



UFSM

Trabalho de Graduação

**CUSTOS NA PRODUÇÃO DE BOTAS:
UM ESTUDO DE CASO**

**Cristiano Assunção da Rosa Dineck e
Giordano Ceretta**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS, Brasil

2004

**CUSTOS NA PRODUÇÃO DE BOTAS:
UM ESTUDO DE CASO**

por

**Cristiano Assunção da Rosa Dineck e
Giordano Ceretta**

Trabalho apresentado ao Curso de Ciências Contábeis do Departamento de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais e Humanas da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito da Disciplina **CTB - Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis.**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS – Brasil

2004

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

O orientador, abaixo assinado,
aprova o Trabalho de Graduação

**CUSTOS NA PRODUÇÃO DE BOTAS:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por
**Cristiano Assunção da Rosa Dineck e
Giordano Ceretta**

como requisito da disciplina **CTB**
Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis

Wanderlei J. Ghilardi
(Presidente/Orientador)

Santa Maria, 15 de dezembro de 2004

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradecemos aos nossos familiares, que acreditaram que nosso trabalho era possível e nos fortaleceram nas horas mais difíceis de nossa caminhada.

Às nossas namoradas, pessoas tão queridas, que sempre nos apoiaram e nos deram forças, demonstrando paciência e compreensão nos momentos de ausência.

A todos os professores que participaram da nossa vida acadêmica, em especial nosso orientador, professor Wanderlei Jose Ghilardi, pela dedicação e confiança no trabalho executado.

Ao proprietário da indústria, Gilberto Ângelo Ceretta, assim como aos demais funcionários, pela disponibilidade e incontestável apoio na realização do trabalho.

Enfim, a todos aqueles colegas, amigos e demais profissionais da área, pela mão amiga sempre pronta a nos ajudar nos momentos de dúvidas.

SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	v
LISTA DE QUADROS.....	vii
LISTA DE GRÁFICOS.....	viii
1 INTRODUÇÃO.....	1
2 EMBASAMENTO TEÓRICO.....	4
2.1 Contabilidade.....	4
2.2 A Contabilidade de custos.....	6
2.2.1 Conceitos Básicos de Custos.....	9
2.2.1.1 Custo.....	9
2.2.1.2 Custos Primários	10
2.2.1.3 Custos de Transformação.....	10
2.2.1.4 Custos Unitários.....	11
2.2.1.5 Gasto.....	11
2.2.1.6 Despesa.....	12
2.2.1.7 Investimento.....	12
2.2.1.8 Desembolso.....	13
2.2.1.9 Perda.....	13
2.2.1.10 Matéria-Prima.....	14
2.2.1.11 Insumos.....	14
2.3 Classificação dos Custos.....	15
2.3.1 Quanto ao Grau de Ocupação.....	15
2.3.1.1 Custos Variáveis.....	15
2.3.1.2 Custos Fixos.....	16
2.3.2 Quanto à Forma de Apropriação aos Produtos.....	16

2.3.2.1 Custo Direto.....	17
2.3.2.2 Custo Indireto.....	17
2.4 Estrutura dos Custos.....	18
2.4.1 Material Direto.....	18
2.4.2 Mão-de-Obra Direta.....	19
2.4.3 Gastos Gerais de Fabricação.....	20
2.5 Princípios da Contabilidade de Custos.....	20
2.6 Custo de Aquisição.....	21
2.7 Custo de Fabricação.....	22
2.8 Critérios de Controle e Avaliação de Estoque.....	24
2.9 Sistemas de Custeio.....	28
2.9.1 Por Ordem de Produção.....	29
2.9.2 Por Processo.....	30
2.9.3 Por Responsabilidade.....	31
2.9.4 Por Custo Padrão.....	31
2.9.5 Por Estimativa.....	32
2.10 Métodos de Custeio.....	32
2.10.1 Custeio por Absorção.....	33
2.10.2 Custeio Variável.....	34
2.10.3 Custeio ABC.....	34
2.10.4 Custeio Integral.....	36
3 DESENVOLVIMENTO.....	38
3.1 Estudo de Caso.....	38
3.2 Custos Apurados.....	40
3.2.1 Custos Diretos.....	40
3.2.2 Custos Indiretos de Fabricação.....	45
3.2.3 Depreciação.....	47

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – Demonstrativo das matérias-primas utilizadas.....	41
QUADRO 02 – Demonstrativo da mão-de-obra utilizada.....	44
QUADRO 03 – Demonstrativo dos mat. indiretos de fabricação.....	46
QUADRO 04 – Demonstrativo da depreciação.....	47
QUADRO 05 – Demonstrativo dos outros CIF.....	47
QUADRO 06 – Demonstrativo do custo total de fabricação.....	49
QUADRO 07 – Demonstrativo do resultado final.....	50

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01 – Percentual monetário das MP utilizadas.....	42
GRÁFICO 02 – Demonstrativo da mão-de-obra utilizada.....	45
GRÁFICO 03 – Percentual monetário dos materiais indiretos de fabricação.....	46
GRÁFICO 04 – Percentual monetário dos CIF.....	49
GRÁFICO 05 – Percentual monetário dos custos de produção.....	50

1 INTRODUÇÃO

Com o aumento da competitividade, as empresas, de um modo geral, começaram a ter dificuldades na identificação do custo final de seus produtos.

