem presentes no meu cotidiano.

AGRADECIMENTO

A consecução deste trabalho foi obtida mediante a colaboração de várias pessoas, as quais quero manifestar minha gratidão e reconhecimento.

Inicialmente, agradeço a Deus por ter me acompanhado e iluminado o meu caminho em toda a minha vida.

Em seguida, agradeço ao prof. Nivaldo João dos Santos pelo acompanhamento e orientação, tendo em vista a orientação paralela a outros alunos.

À Universidade Federal de Santa Catarina pelo apoio institucional.

Agradeço também:

- à dona do estabelecimento onde foi realizado o estudo de caso, Sra. Izabel de Oliveira Ibarra, e seu filho Jefferson de Oliveira Ibarra, pela colaboração e presteza.
- aos amigos Marconi Augusto Farias de Oliveira e Mariângela Lobato Correia pelo incentivo e pela realização deste trabalho.
- aos vários amigos cativados durante minha vida acadêmica, pelo respeito e companheirismo que mantivemos acima de tudo.
- aos companheiros do Controle Radar (DTCEA-FL), pela compreensão na troca dos serviços, evitando assim que eu faltasse às aulas.

“Adiar significa abandonar o poder de determinar o verdadeiro rumo que se deseja para a própria vida.”

(Roberto Shinyashiki)

SUMÁRIO

CAPÍTULO I	11
1. INTRODUÇÃO.....	11
1.1 Considerações Iniciais.....	11
1.2 Tema.....	12
1.3 Problema.....	12
1.4 Objetivos.....	12
1.4.1 Objetivo Geral.....	12
1.4.2 Objetivo Específico.....	12
1.5 Justificativa.....	13
1.6 Metodologia.....	13
1.7 Limitações da Pesquisa.....	15
1.8 Estrutura do Trabalho.....	15
CAPÍTULO II	16
2 REVISÃO CONCEITUAL.....	16
2.1 A Contabilidade.....	16
2.2 Contabilidade de Custos.....	17
2.3 Princípios Contábeis Aplicados a Custos.....	17
2.3.1 Princípio da Realização da Receita.....	18
2.3.2 Princípio da Competência ou da Confrontação entre Despesa e Receita.....	18
2.3.3 Princípio do Custo Histórico como Base de Valor.....	18
2.3.4 Consistência ou Uniformidade.....	18
2.3.5 Conservadorismo ou Prudência.....	18
2.3.6 Materialismo ou Relevância.....	19
2.4 Principais Terminologias Aplicadas a Custos.....	19
2.4.1 Gasto.....	19
2.4.2 Custo.....	19
2.4.3 Despesa.....	20
2.4.4 Perda.....	20
2.4.5 Investimento.....	20

2.5 Classificação dos Custos.....	21
2.5.1 Custos Diretos.....	21
2.5.2 Custos Indiretos.....	21
2.5.3 Custos Fixos.....	21
2.5.4 Custos Variáveis.....	22
2.6 Sistema de Acumulação de Custos.....	22
2.6.1 Produção por Processo.....	22
2.6.2 Produção por Ordem.....	23
2.7 Métodos de Custeio.....	23
2.7.1 Custeio Direto ou Variável.....	24
2.7.2 Custeio por Absorção ou Integral.....	24
2.7.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity-Based Costing).....	29
2.8 Formação do Preço de Venda.....	31
2.8.1 Método Baseado no Custo da Mercadoria.....	31
2.8.2 Método Baseado nas Características do Mercado.....	32
2.8.3 Método Misto.....	33
2.9 Importação e Implantação de Sistemas de Custos.....	33
CAPÍTULO III	34
3. ESTUDO DE CASO.....	34
3.1 Histórico da Empresa Alvo.....	34
3.2 Estrutura Organizacional.....	34
3.3 Levantamento dos dados da Empresa.....	35
3.4 Proposta de um Sistema de Custo para a Pastelaria.....	39
3.5 Formação de Preços Baseado nos Custos.....	42
4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	43
BIBLIOGRAFIA	45

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Diagrama de um Sistema de Contabilidade.....	16
Figura 2: Esquema Básico da Contabilidade de Custos.....	26
Figura 3: Esquema Completo da Contabilidade de Custos.....	28
Figura 4: Visão conceitual resumida do custo ABC.....	30
Figura 5: Esquema do Processo de Transformação (Fabricação do pastel).....	38

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Depreciação.....	37
Quadro 2: Custos do Período.....	39
Quadro 3: Despesas do Período.....	40
Quadro 4: Custos da Produção Mensal (Diretos e Indiretos).....	40
Quadro 5: Custo Unitário da Produção (Pastel de Carne).....	41
Quadro 6: Custo dos Produtos Vendidos.....	41
Quadro 7: Demonstração do Resultado.....	41

RESUMO

FREITAS, Irisneu Gomes de. **Proposta de Custos: aplicação à pastelaria Segredos da Vovó**, 2004, 46f. Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Orientador: Nivaldo João dos Santos, MSc.

Este trabalho foi formulado com o objetivo de propor um sistema de custos para uma empresa do ramo da alimentação, através de um estudo de caso da pastelaria Segredos da Vovó, no intuito de proporcionar a essa organização uma redução dos custos e, conseqüentemente, gerar melhores resultados. Neste sentido, esta pesquisa procurou demonstrar que as empresas devem dar fundamental importância aos sistemas de custos, que são fortes instrumentos que auxiliam o controle dos negócios. A partir da revisão conceitual foram resgatados alguns conceitos relacionados a área da Contabilidade de Custos, necessários para a formulação e o entendimento de um sistema de custos. Em seguida partiu-se para a proposta do sistema de custos, utilizando-se do custeio por absorção, visto que este método é o mais adequado a empresa em estudo e aceito pelas legislações em vigor.

Palavras-chaves: sistema de custos, controle dos negócios, custeio por absorção.

CAPÍTULO I

1. INTRODUÇÃO

Este capítulo está dividido de maneira a proporcionar uma noção geral da estrutura do presente trabalho. São apresentadas as considerações iniciais, onde se discorre sucintamente sobre a Contabilidade de Custos. Na seqüência, são apresentados o tema, o problema proposto, os objetivos a serem alcançado pelo presente trabalho acompanhada da justificativa do mesmo, bem como, a metodologia empregada, as limitações e a estrutura da pesquisa.

1.1 Considerações Iniciais

Após a Revolução Industrial (século XVIII) e do crescimento das empresas industriais, os processos de industrialização tornaram-se complexos, o que diversificou a forma de elaboração dos produtos. Desses processos, surgiu um novo critério para avaliação dos estoques em que ao valor das compras foram agregados os fatores de produção, que foram denominados de custos de produção, originando daí a Contabilidade de Custos.

O incremento do mercado, que desenvolveu um ambiente de alta competitividade e que gerou um nível crescente de exigência dos consumidores, os quais além de preços baixos procuram qualidades nos produtos, provocou a evolução da Contabilidade de Custos de mera auxiliar na avaliação dos estoques tornando-a uma eficiente ferramenta de controle e de tomada de decisão gerencial. Conforme define Martins (1998, p.22): “Nesse seu novo campo, a Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao Controle e na ajuda às tomadas de decisões.”

O controle e a tomada de decisão são fatores decisivos para a redução dos custos, o que torna vital a criação e a implantação de um sistema de custos cujo objetivo é melhorar o desempenho gerencial de qualquer empresa.

1.2 Tema

O tema do presente trabalho é um Sistema de Custos cuja aplicação dar-se-á em uma microempresa do ramo de alimentação, mais especificamente, uma pastelaria que tem a razão social de “Segredos da Vovó”.

1.3 Problema

A implantação de um sistema de custos em qualquer empresa exige a cooperação e o empenho, não apenas do pessoal encarregado do setor contábil e financeiro, mas de todos os seus colaboradores independente dos cargos que ocupam.

Chega-se, então, à seguinte problematização: De que forma deve ser estruturado um sistema de custos que atenda as necessidades gerenciais da pastelaria Segredos da Vovó?

1.4 Objetivos

1.4.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral propor um sistema de custos que atenda as necessidades de controle de custos de uma pastelaria, através de um estudo de caso.

1.4.2 Objetivos Específicos

Para o desenvolvimento desse trabalho, pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Explanar sobre sistemas de custos;
- Apresentar a estrutura dos custos;
- Propor um sistema de custos para a empresa em estudo;
- Calcular o preço de venda baseado nos custos.

1.5 Justificativa

Com o aumento da competitividade que vem se firmando na maioria dos mercados, a determinação dos custos no processo de fabricação dos produtos tornou-se fundamental para a tomada de decisão em uma empresa. Esse cenário de alta competição existente induz os dirigentes das empresas a uma acirrada disputa onde a estratégia deve predominar, já que as empresas não podem mais definir seus preços apenas de acordo com os custos incorridos, e sim em uma composição baseada nos custos incorridos e nos preços praticados pelo mercado em que atuam.

Em virtude dessa competição, as empresas necessitam entrar em um processo de evolução, aperfeiçoando-se. Torna-se cada vez mais necessário a utilização dos sistemas de custos e das informações para o gerenciamento e para a tomada de decisão.

Diante dessas necessidades, vislumbrou-se a adequação da empresa em estudo, de modo a posicioná-la nesse novo campo econômico, desenvolvendo e implantando um sistema de custos que a auxiliará no controle de seus custos.

Como a maioria das micros e pequenas empresas brasileiras, a empresa em estudo é dotada de estrutura familiar, com os típicos problemas de gestão que estas apresentam, inclusive pela inexistência de qualquer sistema de custos ou de informações que possibilitem sua mensuração.

A escolha da pastelaria Segredos da Vovó, como foco deste trabalho, obedeceu ao critério de acessibilidade, devido ao fato de a mesma ter aberto suas portas sem nenhuma restrição à realização da pesquisa.

1.6 Metodologia

Uma pesquisa científica tem como objetivo procurar respostas para os problemas formulados e oferecer um completo entendimento daquilo que estar sendo pesquisado.

Segundo Minayo (1994, p.35):

A pesquisa científica ultrapassa o senso comum (que por si é uma reconstrução da realidade) através do método científico. O método científico permite que a realidade social seja reconstruída enquanto um objeto do conhecimento, através de um processo de categorização (possuidor de características específicas) que une dialeticamente o teórico e o empírico.

Para fazer uma pesquisa científica, além de utilizar o conhecimento que já se possui sobre o assunto, o pesquisador deverá ser capaz de dominar as técnicas e os métodos, como ter maleabilidade nos seus procedimentos para alcançar os resultados pretendidos.

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo do tipo exploratório, que de acordo com Gil (1988, p.45) “[...] tem o objetivo de proporcionar maior familiaridade com o problema, tendo em vista a torná-lo mais explícito [...]”, é usualmente utilizada quando se procura oferecer uma visão mais aproximada sobre determinado tema, cujo conhecimento ainda não permite hipóteses mais precisas. Este tipo de pesquisa tem por objetivo analisar inicialmente o problema, classificá-lo e defini-lo sem o objetivo de resolvê-lo, mas somente caracterizá-lo.

Portanto, para fornecer resposta ao problema elaborado para esta pesquisa, que indaga se o sistema de custos proposto fornece dados para o controle dos custos da pastelaria Segredos da Vovó, o desenvolvimento desse trabalho foi efetuado através de pesquisa bibliográfica sobre o tema em questão e posteriormente do estudo de caso da pastelaria, onde foram coletados os dados da empresa em análise.

A pesquisa bibliográfica que se faz presente em quase todos os estudos tem relevância neste trabalho pelo fato de fornecer base teórica à pesquisa, possibilitando informações rápidas e seguras sobre o tema abordado.

O objetivo do estudo de caso, “[...] caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento [...]” (GIL, 1988, p.58), na empresa em apreço, tem a finalidade de caracterizá-la em suas rotinas operacionais com o intuito de implantar o sistema de custo que será proposto.

A execução deste trabalho conterà as seguintes etapas:

- Coleta e análise dos dados bibliográficos;
- Revisão teórica;
- Coleta e análise dos dados da empresa;
- Apresentação de conclusões;
- Recomendações para futuras pesquisas.

Na coleta de dados bibliográficos procurou-se selecionar as bibliografias consideradas pertinentes à elaboração do projeto, já na análise dos dados bibliográficos, foram estabelecidos os critérios de classificação dos dados, com o objetivo de manter somente o que poderia ser utilizado na revisão teórica.

Para a coleta dos dados junto à pastelaria Segredos da Vovó, foi adotado o roteiro de entrevista informal em que as respostas às indagações foram anotadas em fichas-rascunho para posterior transcrição na apresentação do estudo de caso.

1.7 Limitações da Pesquisa

A pretensão deste trabalho é o de propor um sistema de custos que atenda as necessidades de controle gerencial de uma pastelaria adequando-a a nova realidade econômica em que a alta competitividade predomina. Portanto, em virtude de se desejar alcançar esse objetivo, fica este estudo limitado a abrangê-lo.

O resultado da presente pesquisa limita-se a empresa em questão, não podendo se fazer generalizações, mas podem-se efetuar inferências e relações com outros casos semelhantes.

1.8 Estrutura do Trabalho

O presente trabalho foi dividido em quatro capítulos com o intuito de facilitar a compreensão do mesmo.

No primeiro capítulo foram feitas as considerações iniciais, seguido da estrutura do trabalho, onde foi apresentado o tema e formulado o problema que originou este estudo; seus objetivos, a metodologia empregada e as limitações da pesquisa.

O segundo capítulo aborda a importância dos sistemas de custos e dos modelos de custeios mais usuais com o objetivo de chegar a uma proposta de custos para a empresa em estudo.

No terceiro capítulo desenvolve-se o estudo de caso da pastelaria Segredos da Vovó com uma breve apresentação da empresa onde será aplicada a proposta do sistema de custo.

Finalmente, são apresentadas as conclusões e recomendações, assim como as referências bibliográficas que embasam o presente trabalho.

CAPÍTULO II

2 REVISÃO CONCEITUAL

Este tópico inicia-se com uma breve descrição da Contabilidade, seguindo de comentários sobre a Contabilidade de Custos, contemplando os Princípios Contábeis aplicados a Custos, as terminologias usuais de custos, conceituando sistema de custos, métodos de custeio e uma síntese teórica da precificação baseada em custos com o propósito de chegar a um método de formação de preços para os produtos comercializados pela pastelaria Segredos da Vovó.

2.1 A Contabilidade

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos que ocorrem com o patrimônio das entidades com fins lucrativos (as organizações empresariais), ou das entidades sem fins lucrativos (órgãos governamentais ou entidades filantrópicas).

Para Neves e Viceconti (1997, p.1) “a Contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de: controlar o **patrimônio**, apurar o **resultado** e prestar **informações** aos usuários.”

Esta conceituação é bem visualizada na figura 1:

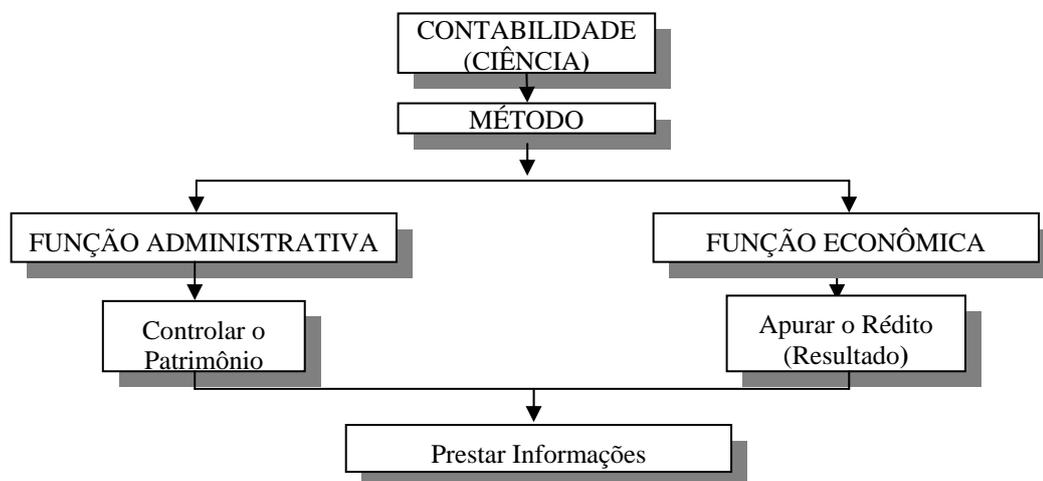


Figura 1 - Diagrama de um Sistema de Contabilidade

Fonte: Neves e Viceconti (1997, p.1).

O Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da FIPECAFI, coordenado por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p.42), expõe:

A **contabilidade** é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto da contabilização.

2.2 Contabilidade de Custos

Evoluindo da Contabilidade Financeira, a Contabilidade de Custos originou-se da necessidade de avaliar os estoques na indústria, já que na empresa comercial era uma tarefa fácil, bastando para isso computar o quanto se possuía de estoques iniciais, adicionando as compras do período e comparando com o que ainda restava.

Martins (1998, p.23) resume: “A Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo.”

Diante dessa necessidade, a Contabilidade de Custos veio auxiliar as empresas industriais criando um novo método de avaliação dos estoques no qual os valores dos fatores de produção utilizados para a obtenção do produto final eram computados.