O ambiente competitivo em que estão inseridas as organizações e as mudanças no sistema de produção criam nas empresas a necessidade de saber exatamente qual o custo envolvido em todo processo operacional, para que com isso ela possa estabelecer o preço de venda de seus produtos.

O presente trabalho foi realizado na Fábrica de Botas Ceretta, uma empresa com tradição na produção de botas gaúchas e que atende todo o estado do Rio Grande do Sul, estabelecida no Município de São João do Polêsine/RS, região da Quarta Colônia de Imigração Italiana.

A empresa em estudo, por não possuir nenhum sistema de custos, não apresenta ao proprietário o verdadeiro custo do produto que está sendo produzido e justamente por este motivo a empresa Botas Ceretta necessita de um planejamento sistemático de custos, para identificar o custo do produto, pois a empresa possui o anseio de expansão do mercado consumidor. Uma vez que para aumentar a produção, é necessário para a empresa o investimento em máquinas, já que o processo produtivo é semi-artesanal, e também um estudo detalhado sobre os processos de produção, para a detecção de alguma anormalidade que cause perdas.

O fato da empresa não possuir um sistema de controle de custos e, conseqüentemente, não saber qual o real custo de cada par de botas

produzido foi o principal motivo da realização deste trabalho, pois toda empresa necessita saber quais são os seus custos, facilitando assim a tomada de decisões.

O trabalho foi desenvolvido com o objetivo de encontrar o custo unitário de cada par de botas produzido, e nossa responsabilidade foi trazer a empresa uma visão mais real dos custos com relação ao processo produtivo.

O trabalho foi dividido em duas partes. Primeiramente, tratou-se da análise teórica do sistema a ser implantado, buscando um referencial teórico que abordasse o referido tema. A segunda parte consistiu na apuração e determinação do custo do produto com a reunião de todos os custos possíveis na empresa, com acompanhamento da alocação dos custos e dos cálculos.

A empresa também objetiva saber qual o menor preço por par de botas que ela pode trabalhar no mercado, a fim de manter o equilíbrio entre as receitas e despesas.

O período tomado como base para a realização do trabalho foi de agosto a dezembro de 2004 e a obtenção das informações dos custos da empresa para fins deste trabalho ocorreu em setembro de 2004, uma época em que a produção chega no ápice e seu controle deve ser intensificado, para que não ocorram perdas por falta de informações na alocação dos custos.

A cada dia, a ciência contábil vem aumentando suas pesquisas, e para alcançar seus objetivos é necessário que haja organização neste processo, o que é conseguido com a utilização de uma metodologia.

Esta é uma pesquisa do tipo descritiva, baseada em um estudo de caso.

Com o intuito de atingir os objetivos traçados para este trabalho, primeiramente utilizar-se-á uma profunda revisão bibliográfica sobre o tema em estudo, e posteriormente haverá a coleta de dados junto à parte administrativa e operacional da empresa.

A empresa Botas Ceretta produz botas gaúchas para todo o Rio Grande do Sul, e possui lojas que adquirem o produto assiduamente, porém, há interesse por parte do proprietário em buscar novos mercados consumidores.

Diante desta realidade, surge uma dúvida, que só será possível a solução após um estudo de caso, levantamento dos custos e conceituações bibliográficas.

Assim sendo, o problema de pesquisa que norteará o trabalho será o seguinte: “Qual o custo unitário do par de botas produzido?”

2 EMBASAMENTO TEÓRICO

2.1 Contabilidade

A História da Contabilidade é tão antiga quanto a própria História da Civilização. Está presa às primeiras manifestações humanas da necessidade social de proteção à posse e de perpetuação e interpretação dos fatos ocorridos com o objeto material de que o homem sempre dispôs para alcançar os fins propostos.

A Contabilidade tem evoluído ao longo dos anos. Isso ocorre em função de diversos estudos que possibilitaram o surgimento de novas e melhores formas de controlar o patrimônio. Isso é feito através de um sistema de informações que propiciaram tomadas de decisões mais racionais, no intuito de garantir a continuidade e o sucesso das organizações.

Para Franco (1997:21), a Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com o fim de oferecer informações e orientações – necessárias à tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro, relativos aos atos e fatos da administração pública, ou então a ciência que coordena e dispõe em livros apropriados (ou em fichas) a descrição das operações efetuadas

por uma empresa com o objetivo de conhecer a situação da dita empresa, determinar os resultados obtidos e explicar as causas que produziram tais resultados. (LEONE, 1987, p. 1)

Segundo Sá (1998:89), as finalidades da contabilidade são: orientação para investidores e para o mercado de capitais; orientação para credores e instituições de crédito; orientações sociais e trabalhistas; análises científicas para modelos de comportamento da riqueza para ensejar decisões administrativas; modelos para a prosperidade; controles governamentais de fiscalização e auditoria fiscal; instrumentos de provas judiciais e perícia contábil; previsões de ocorrências e efeitos orçamentários; explicação de fatos patrimoniais e análises contábeis; investigação sobre a regularidade da gestão, dados e pesquisa social e econômica.

Logo, o objetivo da contabilidade é fornecer informações fidedignas e tempestivas sobre o patrimônio e sobre o resultado da entidade aos diversos usuários da informação contábil. Nesse aspecto, vale salientar que fundamentalmente a contabilidade deve propiciar condições para que a administração possa tomar decisões mais racionais para preservação, ampliação do patrimônio e, conseqüentemente, a continuidade da entidade.

A contabilidade, objetivamente, é um sistema de informações e avaliação, destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização. O objetivo principal da contabilidade é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança. (IUDÍCIBUS, 1997, p. 28)

Nota-se que a contabilidade é um fator de bastante importância para um estudo e compreensão de dados. Conforme a definição dos autores acima, ela representa um dos meios utilizados para o controle patrimonial, demonstração de resultados e prestação de informações para a tomada de decisões.

2.2 A Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos surgiu junto com a Revolução Industrial, como tentativa de se elaborar um inventário disponível em um determinado período operacional, onde procurava-se identificar o valor dos produtos fabricados e vendidos. Todavia, naquela época, as empresas apresentavam processos de produção muito semelhantes aos processos artesanais, e compunham sua matriz de custos, basicamente com matérias-primas e mão-de-obra, que eram sem dúvida os mais relevantes. (MARTINS, 1990)

Desde a Revolução Industrial, a contabilidade de custos sofreu uma evolução considerável devido à necessidade de realinhamento de seus objetivos e ao atendimento aos gestores de informações mais confiáveis e rápidas.

A partir da 1ª Guerra Mundial, com o incremento do processo produtivo, o conseqüente aumento da concorrência entre empresas e a escassez de recursos, surgiu a necessidade de aperfeiçoar os mecanismos de planejamento e controle das empresas. Neste sentido,

as informações de custos, desde que devidamente apresentadas em relatórios, seria um grande subsídio para o controle e planejamento empresarial. Diante de tal fato, a contabilidade de custos tornou-se, devido à grande gama de informações que a compõem, um grande sistema de informações gerenciais. (KAPLAN & JOHSON, 1993)

A contabilidade de custos é um conjunto de procedimentos empregados na determinação do custo de um produto e nas atividades relacionadas à sua fabricação. Forma uma parcela ponderável da moderna contabilidade administrativa, gerencial ou analítica.

A contabilidade de custos, como prática normal dentro do sistema contábil de uma empresa, tem como primeira finalidade fornecer informações sobre as movimentações de produtos, orientando seus administradores na busca de alternativas para a gestão dos negócios. (CRC-SP, 1993, p. 21).

Medeiros (1994, p. 17) conceitua a contabilidade de custos como um instrumento de controle dinâmico, pois acompanha os fatos internos da empresa e, quando bem estruturada, atinge os objetivos essenciais estabelecidos pela administração. Através de seu fluxo de informações, funciona como instrumento de tomada de decisões.

Para Crepaldi (1999, p. 16), a contabilidade de custos auxilia na determinação dos custos dos fatores de produção, dos custos de determinado setor da empresa, no controle e observação de desperdícios, horas ociosas de trabalho, equipamentos mal utilizados, na quantificação exata da matéria-prima, entre outros.

A contabilidade de custos tem como objetivos custear e apurar os custos. Mas não significa apenas determiná-los ou calculá-los. Apuração de custos representa todo o trabalho da contabilidade de

custos, desde o planejamento e a coleta de dados até a prestação da informação gerencial de custos.

Pode-se definir a seguinte classificação para os objetivos da contabilidade de custos:

- determinar o valor final dados e em processamento;
- elaborar demonstrativos do custo de produção de cada produto fabricado;
- elaborar demonstrativos do custo dos produtos vendidos;
- elaborar demonstrativos de lucros e prejuízos.
- analisar o comportamento dos custos;
- preparar orçamentos com base no custo de fabricação;
- determinar o custo padrão de fabricação;
- determinar as responsabilidades dentro do processo de produção;
- determinar o preço de venda de cada item de produção;
- determinar o volume da produção (além do ponto de equilíbrio, porém dentro da capacidade da empresa).
- formar preço de venda;
- eliminar, criar, aumentar ou diminuir certos produtos da linha de produção;
- orientar decisões no mercado;
- aceitar ou rejeitar encomendas;
- decisões quanto a alugar ou comprar.

2.2.1 Conceitos Básicos de Custos

Para que seja possível um melhor entendimento da contabilidade de custos, faz-se necessário o conhecimento de alguns conceitos básicos, de modo que se possa fazer a diferenciação entre os fatores verificados no processo produtivo.

2.2.1.1 Custo

Martins (1998, p. 25) define custo como um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços. O custo é também um gasto, só que reconhecido como de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Leone (1987, p. 50) defende custo como o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda.

2.2.1.2 Custos Primários

Para Martins (1996, p. 50), é a soma da matéria-prima com a mão-de-obra direta. Não é o mesmo que custo direto, já que nos primários só estão incluídos aqueles dois itens. Assim, a embalagem é um custo direto, mas não primário.

2.2.1.3 Custos de Transformação

Segundo Martins (1998 p. 50), é a soma de todos os Custos de Produção, exceto os relativos à matéria-prima e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos, embalagens compradas etc.). Representa esse Custo de Transformação o valor do esforço da própria empresa no processo de elaboração de um determinado item (mão-de-obra direta e indireta, energia, materiais de consumo industrial, etc.).