Com a evolução do Mercado e o aumento da competitividade, a Contabilidade de Custos teve a sua finalidade primeira (avaliação dos estoques na indústria) ampliada em outras duas mais recentes e mais importante tarefas: controle e decisão.

Martins (1998, p.22) define o campo da Contabilidade de Custo como:

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: no auxílio ao controle e na ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com valores anteriores definidos.

2.3. Princípios Contábeis Aplicados a Custos

Os princípios contábeis geralmente aceitos aplicáveis à área de Custos são apresentados resumidamente em seguida:

2.3.1 Princípio da Realização da Receita

“Permite este princípio o reconhecimento contábil do resultado (lucro ou prejuízo) apenas quando da realização da receita. E ocorre a realização de receita, em regra, quando da transferência do bem ou serviço para terceiros.” MARTINS (1998, p.35).

2.3.2 Princípio da Competência ou da Confrontação entre Despesas e Receitas

“Pela realização, fica definido o momento do reconhecimento da receita. Após isso, pela competência ou confrontação temos o reconhecimento das despesas. A regra é teoricamente simples: após o reconhecimento da receita, deduz-se dela todos os valores representativos dos esforços para sua consecução (despesas).” MARTINS (1998, p.36).

2.3.3 Princípio do Custo Histórico como Base de Valor

“Os ativos são registrados contabilmente por seu valor original de entrada, ou seja, histórico.” MARTINS (1998, p.37).

2.3.4 Consistência ou Uniformidade

“Os procedimentos adotados para registrar dados num período devem ser mantidos nos períodos subseqüentes e, em ocorrendo mudança de critérios deve ser ressaltado nos relatórios e os seus efeitos nas demonstrações contábeis deve ser divulgado.” BENATO (1992, p.97).

2.3.5 Conservadorismo ou Prudência

[...] obriga a adoção de um espírito de precaução por parte do contador. Quando ele tiver dúvida sobre tratar um determinado gasto como Ativo ou Redução de Patrimônio Líquido (básica e normalmente despesa), deve optar pela forma de maior precaução, ou seja, pela segunda. [...] Ou, então, se um estoque, avaliado pelo custo de aquisição (mercadoria) ou de fabricação (produto), estiver ativado por um valor que exceda seu valor de venda, deve ser reduzido ao montante deste último (Custo ou Mercado – dos dois o menor). MARTINS (1998, p.40).

2.3.6 Materialidade ou Relevância

“[...] Desobriga de um tratamento mais rigoroso aqueles itens cujo valor monetário é pequeno dentro dos gastos totais. Entretanto, [...] a soma de diversos itens irrelevantes pode ser material, e, nesse caso, um tratamento mais rigoroso precisa ser utilizado.” MARTINS (1998, p.41).

2.4 Principais Terminologias Aplicadas a Custos

Para que as informações produzidas pela Contabilidade de Custos sejam facilmente entendidas, a terminologia contábil empregada é fornecida em seguida:

2.4.1 Gasto

Valor de um dispêndio assumido por uma entidade, visando a obtenção de um bem ou serviço, tendo como contrapartida a entrega ou a promessa de entrega de ativos (geralmente bem numerário).

Para Martins (1998, p.25), gasto é: “Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro).”

Segundo Neves e Viceconti (1996, p. 241), gasto significa:

Sacrifício que a entidade arca para a obtenção de um bem ou serviço, representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro) e concretiza-se quando os serviços ou bens adquiridos são prestados ou passam a ser propriedade da empresa.

2.4.2 Custo

Martins (1998, p.25), define custo como: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

Para Neves e Viceconti (1996, p. 242), custo é: “Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços; são todos os gastos relativos à atividade de produção.”

2.4.3 Despesa

É o consumo de serviços e/ou bens que, direta ou indiretamente levará a obtenção de uma receita.

Martins (1998, p.25), conceitua despesa como: “Bem ou serviço consumidos direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.”

Para Neves e Viceconti (1996, p.242), despesa é um “Gasto com bens e serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receita.”

2.4.4 Perda

Martins (1998, p.25), conceitua perda como: “[...] bem ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária.”

Maher (2001, p.206) classifica a perda em dois aspectos:

Perda normais na produção: As perdas normais são esperadas como parte do processo de produção.

Perda anormais na produção: São perdas não usuais ou anormais, relacionada com razões outras que não a operação regular no processo de produção.

Já para Neves e Viceconti (1996, p.243), perda: “É um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa.”

2.4.5 Investimento

No campo das Ciências Contábeis, e numa acepção ampla, é toda aplicação de recursos no ativo de uma entidade.

Martins (1998, p.25), diz que:

Investimento é um gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). Todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gasto) que são “estocados” nos ativos da empresa para baixa ou amortização quando de sua venda, de seu consumo, de seu desaparecimento ou de sua desvalorização são especificamente chamados de investimento.

2.5 Classificação dos custos

Os custos em relação à apropriação aos produtos fabricados podem ser classificados de duas maneiras:

- 1- Quanto à apropriação dos custos aos produtos: Diretos e Indiretos;
- 2- Quanto à relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo: Fixos e Variáveis.

2.5.1 Custos Diretos

São todos os gastos incorridos na produção de um bem ou serviço, que se pode identificar com esse bem ou serviço.

Para Neves e Viceconti (1996, p.245), custos diretos são “aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação .”

2.5.2 Custos Indiretos

São todos os gastos incorridos no processo de elaboração de um bem ou serviço, de forma indireta que precisam de esquemas especiais para a alocação, tais como bases de rateio, estimativas, etc.

Para Neves e Viceconti (1996, p.245), custos indiretos são:

[...] os custos que dependem de cálculos, rateios ou estimativas para serem apropriados em diferentes produtos, portanto, são os custos que só são apropriados indiretamente aos produtos. O parâmetro utilizado para as estimativas é chamado de base ou critério de rateio.

2.5.3 Custos Fixos

De acordo com Santos (1990, p.30): “Custos fixos [...] são aqueles que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que a empresa possui para produzir e vender bens ou serviços.”

2.5.4 Custos Variáveis

São os que variam de acordo com as quantidades produzidas de um bem ou volumes de serviços executados, têm seu valor determinado em função dessa variação.

Neves e Viceconti (1996, p.246) definem: “Custos variáveis são aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa.”

2.6 Sistema de Acumulação de Custos

Segundo Padoveze (1997, p.217): “O sistema de acumulação de custos indica os caminhos para a coleta, processamento e saída das informações para o custeamento dos produtos. É o segmento estrutural de bancos de dados da contabilidade de custos.”

Para determinar o tipo de sistema de acumulação de custos, costuma-se trabalhar com um dos dois extremos possíveis de tratamento dos dados de custos, dependendo de como se desenvolve o processo de elaboração do produto ou da execução do serviço: Produção por Processo (Contínuo) ou Produção por Ordem.

Martins (1998, p.157) esclarece:

[...] se a empresa trabalha produzindo produtos iguais de forma contínua (um ou vários), fundamentalmente para estoque, isto é, para venda, terá já caracterizada sua natureza. Se produz atendendo a encomendas dos clientes ou, então, produz também para venda posterior, mas de acordo com determinações internas especiais, não de forma contínua, já será incluído entre as de Produção por Ordem.

2.6.1 Produção por Processo

Neste tipo de custeio, o custo de um produto é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades similares. Nesse processo, itens idênticos são produzidos em grande escala para venda em geral, e não para um cliente específico.

Padoveze (1997, p.221) afirma:

À medida que o produto segue para o processo seguinte, leva como custo inicial o custo unitário até o processo anterior, acumulando-se com o processo atual, e obtendo-se o custo unitário acumulado até o processo em questão. Esse fluxo vai até a conclusão do produto ao final de todos os processos.

Leone (2001, p.189) menciona que o “custeamento por processo destina-se a acumular os custos numa empresa em que a fabricação se caracteriza por produtos padronizados, produção contínua e demanda constante.”

Segundo Martins (1998, p.176):

Na produção contínua, torna-se de grande importância o conceito de equivalente de produção. Significa este o número de unidades iniciadas e acabadas a que equivale, em custos, o quanto se gastou para chegar até certo ponto de outro número de unidades não acabadas.

2.6.2 Produção por Ordem

Neste outro tipo de custeio, os custos são acumulados a uma determinada unidade, ou lote de um produto. Considera-se uma ordem, uma ação que consome recursos para trazer um determinado produto ao mercado. O produto é frequentemente feito sob medida ou por encomenda.

Segundo Leone (2001, p.150), o custeio por ordem de produção “[...] é um sistema no qual cada elemento de custos é acumulado separadamente, seguindo ordens específicas de produção, emitidas pela seção de fabricação.”