2.2.1.4 Custos Unitários

De acordo com Leone (1987), o custo unitário é um indicador representado por uma fração, onde o denominador será a quantidade dos produtos fabricados em determinado período ou processo

produtivo. O numerador será o custo. Todavia, dependendo da necessidade gerencial que se deseja atender, o custo poderá tomar várias formas. Pode-se calcular o custo total unitário de um processo e esse custo servirá para a determinação do lucro e para a avaliação dos estoques. O custo poderá ser parcial, por exemplo, somente sendo computados os custos variáveis. Nesse caso tem-se a figura do custo variável unitário que é um indicador muito empregado para finalidades gerenciais de planejamento empresarial.

2.2.1.5 Gasto

Martins (1998, p. 25) entende que gasto é todo o sacrifício financeiro com que a entidade arca para obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício este representado por entrega de ativos (normalmente dinheiro).

Sobre gasto, Leone (1997, p. 46) conceitua da seguinte forma: este termo é usado para definir as transações financeiras em que há ou a diminuição do disponível ou a assunção de um compromisso em troca de algum bem de investimento ou bem de consumo. Desse modo, o gasto pode ser imediatamente classificado como gasto de investimento (aquele que vai ser ativado) ou como gasto de consumo (que será logo batizado como uma despesa).

2.2.1.6 Despesa

Para Medeiros (1994, p. 22), despesa é o gasto que provoca redução do Patrimônio, normalmente consumido direta ou indiretamente, para obtenção de receitas.

Martins (1998, p. 26) diz que despesa é todo o bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas.

Assim, pode-se concluir que despesa é uma operação de caráter financeiro para prover meios de produção.

2.2.1.7 Investimento

Segundo coloca Martins (1998, p. 25), investimento é um gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuro(s) período(s). São todos os sacrifícios havidos pela aquisição de bens ou serviços (gastos) 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.

2.2.1.8 Desembolso

Martins (1998, p. 26) se refere a desembolso como o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, o qual pode ocorrer antes, durante ou após a entrada da utilidade comprada, portanto defasada ou não do gasto.

2.2.1.9 Perda

Para Martins (1998, p. 26), perda representa um bem ou serviço consumido de forma anormal e involuntária. Perda não se confunde com despesa (muito menos com custo), exatamente por sua característica de anormalidade e involuntariedade; não é um sacrifício feito com intenção de obtenção de receita. Exemplos comuns de perdas: perdas com incêndios, obsolescência de estoques etc., são itens que vão diretamente à conta de Resultado, assim como as despesas, mas não representam sacrifícios normais ou derivados de forma voluntária das atividades destinadas à obtenção da receita.

2.2.1.10 Matéria-Prima

Segundo Medeiros (1994, p. 22), matéria-prima é o material que constitui uma parte integral do produto pronto, substância bruta principal e essencial com que se fabrica alguma coisa.

2.2.1.11 Insumos

Medeiros (1994) define insumos como sendo a combinação de fatores de produção (matéria-prima, horas de trabalho, energia consumida, etc.) que entram na fabricação de determinada quantidade de bens ou serviços.

2.3 Classificação dos Custos

Os custos podem ser classificados sob diversos aspectos. Na prática, são classificados apenas quanto ao grau de ocupação e quanto à forma de apropriação aos produtos.

2.3.1 Quanto ao Grau de Ocupação

Quanto ao grau de ocupação, os custos podem ser classificados em fixos ou variáveis. Esta classificação leva em consideração a relação entre os custos e o volume de atividade numa unidade de tempo.

2.3.1.1 Custos Variáveis

Segundo Leone (1997, p.53), são os custos que variam de acordo com os volumes das atividades. Os volumes das atividades devem estar representados por bases de volume, que são geralmente medições físicas.

2.3.1.2 Custos Fixos

Para Leone (1997, p.53), custos fixos são aqueles que não variam com o nível de atividade ou de produção, durante um espaço de tempo. Essa separação em fixos e variáveis também tem outra característica importante. Considerando a relação entre período e volume de atividade, não se está comparando um período com outro. Esse fato é de extrema importância na prática para não se confundir

custo fixo com custo repetitivo (custos que se repetem em vários períodos de tempos seguintes com o mesmo valor).

2.3.2 Quanto à Forma de Apropriação aos Produtos

Quanto à forma de apropriação aos produtos, os custos podem ser diretos e indiretos. Essa classificação é de grande utilidade para se chegar ao cálculo mais real do custo de qualquer produto e para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa.

2.3.2.1 Custo Direto

É aquele que pode ser diretamente apropriado ao produto, bastando haver uma medida de consumo. (MARTINS, 1996)

Alguns custos diretos são tratados como indiretos, em função da sua irrelevância ou da dificuldade de sua medição, ou até do interesse da empresa em ser mais ou menos rigorosa em suas informações.

Portanto, deve-se classificar o custo direto em relação ao produto feito, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da fábrica.

2.3.2.2 Custo Indireto

Segundo Martins (1996, p. 53), são custos que não oferecem condições de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação deve ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.