As características básicas de um sistema de acumulação por ordem de produção de acordo com Leone (2001, p.151) são as seguintes:

Identifica a produção de lotes diferentes de produtos durante o processo de fabricação;
A ordem de produção é utilizada para acumular o material direto, a mão-de-obra aplicada e a parcela correspondente das despesas diretas de fabricação (DIF) calculadas por meio das taxas de absorção;
Somente quando a ordem de produção é terminada ou mediante o levantamento de um inventário físico, pode-se saber o custo real de fabricação do produto;
Os custos incluídos nas ordens de produção, enquanto estas não estão completadas, passam a compor o estoque de produtos em processo;
O sistema é bastante dispendioso porque exige considerável trabalho burocrático para registro das informações minuciosas nas ordens de produção.

2.7 Métodos de Custeio

Existem vários métodos de custeio no qual os custos de produção podem ser apropriados aos produtos. A escolha por determinado método depende das informações que se pretende obter, do conhecimento do pessoal envolvido e da relação entre custo e benefício.

Os métodos de custeio mais usuais são: Custeio Direto (ou Variável), Custeio por Absorção (ou Integral) e Custeio Baseado em atividades (ABC)

2.7.1 Custeio Direto ou Variável

É o método de custeio em que somente os custos variáveis são apropriados à produção. Todos os custos fixos, que são custos do período em que ocorreram, são lançados diretamente na conta de resultado, junto com as despesas. Como bem afirma Martins (1998, p.216): “[...] no custeio direto ou custeio variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis.”

Neste tipo de custeio, o lucro é substituído pela Margem de Contribuição, que é a diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável. A margem de contribuição torna mais visível a potencialidade de cada produto, mostrando como contribui cada um para amortizar os custos fixos e formar o lucro. Santos (1990, p.39), destaca que “o custeamento marginal é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos marginais.”

Este tipo de custeio, como bem alertam Neves e Vicenconti (1997, p.251): “Fere os princípios contábeis da Realização, Competência e Confrontação, porque os custos fixos são reconhecidos como despesas mesmo que nem todos os produtos fabricados tenham sido vendidos.”

Por subavaliar os estoques, as legislações societária e fiscal não aceitam tal método. Porém, para efeito gerencial, é um ótimo método pois apresenta de forma clara e direta as informações necessárias para a tomada de decisão.

2.7.2 Custeio por Absorção ou Integral

É o método de custeio no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados apropriáveis. Isto é, os estoques absorvem todos os custos de produção do período. Apenas os gastos não fabris (despesas) são excluídos.

Segundo Martins (1998, p.41): “[...] consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para os produtos feitos.”

A principal desvantagem desse método encontra-se nos “[...] rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de se aparentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.” (SANTOS, 1990, p.34).

Esse tipo de custeio é considerado um método básico porque atende às exigências fiscais e societárias, pois está em conformidade com os princípios da Realização da Receita, da Competência e da Confrontação.

Para a obtenção das devidas alocações dos custos aos produtos são necessários esquemas que contêm as medidas de rateios, conforme Eliseu Martins (1998): Esquema Básico e Esquema Completo.

- **Esquema Básico**

A apropriação dos custos segue uma regra simples que consiste separar custos e despesas, apropriar os custos diretos aos produtos e fazer um rateio dos custos indiretos para alocá-los aos produtos, este esquema normalmente é utilizado por empresas de pequeno porte, onde não existam vários departamentos em que o produto venha a passar.

Conforme Martins (1998, p.61), “[...] o esquema básico é: a) separação entre Custo e Despesa; b) apropriação dos custos Diretos diretamente aos produtos; c) rateio dos Custos Indiretos.”

O esquema básico é melhor visualizado na figura 2:

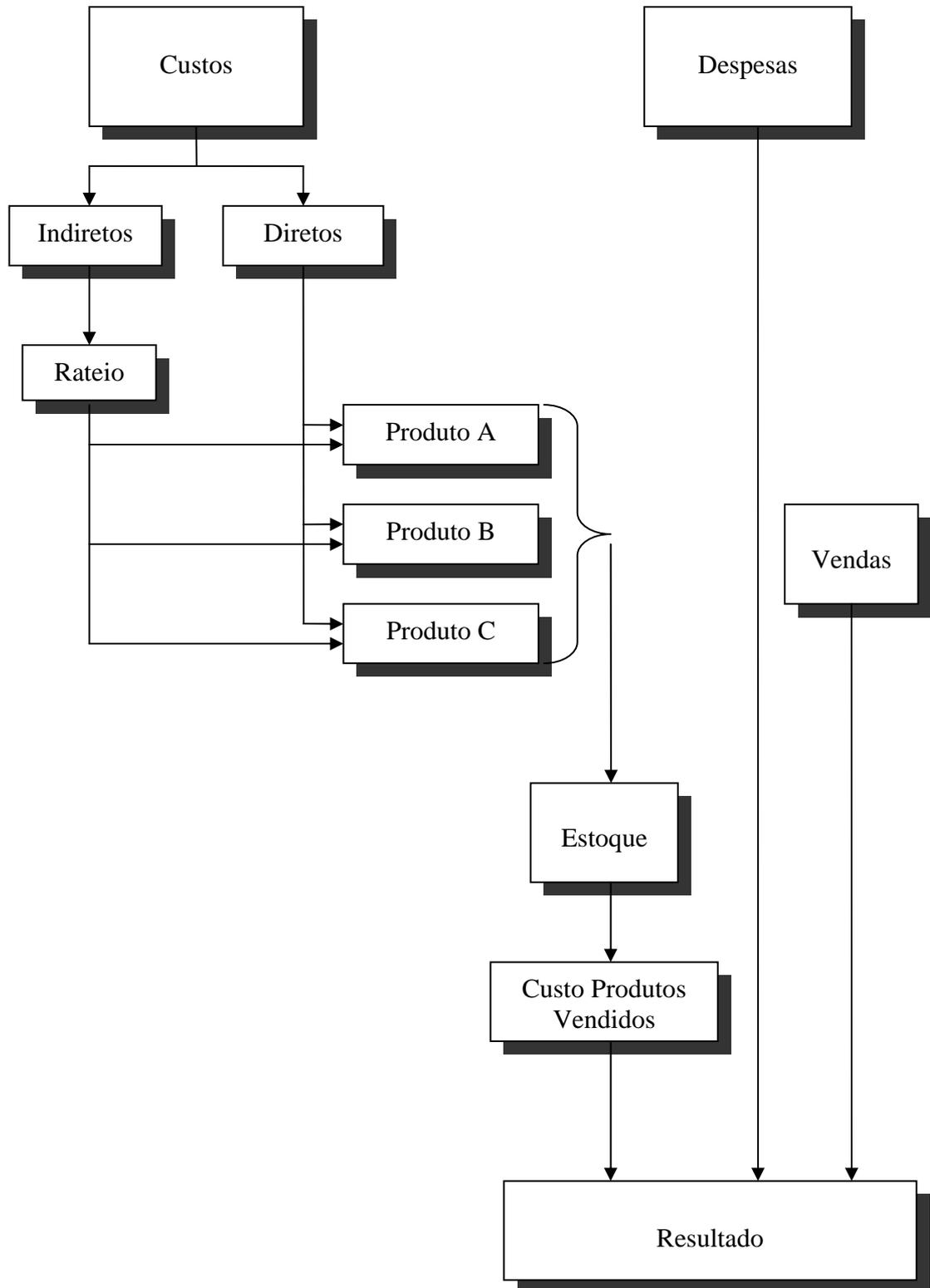


Figura 2 - Esquema Básico da Contabilidade de Custos

- **Esquema Completo**

A apropriação dos custos tomando por base o esquema completo faz-se através da departamentalização da empresa. Conforme Martins (1998, p.70): “Departamento é a unidade mínima administrativa para a Contabilidade de Custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos), que desenvolve atividades homogêneas.”

Martins (1998, p.70), ainda, classifica os departamentos em dois grandes grupos:

[...] os que promovem qualquer tipo de modificação sobre o produto diretamente e os que nem recebem o produto; aqueles são os que atuam sobre o produto e são conhecidos por *Departamentos de Produção*, enquanto os segundos, que vivem basicamente para execução de serviços e não para atuação direta sobre o produto, são conhecidos por *Departamentos de Serviços*.

O esquema completo é aplicado normalmente em empresas de médio e grande porte cujos departamentos se dividem em Centros de Custos. “Centro de Custos, portanto, é a unidade mínima de acumulação de Custos Indiretos de Fabricação.” MARTINS (1998, p.72).