O custo indireto, ao contrário, não pode ser identificado diretamente ao produto, ele precisa ser alocado a este, através de taxas de rateio ou critério de alocação, segundo algum parâmetro ou alguma base que demonstre racionalidade na sua escolha.

2.4 Estrutura dos Custos

A estrutura dos custos de produção é composta por três elementos distintos: matéria-prima (ou material direto), mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação.

2.4.1 Material Direto

Para Leone (1997), o material direto é considerado o primeiro elemento do custo, porque sem esse item nada pode ser fabricado. É um material manipulado na transformação em produto, é a coisa que passa por transformação ou beneficiamento.

Para que se saiba a quantidade de material que foi aplicada em cada produto, a empresa deverá utilizar alguma forma de controle, que poderá ser uma menção na própria requisição ao almoxarifado, apontamento pelo chefe do departamento, ou apontamento por parte de alguém do próprio Sistema de Custos.

2.4.2 Mão-de-Obra Direta

Leone (1997) define mão-de-obra direta como o segundo elemento, pois sem ela não é possível modificar a forma, com formação, natureza ou material para aumentar-lhe a utilidade. É o trabalho aplicado na obtenção do produto.

No cálculo da mão-de-obra, para fins de apropriação ao produto, há a necessidade de distinguir o que faz parte da mão-de-obra direta (MOD) e da mão-de-obra indireta (MOI). Pode-se diferenciá-las facilmente da seguinte maneira: se surgir a possibilidade de se conhecer o valor da mão-de-obra aplicada no produto de forma direta por medição, existe MOD; se recorrer a qualquer critério de rateio ou estimativa, transforma-se, para efeito contábil, em indireta.

Com o advento das tecnologias de produção, há uma tendência cada vez mais forte à redução da proporção de MOD no custo dos produtos. A mecanização e a robotização reduzem o número de pessoas, em especial as que trabalham diretamente na produção.

2.4.3 Gastos Gerais de Fabricação

Para Leone (1997), todos os outros custos de fabricação são classificados como terceiro elemento de custo, porque, a menos que se incorra em determinados custos, o material não poderá ser trabalhado pela mão-de-obra. São elementos indispensáveis à produção, mas não se constitui no essencial, como a luz, a água, o telefone e outros.

2.5 Princípios da Contabilidade de Custos

Os princípios contábeis aplicáveis à contabilidade de custos, segundo Neto (1981, p.6 e 7), são:

- Princípio da Entidade: determina que a contabilidade deverá ser executada para entidades de forma distinta aos sócios. Este princípio surgiu pois no início da contabilidade o patrimônio pessoal do sócio confundia-se com o da empresa.

- Princípio da Continuidade: admite que as empresas irão operar indefinidamente.

- Princípio do Custo Histórico: determina que os serviços sejam avaliados em função do custo histórico de sua obtenção, sem correção pela sua desvalorização.

- Princípio do Regime da Competência: define o momento da receita e da despesa. Após o reconhecimento da receita, deduz-se desta todos os valores representativos dos esforços para sua consecução. Portanto, no regime de competência não importa o ato do recebimento ou do pagamento, mas sim os seus fatos geradores.

2.6 Custo de Aquisição

As matérias-primas, os componentes adquiridos prontos, as embalagens e os outros materiais diretos utilizados no processo de fabricação são apropriados aos produtos pelo seu valor histórico de aquisição.

O custo de aquisição das mercadorias (para revenda), matérias-primas, materiais secundários e embalagens devem compreender:

a) o preço pago na aquisição, excluindo o ICMS e o IPI, quando recuperáveis;

b) o custo do transporte até a empresa, quando for pago pelo comprador;

c) o seguro sobre as compras, quando for de responsabilidade do comprador; e,

d) os tributos devidos na importação e os demais custos (alfandegários, de despachante, etc.).

Quando ocorrer redução do valor da compra em função de pagamentos antecipados ou pagamentos pontuais, integra-se, no valor do material de aquisição, somente o valor bruto. Os descontos financeiros, decorrentes desse pagamento, serão considerados como receitas financeiras.

Do custo de aquisição devem ser excluídos os abatimentos mercantis, os descontos na compra de grandes quantidades e os pagamentos antecipados, bem como os juros incorridos e outras despesas financeiras. No caso de importação, a variação cambial apurada até a data da recepção do produto na empresa faz parte integrante do custo de aquisição, a partir daí essa variação será tratada como despesa financeira.

Enfim, todos os gastos incorridos para a colocação do ativo em condições de uso (equipamentos, matérias-primas, ferramentas, etc.) incorporam o valor desse mesmo ativo.

2.7 Custo de Fabricação

Segundo Leone (1997), o custo de Produção ou Fabricação é composto por três elementos distintos: matéria-prima, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação.

A matéria-prima é considerada o primeiro elemento do custo, porque sem ela nada se pode fabricar.

A mão-de-obra é considerada o segundo elemento, pois sem ela não é possível modificar a forma, com formação ou natureza, ou material para aumentar-lhe a utilidade. É o trabalho aplicado na obtenção do produto. O custo da mão-de-obra compreende:

a) Salário, que é a remuneração do trabalho humano, que poderá ser dinheiro ou bens de outras espécies;

b) Encargos Sociais, que são as contribuições à Previdência Social.