Para a implementação do esquema completo na empresa, os seguintes passos devem ser adotados, Martins (1998, p.78):

- 1º Passo: Separação entre Custos e Despesas.
- 2º Passo: Apropriação dos Custos Diretos diretamente aos produtos.
- 3º Passo: Apropriação dos Custos Indiretos que pertencem, visivelmente, aos Departamentos, agrupando, à parte, os comuns.
- 4º Passo: Rateio dos Custos Indiretos comuns e dos da Administração Geral da Produção aos diversos Departamentos, quer de Produção quer de Serviços.
- 5º Passo: Escolha da seqüência de rateio dos Custos acumulados nos Departamentos de Serviços e sua distribuição aos demais Departamentos.
- 6º Passo: Atribuição dos Custos Indiretos que agora só estão nos Departamentos de Produção aos produtos segundo critérios fixados.

A seguir, na figura 3, o esquema completo:

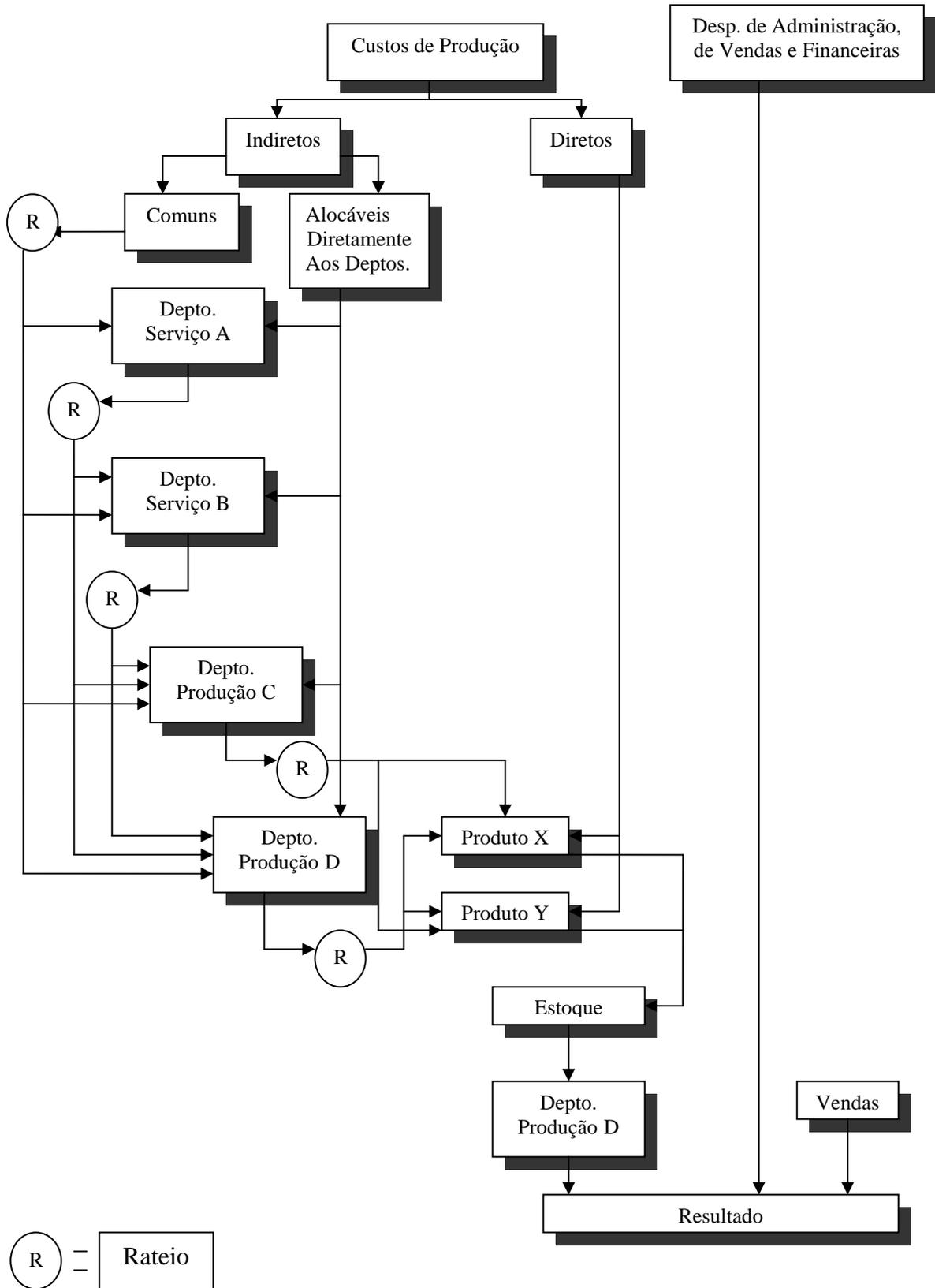


Figura 3 - Esquema Completo da Contabilidade de Custos

Fonte: Martins (1998, p.80).

2.7.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC (Activity-Based Costing)

É um tipo de custeio que se fundamenta nas atividades que a empresa executa quando no processo de fabricação de seus produtos. Seu objetivo é apropriar os custos às atividades executadas pela empresa e, então, apropriar de forma mais adequada aos produtos às atividades segundo o uso que cada produto faz dessas atividades.

Maher (2001, p.280) conceitua custeio baseado em atividades da seguinte maneira:

[...] é um método de custeio em que os custos inicialmente são atribuídos a atividades e depois aos produtos, com base no consumo de atividades pelos produtos. Uma atividade é uma tarefa discreta que uma organização realiza para fabricar ou entregar um produto ou serviço. O custeio baseado em atividades baseia-se no conceito de que produtos consomem atividades e atividades consomem recursos.

Martins (1998, p.93) afirma que “[...] é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”

Para se compreender o ABC, é necessário definir o que é atividade. Nakagawa (1995, p.42) define atividade como “[...] um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, método e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.”

Para utilização do custeio baseado em atividades, Martins (1998, p.102) relaciona:

A atribuição de custos às atividade deve ser feita da forma mais criteriosa possível, de acordo com o seguinte ordem de prioridade: [...]
 A alocação direta se faz quando existe uma identificação clara, direta e objetiva de certos itens de custos com certas atividades. [...]
 O Rastreamento é uma alocação com base na identificação da relação de causa e efeito entre a ocorrência da atividade e a geração dos custos. [...]
 O Rateio é realizado quando não há a possibilidade de utilizar nem a alocação direta nem o rastreamento.

Resumidamente, Padozeve (1997, p.251) define e fundamenta o ABC da seguinte forma:

O custo ABC é definido comumente como um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividade, e depois aos produtos, baseado no uso das atividades de cada produto. O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos.

Para que os custos sejam agregados às suas respectivas atividades tem que se utilizar uma metodologia denominada *direcionadores de custos*. Os direcionadores de custo devem explicar e fundamentar o comportamento dos custos que serão alocados.

Os direcionadores de custos então bem evidenciados na figura 4:

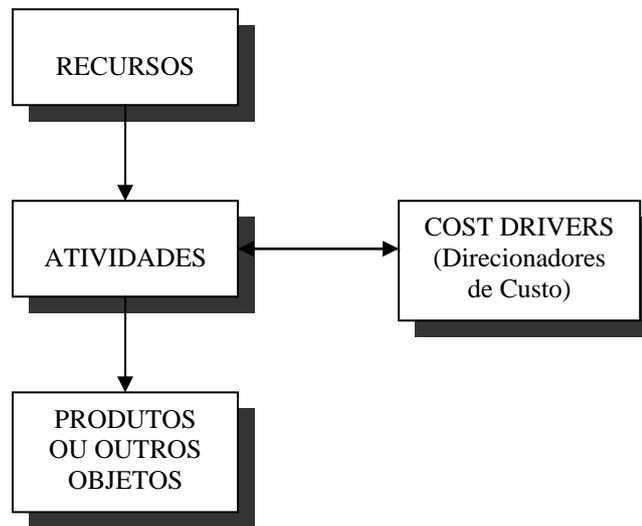


Figura 4 - *Visão conceitual resumida do custo ABC*

Fonte: Padoveze (1997, p.251).

Maher (2001, p.282) orienta que para empregar o custeio baseado em atividades deve-se obedecer quatro passos:

1. Identifique as atividades (compra de materiais, por exemplo) que consomem recursos, e atribua custos a elas.
2. Identifique o(s) direcionador(es) de custos de cada atividade. Um direcionador de custos causa, “direciona”, os custos de uma atividade. O direcionador de custos da compra de materiais, por exemplo, pode ser a quantidade de pedidos.
3. Calcule uma taxa por unidade do direcionador de custos ou por transação. Cada atividade pode ter mais de uma taxa.
4. Atribua custos aos produtos, multiplicando a taxa do direcionador pelo volume do direcionador consumido pelo produto. Por exemplo, o custo por pedido vezes a quantidade de pedidos exigida pelo produto A durante dezembro mede o custo da atividade de compras consumido pelo produto A durante dezembro.