Todos os outros custos de fabricação serão classificados como terceiro elemento de custo, pois, a menos que se incorra em determinados custos, o material não poderá ser trabalhado pela mão-de-obra. São elementos indispensáveis à produção, mas não constituem o essencial: a luz, a água, o telefone e outros.

A apropriação da mão-de-obra é feita de modo a atribuir-lhe um grau de incidência de sua aplicação. Sua identificação pode ser por produto, tarefa, operação ou centro operacional. A divisão da mão-de-obra (direta e indireta) em operações homogêneas é importante, pois possibilita uma medição mais precisa por produto, que oriente melhor quanto às etapas que oneram mais ou menos a produção.

A mão-de-obra direta é o custo de qualquer trabalho executado no produto, mudando a forma ou natureza do material. Já a mão-de-

obra indireta é toda aquela que abrange a supervisão, registro e assistência não realizados diretamente no produto fabricado.

Os custos indiretos compreendem todos os custos, com exceção da matéria-prima e da mão-de-obra direta. Estes custos podem ser divididos em diversas categorias, dependendo da natureza dos itens. As quatro categorias mais comuns são: despesas diretas, despesas fixas, despesas variáveis e despesas semivariáveis.

Toda vez que se referir aos custos, um dos aspectos mais importantes a ser abordado é quanto ao critério de avaliação e controle dos estoques.

2.8 Critérios de Controle e Avaliação de Estoques

As transações que envolvem compra e requisições de matérias-primas, transferência e venda de produtos acabados de uma indústria, aquisição e consumo de material de expediente em qualquer organização são registradas por dois métodos: método do inventário permanente e método do inventário periódico.

O Método do Inventário Permanente dá-se quando existe um controle sistemático em relação às entradas e às saídas dos itens estocados, isto é, todas as entradas de itens no estoque (matéria-prima, materiais diversos, produtos acabados, etc.) são registradas pelo preço de aquisição (ou produção), ou de venda, no caso de devolução de venda.

Ao contrário, o método de inventário periódico dá-se quando não existe um controle sistemático com relação às entradas e às saídas dos itens em estoque, não necessitando de registro a cada operação. Os custos são registrados segundo a origem da transação: compras, fretes de compras, devoluções de compras, etc. Os custos do material consumido, o produto fabricado e o produto vendido são calculados no final do exercício contábil. A partir do cálculo do valor do inventário, feito após a contagem física do estoque no período contábil, encontra-se o custo e procedem-se os ajustes na contabilidade.

Para Martins (1996), os critérios de avaliação de estoques são procedimentos necessários para o registro da movimentação dos estoques, e tem como objetivo somente a separação do custo dos produtos entre o que foi vendido e o que permaneceu em estoque.

A finalidade do estoque é alimentar o fluxo da produção-venda, de forma contínua e uniforme, evitando as interrupções. Se a empresa não possuir situação financeira suficiente para manter níveis de estoques determinados pela produção, corre o risco maior de ter interrupções no fluxo de produção-venda.

O estoque inclui todos os suprimentos de artigos e materiais que a empresa possui e utiliza no processo de fabricação ou na prestação de serviço. Portanto, os estoques que interpretam a gestão da produção são os de matérias-primas, produtos em fabricação e materiais indiretos.

As matérias-primas são aquelas cujo processamento leva ao produto acabado e seu consumo é proporcional ao volume da produção. Com relação ao produto acabado, pode-se dizer que indica a

fase final do processo de transferência de matéria-prima, e seu objetivo é ser vendido ou consumido. Os materiais indiretos não figuram no produto acabado, mas concorrem indiretamente no processo de produção industrial. Seu consumo, de modo geral, não é proporcional ao volume de produção.

O objetivo do gerenciamento de estoque é o planejamento do mesmo, isto é, a determinação das datas de entrada e saída de matérias do estoque, as épocas em que ocorrem estas entradas e saídas, o tempo que decorre entre as épocas e a fixação dos pontos de pedido dos materiais. Para que este objetivo seja atingido, é necessário a empresa efetuar o cálculo do estoque mínimo, do lote de suprimento e do estoque máximo.

O estoque mínimo visa a manter ininterruptamente o fluxo de consumo quando ocorrem situações anormais de suprimento e consumo. As situações anormais consistem no atraso do prazo de entrega do fornecedor e no aumento do ritmo de consumo.

O ponto de pedido é o nível do estoque onde se deve proceder o pedido de material. O estoque não deve cair abaixo do estoque mínimo.

Por suprimento entende-se o abastecimento do estoque, seja pela compra, seja pela fabricação. O lote econômico da compra é aquele que torna mínimos os custos de se obter e de se manter o estoque. Os custos para manter o estoque são todos aqueles que a empresa tem para o fato de ter o material armazenado, sendo o principal deles o custo do juro de remuneração de capital investido no estoque.

O estoque máximo é igual a soma do estoque mínimo mais o lote de suprimentos, variando conforme variam estas parcelas. Este estoque sofre limitações de ordem física, como espaço para armazenamento, e também de ordem econômica, pelo fato de a empresa não dispor de recursos financeiros necessários.

O gerenciamento do estoque serve principalmente à gestão da produção, estando diretamente relacionada ao planejamento e controle da produção, que lhes fornece as informações com que atua.