O ABC poderá trazer benefícios para a empresa através de informações de custos mais confiáveis, quando comparadas com outros métodos de rateio, pois o Custeio Baseado em Atividade é uma forma de medir o consumo de atividades por produtos ou serviços em qualquer nível de unidades.

O custeio baseado por atividade não deve ser aplicado aleatoriamente em qualquer empresa. É imprescindível que se faça uma análise detalhada da empresa, a fim de verificar se ela possui as características que viabilizam a implantação e funcionamento desse sistema.

2.8 Formação do Preço de Venda

O preço de venda de produtos deve ser obtido através de mecanismos que possam atender as necessidades do mercado existente, mantendo a qualidade dos produtos ofertados e aproveitando ao máximo os níveis de produção.

De acordo com Santos (1990, p.173), algumas condições devem ser observadas na formação do preço de venda:

Forma-se um preço-base;
Critica-se o preço-base à luz das características existentes no mercado, como preço dos concorrentes, volume de vendas, prazo, condições de entrega, qualidade, aspectos promocionais, etc.;
Testa-se o preço às condições do mercado, levando-se em consideração as relações custo/volume/lucro e demais aspectos econômicos e financeiros da empresa;
Fixa-se o preço mais apropriado com condições diferenciadas para atender: volumes diferentes; prazos diferentes de financiamento de vendas; descontos para prazos mais curtos; condições sobre vendas para cada condição.

São vários os métodos para a formação do preço de venda, dos quais se destacam:

- Método baseado no custo da mercadoria
- Método baseado nas características do mercado
- Método misto

2.8.1 Método Baseado no Custo da Mercadoria

É o método mais utilizado pelas empresas, já que é necessário considerar o custo da mercadoria para calcular o preço de venda, adicionando um valor que cubra a base de cálculo e proporcione os lucros almejados pela empresa.

Segundo Santos (1990, p.123):

O método baseado no custo da mercadoria é o mais comum na prática dos negócios. Se a base for o custo total, a margem adicionada deve ser suficiente para cobrir os lucros desejados pela empresa. Se a base for os custos e despesas variáveis, a margem adicionada deve cobrir, além dos lucros, os custos fixos.

É importante alertar que este método pode levar a empresa a tomar decisões não muito corretas, quando não se leva em consideração o preço praticado pelo mercado ou qual o valor que os consumidores estão dispostos a pagar por aquele produto ou serviço.

Onde Santos (1990, p.120) destaca: “O processo de adicionar margem fixa a um custo-base é geralmente conhecido pela expressão mark-up. O método é simples, mas pode levar a administração a tomar decisões que muitas vezes não condizem com a realidade dos negócios.”

Santos (1990, p.174) faz ainda a seguinte observação: “O mark-up é um índice aplicado sobre o custo de um bem ou serviço para a formação do preço de venda”.

2.8.2 Método Baseado nas Características do Mercado

A utilização deste método, para a formação do preço de venda dos produtos de uma empresa, está fundamentado no nivelamento do preço praticado pela concorrência e por possibilitar a decisão da empresa em produzir ou não determinado produto.

Esse método exige do administrador um conhecimento profundo do mercado, podendo fixar preços altos ou baixos de acordo com o contexto sócio-econômico do momento.

Padoveze (1994, p.282) explica:

O preço de mercado, outrossim, possibilita na realidade a situação inversa da formação do preço de venda. Assumindo a condição de que o preço que o mercado está pagando é o máximo que a empresa pode atribuir a seu produto, o preço de mercado passa a ser o elemento fundamental para **formação dos custos e despesas**.

Santos (1990, p.120) subdivide este método em:

- Método do preço concorrente;
- Método de imitação de preços;
- Método de preços agressivos;
- Método de preços promocionais.

Este método é importante para as empresas que fabricam produtos ou serviços que têm seus preços definidos pelo mercado.

2.8.3 Método Misto

O emprego deste método caracteriza-se pelo emprego de dois ou mais métodos para a formação do preço de venda dos produtos. O fundamento deste método centra-se na disputa acirrada pela demanda, obtendo os melhores resultados aquela empresa que desenvolver a melhor estratégia de imersão dos seus produtos no mercado.

Segundo Santos (1990, p.122), forma-se observando uma combinação dos seguintes fatores:

- Custo envolvidos
- Decisões da concorrências
- Características do mercado

2.9 Importação e Implantação de Sistemas de Custos

Deve-se encarar a importação de sistemas de custos prontos de outras empresas como um jogo perigoso, ou mesmo um processo que não traz vantagens, pois cada entidade possui características próprias, e mesmo que haja similaridade nos produtos ofertados, e pelo fato do sistema estar funcionando muito bem na entidade de origem, não quer dizer que vá funcionar perfeitamente em outras.

A implantação de um sistema de custo em uma empresa somente resultará em resultados positivos com o decorrer do tempo devido à necessária adaptação e treinamento do pessoal envolvido com a operacionalização da mesma.

CAPÍTULO III

3. ESTUDO DE CASO

3.1 Histórico da Empresa Alvo

A empresa alvo é uma microempresa familiar fundada em 10 de outubro de 2002, com a razão social de: Pastelaria Segredos da Vovó.

A caracterização da empresa como uma microempresa está de acordo com a Lei 9.317/96 (Lei do Imposto Simples), alterada pela Lei 9.732/98, que fixa a partir de janeiro de 1999, os seguintes critérios para a classificação de MPEs:

Microempresa: A pessoa jurídica e a firma individual que tiveram receita bruta anual igual ou inferior ao valor de R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais);

Pequena empresa: A pessoa jurídica e a firma individual, que não enquadrada como microempresa, tiveram receita bruta anual igual ou inferior ao valor de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

A fundadora da pastelaria é a Sra. Izabel de Oliveira Ibarra, nascida em 06/10/1935, em Porto Murtinho - MS. Possui formação primária e sempre quis ter seu próprio negócio. Aos 67 anos, com a ajuda dos filhos, conseguiu realizar seu sonho.

A empresa está localizada na Avenida Diomício de Freitas, nº 1025, Bairro Carianos, a 100 metros do Aeroporto Internacional Hercílio Luz, em Florianópolis.

O estudo de caso foi realizado entre os meses de março e abril de 2004, na pastelaria Segredos da Vovó. Contudo, os dados analisados são os de março de 2003, pois a proprietária não tem interesse em divulgar os dados atuais.

3.2 Estrutura Organizacional

O quadro funcional é composto de uma cozinheira, um garçom e uma faxineira. A proprietária ocupa as funções de gerente e caixa.

3.3 Levantamento dos Dados da Empresa

Os dados foram coletados através de análise de documentos da microempresa e de entrevista que foi respondida pela proprietária da pastelaria. Todos os valores se referem ao mês de março de 2003.

A situação financeira da empresa desde a sua fundação mantém-se em nível adequado, não estando comprometida com credores ou instituições financeiras. Contudo, a empresa não possui controle dos seus custos de produção e de suas despesas, e nem possui uma estrutura de planejamento que a ajude na tomada de decisão.

O prédio onde se situa a empresa é alugado, sendo pago por mês a quantia de R\$ 400,00 (quatrocentos reais).

A cozinheira e o garçom recebem R\$ 210,00 (duzentos e dez reais), cada um, que equivale ao piso da categoria. Já, a faxineira, por não trabalhar o período integral, recebe R\$ 180,00 (cento e oitenta reais). O salário da cozinheira é considerado como custo direto (mão-de-obra direta), e os salários do garçom e da faxineira são considerados como custo indireto (mão-de-obra indireta).

Para o pagamento dos tributos e dos salários dos funcionários, foi contratado o serviço de um contador que recebe R\$ 70,00 (setenta reais) por mês para executá-los.

O honorário do contador é considerado como despesa para a empresa. Sendo, nesse caso, lançado diretamente no resultado do exercício.

Os preços de venda de seus produtos são copiados da concorrência e ajustado à realidade do bairro (Carianos), através de um desconto em torno de 5% (cinco por cento) em relação aos preços dos concorrentes.

Dentre os produtos comercializados pela empresa está o pastel de carne, que será o objeto de estudo da proposta de um sistema de custo para a pastelaria. A utilização de apenas um produto tem o objetivo de simplificar os cálculos, já que a sistematização é a mesma para os outros produtos (pastéis).

A seguir será demonstrado como se calculava o preço de venda do pastel:

- Pastel de carne.

Preço médio nos concorrentes: R\$ 1,95 (um real e noventa e cinco centavos).

Desconto: $R\$ 1,95 / 1,05 = R\$ 1,857$.

Preço praticado pela pastelaria: R\$ 1,85 (um real e oitenta e cinco centavos).

Em relação às bebidas (alcoólicas e não-alcoólicas), os preços praticados são os mesmos dos concorrentes. Por isso, não foram contempladas neste trabalho.

A massa de pastel, matéria-prima principal para a fabricação dos pastéis, comprada em fardo de 5 Kg (cinco quilogramas), custa R\$ 22,50 (vinte e dois reais e cinquenta centavos), cada fardo. A necessidade total de massa para todos os pastéis é de 125 Kg/mês (cento e vinte e cinco quilogramas por mês).

A média de receio consumido (carne moída) é de 25 Kg/mês (vinte e cinco quilogramas por mês). O custo da carne moída é de R\$ 4,60 (quatro reais e sessenta centavos) por quilograma.

A venda dos pastéis de carne gira em torno de 339 (trezentos e trinta e nove) unidades. Enquanto que a venda total dos pastéis totaliza 1.452 (mil quatrocentos e cinquenta e duas) unidades.

Portanto, a representatividade de massa em cada pastel é de 86 g (oitenta e seis gramas). Sendo consumido na produção mensal do pastel de carne 29,183 Kg (vinte e nove quilo e cento e oitenta e três gramas) de massa. Enquanto que o receio leva algo em torno de 75 g (setenta e cinco gramas) de carne por pastel.

A receita gerada foi de R\$ 627,15 (seiscentos e vinte e sete reais e quinze centavos), com o pastel de carne. A receita global com todos os pastéis foi de R\$ 2.785,80 (dois mil setecentos e oitenta e cinco reais e oitenta centavos).

Por ser enquadrada como microempresa, a empresa fez opção por tributação baseada no SIMPLES, que é uma forma unificada de pagamento de vários tributos à uma alíquota de 3% (três por cento). Logo, o valor do imposto será de R\$ 83,57 (oitenta e três reais e cinquenta e sete centavos) para o mês de março.

Nos pastéis são utilizadas embalagens comuns que são compradas em quantidade de 1.500 (mil e quinhentas) unidades, no valor de R\$ 30,00 (trinta e reais) por mês.

As máquinas e equipamentos pertencentes à pastelaria estão especificados no quadro 1, a seguir. Suas depreciações são calculadas pelo método linear, sendo considerados custos indiretos da empresa.

Especificação	Vida Útil (Anos)	Depreciação Mensal (%)	Valor Unitário do bem (R\$)	Depreciação Mensal Unitária (R\$)	Quantidade de Equipamentos	Total da Depreciação Mensal (R\$)
Freezer Horizontal	10	0,8333	850,00	7,08	01 Unidade	7,08
Freezer Vertical	10	0,8333	950,00	7,92	01 Unidade	7,92
Balcão Comercial	10	0,8333	650,00	5,42	01 Unidade	5,42
Toldo e Luminoso	10	0,8333	880,00	7,33	01 Unidade	7,33
Forno Elétrico	10	0,8333	165,00	1,37	01 Unidade	1,37
Fritadeira Elétrica	10	0,8333	250,00	2,08	01 Unidade	2,08
Extrator de Suco	10	0,8333	130,00	1,08	01 Unidade	1,08
Fogão 2 Bocas	10	0,8333	150,00	1,25	01 Unidade	1,25
Cadeiras/Mesas	10	0,8333	70,70	0,59	08 Conjuntos	4,72
Exautor	10	0,8333	115,00	0,96	01 Unidade	0,96
Chaminé	10	0,8333	300,00	2,50	01 Unidade	2,50
Total						41,71

Quadro 1 - Depreciação

O esquema de fabricação dos pastéis está representado na figura 5, a seguir:

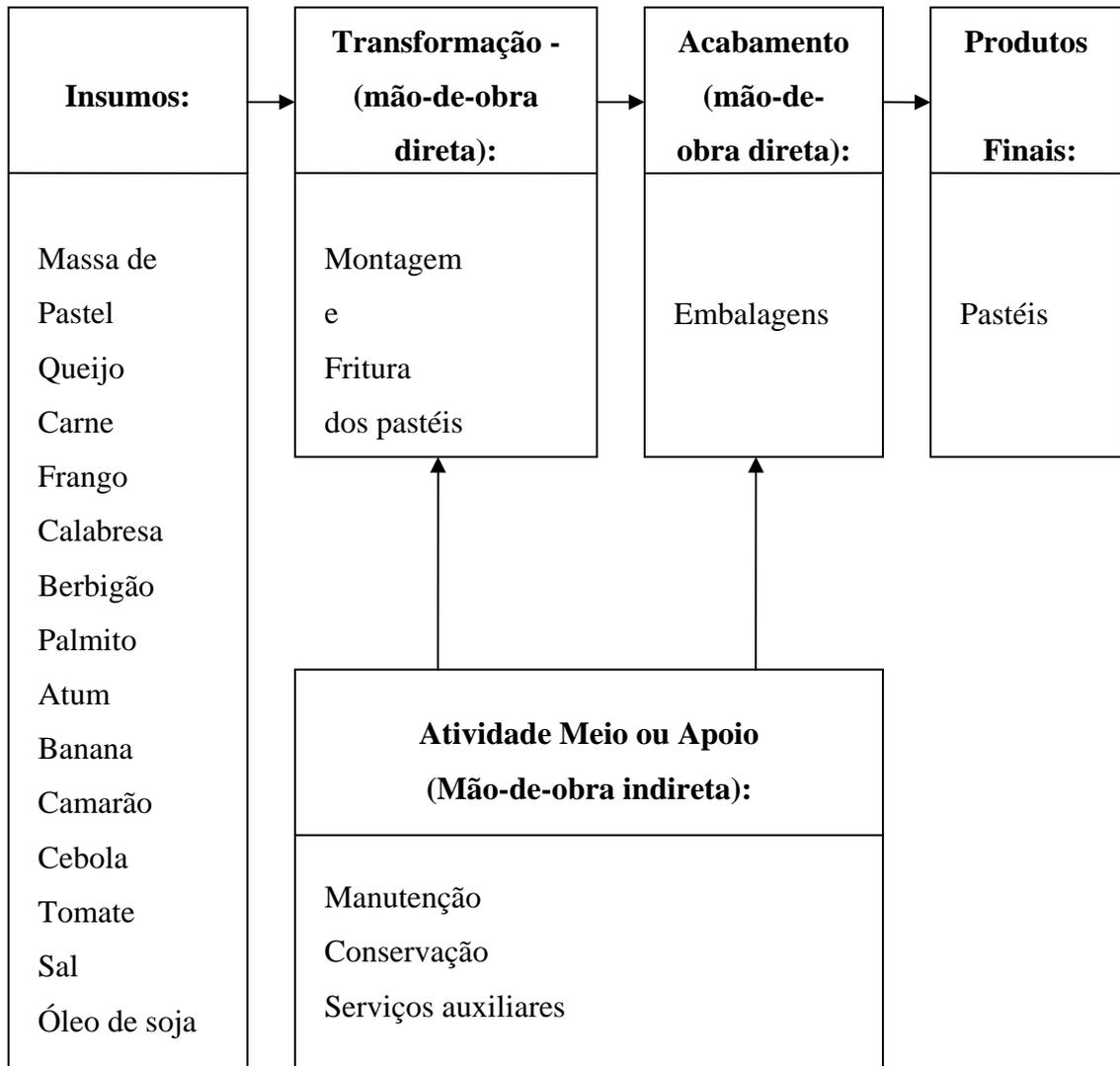


Figura 5 – Esquema do Processo de Transformação (Fabricação do pastel)

3.4 Proposta de um Sistema de Custos para a Pastelaria

Para a empresa em estudo, propõe-se um sistema de custos utilizando-se, dentre os métodos abordados na revisão conceitual, o Custeio por Absorção ou Integral.

Neste método, para se obter os custos dos produtos, são considerados todos os gastos industriais: diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. Os custos indiretos são atribuídos aos produtos, através de métodos de rateios, e só levados ao resultado do exercício quando forem vendidos.

Devido as características de produção da empresa seus custos deverão ser acumulados utilizando-se dos critérios da produção por processo.