É através do planejamento e controle da produção que os materiais entram e saem do estoque, pois é dele que partem as solicitações de compra de produção e as requisições de materiais para a fábrica.

Devido à flutuação dos preços, o custo unitário dos materiais adquiridos pode variar no decurso do tempo e o estoque pode conter itens idênticos comprados a preços diferentes. Para corrigir estas discrepâncias, adota-se um processo de avaliação de estoques como o método do preço médio, método do primeiro a entrar e o primeiro a sair (PEPS), e o método último a entrar e primeiro a sair (UEPS).

Entende-se por preço médio o método da divisão do valor total do estoque de uma mesma espécie pela sua quantidade.

Esse método é justificado pelo princípio de que a mistura constante dos materiais, em sua movimentação (aquisição, consumo e reposição), torna difícil estabelecer se o que está sendo consumido é o maior ou menor preço. O referido método é mais apropriado às empresas de fabricação e movimentação estável dos materiais, pois este não apresenta uma variação muito grande de materiais, ou seja, eles são padronizados.

Segundo Martins (1996), o método PEPS procura conferir ao preço de computação, o mesmo de aquisição, sem levar em conta as oscilações do mercado, sem considerar o fator reposição. É o método mais adequado na fabricação descontínua, cujo custo se processa através das OS (ordens de serviço).

O método UEPS é considerado como excessivamente acautelador, por computar ao custo o último preço, normalmente mais elevado que o da aquisição anterior, resultando, quase sempre, numa superavaliação no preço, computado com o correspondente crédito positivo dos materiais, no encerramento do exercício. Este método apresenta a vantagem de simplificação de cálculos no controle de estoques. Porém, é totalmente desaconselhável na fabricação descontínua.

2.9 Sistemas de Custeio

Os sistemas de custeio são as principais fontes de dados que a Contabilidade de Custos irá buscar para produzir as informações de custo, portanto, a escolha do sistema mais adequado está em função das informações de custo que a empresa necessita para as tomadas de decisões.

Os sistemas de custeio, primeiramente, são utilizados para a apropriação dos custos nos produtos/serviços, e depois esses dados de

custo são transformados em informações de custo que auxiliarão na tomada de decisões. Os principais sistemas de custeio são:

2.9.1 Por Ordem de Produção

O Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra dados de operações das fábricas que trabalham sob o regime de encomenda. Ou, ainda, que o Sistema de Custeamento por Ordem de Produção é o sistema de custos que acumula e registra os dados e as operações das empresas que trabalham sob o regime de fabricação ou prestação de serviços por encomenda.

Nesse sistema, os custos são acumulados em folhas chamadas de produção de ordens de fabricação. A soma das ordens de produção em aberto representa o estoque dos produtos em processo. À medida que os produtos são complementados, as ordens de produção são encerradas e os custos são transferidos para o estoque de produtos acabados, conforme o caso (CREPALDI 1999, p. 121).

Como desvantagens, pode-se dizer que as despesas burocráticas são elevadas, uma boa organização exige o consumo de recursos e plenamente a empresa só conhecerá os custos dos produtos quando estes ficarem prontos.

2.9.2 Por Processo

Segundo Crepaldi (1999, p. 121), este sistema atribui um custo unitário médio para a produção. Este método geralmente é colocado em prática pelas indústrias, principalmente as que utilizam métodos repetitivos de produção.

Uma das principais finalidades deste sistema de custeio é determinar os custos e as despesas relacionadas ao processo de produção. O sistema por processo será usado quando se fabricam produtos sob condições de processamento contínuo ou de acordo com métodos de produção em massa.

As principais características de um sistema de custeamento por processo são:

- Custos alocados aos departamentos da produção em processo;
- Produção acumulada por departamentos;
- Custo de um departamento dividido pela produção total do departamento, para apuração total do custo médio do período considerado; e,
- O custo das unidades danificadas é adicionado ao custo das unidades perfeitas.

2.9.3 Por Responsabilidade

Este sistema de custeio é um dos mais simples, diretos e de grande utilidade para ajudar a gerência na função de controle. Define o consumo real dos recursos, compara-o com os que foram previstos para acontecer, destaca e analisa os desvios, investigando suas causas e, em alguns casos, se estiver ao alcance do contador, sugerindo as medidas de correção. (CREPALDI 1999)

A empresa, neste sistema, é subdividida em centros de responsabilidades, ou seja, departamentos, divisões, setores, unidades, seções, etc. Este sistema nada mais é do que debitar os centros de responsabilidade pelos custos e despesas controláveis àqueles que o responsável tem autonomia para autorizá-la ou executá-la.

2.9.4 Por Custo Padrão

É um sistema em que a empresa, baseada em cálculos estatísticos e nas ações que irá tomar, faz o levantamento dos custos ideais que devem acontecer em determinado período para se produzir ou comercializar determinado produto ou serviço. (CREPALDI 1999)

Após esta etapa, são comparados aos custos históricos, a fim de se observar as discrepâncias em relação ao padrão. O passo seguinte é determinar os desvios de variação e, através da análise dos resultados, propor ou indicar medidas corretivas e de controle, que deverão ser

seguidas para que se obtenha uma redução permanente e integrada dos custos dos diferentes setores de responsabilidade dentro da empresa.