Na seqüência é apresentada a proposta de custos tomando-se por base o pastel de carne por ter maior representatividade nas vendas, o período de estudo é relativo a março de 2003:

- **Separação de custos e despesas:**

CUSTOS	TOTAL
DIRETOS	887,50
Cozinheira	210,00
Massa de Pastel	562,50
Carne Moída	115,00
INDIRETOS	1.044,71
Garçom	210,00
Faxineira	180,00
Embalagens	30,00
Aluguel	400,00
Telefone	153,00
Material de Limpeza	30,00
Depreciação	41,71
CUSTO TOTAL	1.932,21

Quadro 2 - Custos do Período

DESPESAS	TOTAL
FIXAS	70,00
Honorários do Contador	70,00
VARIÁVEIS	97,57
Telefone	17,00
Simplex	80,57
DESPESAS TOTAIS	167,57

Quadro 3 – Despesas do Período

- **Apropriação dos custos diretos e indiretos à produção do período:**

CUSTOS DE PRODUÇÃO	PASTEL DE CARNE	CUSTO TOTAL
CUSTOS DIRETOS	295,36	887,50
<i>MÃO-DE-OBRA</i>	49,03	210,00
Cozinheira	49,03	210,00
<i>MATÉRIA PRIMA</i>	246,33	677,50
Massa de Pastel	131,33	562,50
Carne Moída	115,00	115,00
CUSTOS INDIRETOS	243,91	1.044,71
<i>MÃO-DE-OBRA</i>	91,06	390,00
Garçom	49,03	210,00
Faxineira	42,03	180,00
<i>MATERIAIS INDIRETOS</i>	7,00	30,00
Embalagens	7,00	30,00
<i>GASTOS INDIRETOS</i>	145,85	624,71
Aluguel	93,39	400,00
Telefone	35,72	153,00
Material de Limpeza	7,00	30,00
Depreciação	9,74	41,71
TOTAL	539,27	1.932,21

Quadro 4 - Custos da Produção Mensal (Diretos e Indiretos)

- Obs.: 1 No valor do aluguel estão incluídas a água e a energia elétrica consumida.
 2 O critério de rateio utilizado foi a quantidade de massa consumida (23,347%).

- **Apuração do custo da produção acabada:**

Produto	Custo de Produção	Qtde Produzida	Custo Unitário
Pastel de Carne	539,27	339	1,59

Quadro 5 – Custo Unitário de Produção (Pastel de Carne)

O cálculo do custo unitário de produção, do quadro 5, foi obtido pela divisão do custo de produção do pastel pela quantidade produzida.

Portanto:

R\$ 539,27 (quinhentos e trinta e nove reais e vinte sete centavos).

339 (trezentos e trinta e nove) unidades.

$R\$ 539,27 / 339 \text{ unid.} = R\$ 1,59$ (um real e cinquenta e nove centavos) por unidade.

- **Apuração do custo do produto vendido:**

Produto	Custo Unitário	Qtde Vendida	Custo dos Produtos Vendidos
Pastel de Carne	1,59	339	539,27
Outros	-	1.113	1.392,21

Quadro 6 – Custo dos Produtos Vendidos

- **Apuração do resultado:**

Descrição	Pastel de Carne	Outros	Total
Qtde Vendida	339	1.113	1.452
Preço Unitário	1,85	-	-
RECEITA	627,15	2.158,65	2.785,80
(-) CPV	539,27	1.392,94	1.932,21
(=) Lucro Bruto	87,88	765,71	853,59
(-) Despesas	39,12	128,45	167,57
(=) Lucro Líquido	48,76	637,26	686,02

Quadro 7 – Demonstração do Resultado

3.5 Formação de Preços Baseado nos Custos

As empresas usam várias estratégias para determinar o preço de venda. Uma vez que o custo é uma determinante de oferta importante, e conhecido para os produtores, muitas empresas baseiam seus preços partindo-se dos custos.

A equação da precificação é determinada por duas incógnitas: a demanda e a oferta. Já que a receita de vendas deve cobrir os custos para a empresa obter o lucro, muitas empresas iniciam a formulação do preço de venda dos produtos pelo custo de fabricação. Isto é, elas calculam o custo do produto ou serviço e acrescentam um mark up, incluindo o lucro desejado e quaisquer custos não incluídos no custo-base.

Observa-se com isso que o preço de venda deve ser um fator relevante nas metas da empresa, que deve buscar a maximização dos lucros, operacionalizando-os no longo prazo, visando equacionar o preço de venda para um maior retorno com custos mínimos.

Portanto, a formação de preço objetivada neste trabalho para aplicação na empresa alvo, toma-se por base os custos incorridos na fabricação dos seus produtos.

Recorrendo ao custo unitário de produção do pastel de carne, já calculado conforme quadro 5, que era em março de 2003 no valor de R\$ 1,59 (um real e cinquenta e nove centavos), basta adicionar a margem de lucro desejada pela empresa que se terá o preço de venda. Neste caso, a empresa vem praticado o valor de venda de R\$ 1,85 (um real e oitenta e cinco centavos). O que vem gerando um lucro em torno de 7% (sete por cento), para o pastel de carne, depois de descontados os custos diretos e indiretos mais as despesas.

4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

No mundo empresarial de hoje, com a economia globalizada, com o constante desenvolvimento tecnológico e com a crescente competitividade, não mais se concebem organizações que não sejam fundamentadas na informação. Pois, sem um Sistema de Informação a empresa não poderá ter controle e, sem este, entidade alguma poderá conhecer seus custos reais.

O papel a ser desempenhado por um sistema de custos em uma microempresa não difere daquele esperado para uma grande empresa, ou seja, a estruturação de um sistema de apoio à tomada de decisão visa auxiliar qualquer empresa na busca pela melhor utilização de seus recursos no intuito de alcançar a excelência empresarial.

Lógico que um sistema de apoio à decisão em uma grande empresa tende a ser mais complexo. Para isto, a grande empresa conta com um grupo de especialistas treinados para auxiliarem o gestor no momento da decisão. Geralmente, o tipo de sistema de informação que fornece suporte às grandes empresas é informatizado e capaz de fornecer as informações em tempo real.

Em uma microempresa, o sistema de informação não tem a necessidade de ser complexo, já que o processamento das informações neste tipo de empresa é mais simplificado. Porém, é necessário que o sistema detalhe a estrutura da empresa, informando objetivamente as receitas e os gastos.

Em um cenário altamente competitivo, é notório que os preços de venda dos produtos elaborados por qualquer empresa devem ser definidos em uma combinação dos custos de fabricação mais os preços praticado pelo mercado. Logo, um sistema de custo possibilita mensurar os custos e, quando for o caso, fornecer dados que viabilizem a redução dos mesmos.

Um sistema de controle e análise de custo bem organizado, apropriado aos objetivos da empresa, retrata o ambiente em sua volta, servindo de base para a administração tomar decisões sobre como melhor alocar os recursos disponíveis, objetivando otimizar o resultado.

No estudo de caso, ficou claro que a determinação dos preços de vendas não seguia uma metodologia adequada. Tomava-se os preços da concorrência e deflacionava-os mediante uma taxa que girava em torno de 5% (cinco por cento). Por uma mera coincidência, a empresa, desde a sua fundação não entrou em prejuízo.

O objeto de estudo da proposta de custo foi o pastel de carne, que teve o custo unitário calculado em R\$ 1,59 (um real e cinquenta e nove centavos). Com o preço praticado pela pastelaria, antes do estudo de caso, em R\$ 1,85 (um real e oitenta e cinco centavos), o lucro obtido era de R\$ 48,76 (quarenta e oito reais e setenta e seis centavos), representando um lucro líquido em torno de 7% (sete por cento).

A partir dessa proposta de sistema de custos, a gestora da empresa poderá: rever a política de formação de preços adotada; fazer projeções futuras de estoque; estabelecer metas com a finalidade de diminuir os custos e aumentar os lucros auferidos, etc.

Levando em consideração que este trabalho se restringe à Pastelaria Segredos da Vovó, sugere-se que futuros estudos em outras empresas do mesmo ramo de atuação sejam baseados em outro modelo de custeio com o propósito de comparar-se os resultados obtidos neste trabalho.

BIBLIOGRAFIA

BENATO, João Vitorino Azolin. **Custos um enfoque Cooperativista**. São Paulo: OCESP, 1992.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às Demais Sociedades)**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1986.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos: um enfoque administrativo**. 14 ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2001.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos: Criando Valor Para a Administração**. São Paulo: Atlas

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (Org.). **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade**. 5 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 1994.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Curso moderno de contabilidade**. São Paulo: Lisa, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de Custos – Um enfoque gerencial com ênfase para o custeamento marginal**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SILVA, Jader Júlio Pires da. **Um Modelo de Desenvolvimento Estratégico: Preparando Micro e Pequenas Empresas para a Utilização de Indicadores Estratégicos**. Florianópolis: UFSC, 2001. (Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção).

STICKNEY, Clyde P.;WEIL, Roman L. **Contabilidade Financeira – Uma Introdução aos Conceitos, Métodos e Usos**. São Paulo: Atlas, 2001.