2.9.5 Por Estimativa

Para Crepaldi (1999), o custo estimado preenche dois objetivos básicos de políticas administrativas que são: manter um sistema contábil de custos e assegurar algum grau de custo comparativo para orientar a administração da empresa.

Este sistema, apesar de possuir limitações, fornece à administração um custo unitário estimado com a antecedência necessária para que, se for preciso, a empresa faça uma previsão destes e uma comparação com os incorridos no período.

Com a evolução das técnicas de cálculo do custo padrão, este sistema de custeio está sendo substituído devido ao custo padrão ser mais eficiente.

2.10 Métodos de Custeio

2.10.1 Custeio por Absorção

Consiste em apropriar ao produto ou serviço apenas os custos de produção (fixos, variáveis, diretos e indiretos). Neste caso, as despesas de administração e venda são levadas para o resultado do exercício.

O custeio por absorção é um sistema que está de acordo com a legislação vigente, sendo aceito pelo fisco para fins de avaliação de estoques, para a apuração do resultado e para o próprio balanço patrimonial, porém é muitas vezes falho, quando usado como instrumento gerencial.

No custeio por absorção, o foco é identificar o que são custos diretos e o que são custos indiretos, a fim de distribuir estes a cada produto.

Neste método, torna-se necessária a separação dos custos e das despesas, pois estas serão contabilizadas imediatamente contra o resultado do período. Os custos relativos aos produtos em elaboração e os acabados, que ainda não foram vendidos, estão ativados nos estoques destes produtos.

Segundo Crepaldi (1999, p. 148), este método de custeio é derivado da aplicação dos princípios fundamentais da contabilidade, pois está de acordo com o regime de competência e a confrontação de receitas e despesas, ou seja, é considerado como despesa do período apenas o custo de produção referente aos produtos que foram vendidos no período. Entende-se que os custos somente serão levados a resultado na parte correspondente aos produtos vendidos, sendo o restante mantido em estoque no ativo circulante.

2.10.2 Custeio Variável

É o método onde somente os custos variáveis são apropriados ao processo produtivo, os custos fixos e as despesas serão levados ao resultado. Os custos fixos de fabricação não são apropriados, eles são postos diante de receitas e rendas do período.

Para Martins (1998, p. 182), este método fere os princípios contábeis, principalmente o princípio da competência e o da confrontação das receitas. Ele ainda coloca que a aceitação do custo variável não impede que a empresa o utilize para efeito interno, ou mesmo que o formalize completamente na contabilidade durante o ano todo, basta, no final do exercício, fazer um lançamento de ajuste para que fique tudo dentro dos seus devidos critérios.

2.10.3 Custeio ABC

Segundo Leone (1997. p. 252), o Custeio ABC, ou Custeio Baseado em Atividades, surgiu porque as empresas necessitaram adequar-se às novas exigências dos clientes, que exigiram produção de melhor qualidade com menor preço.

Com esse método de custeio, os setores responsáveis pela contabilização dos custos se viram obrigados a rever seus sistemas e critérios de rateio dos custos, a fim de levar para a gerência informações mais precisas e que servissem de suporte para a tomada de decisões pelos responsáveis pelo controle.

Para muitos autores, o “ABC” é um método de custeio que procura reduzir as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

O sistema ABC baseia-se basicamente na distribuição dos custos e despesas indiretas às atividades realizadas, e, conseqüentemente, sua apropriação aos produtos de acordo com o que estes consumiram daquelas atividades.

Comparado aos sistemas tradicionais de custeio, o ABC apresenta uma grande vantagem: o fornecimento de informações de custo de melhor qualidade para fins de tomada de decisões.

Os sistemas tradicionais de custeio foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram fatores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos. Dentro desta concepção, a valorização dos estoques era objetivo principal da Contabilidade de Custos.

Para Brimson (1996), essa técnica de contabilização dos custos ainda prevalece, apesar das modificações dramáticas na produção, pois nos sistemas tradicionais de custeio são fornecidas poucas informações a respeito das fontes de vantagens competitivas, sendo tão limitadas que encorajam a gerência a adotar estratégias que inibem o aperfeiçoamento da produção, ou seja, os gerentes são estimulados a

gerenciar a alocação e a absorção dos custos indiretos em lugar de procurar eliminar os desperdícios e melhorar o desempenho operacional, tornando as informações de custos inadequadas e, muitas vezes, distorcidas no que diz respeito ao custo real do produto/serviço, que será utilizado para a formação do preço de venda.

2.10.4 Custeio Integral

Segundo Padovese (1996, p.222), o custeio integral é um prolongamento do conceito de custeio por absorção. Neste caso, nem as despesas com vendas e as da administração são consideradas como gastos do período. Para o custeio integral, também estas despesas são alocadas aos diversos produtos através de critérios de distribuição.

Essa opinião é contrariada por Bornia (1995), que considera que, no custeio integral, todos os custos fixos são alocados ao produto, ou seja, são efetivamente considerados como formadores do custo do referido produto.

Poucos autores descrevem este tipo de custeio. Sem dúvida, é mais completo que o custeio por absorção, pois aloca ao produto ou serviço as despesas de vendas e da administração.

3 DESENVOLVIMENTO

3.1 Estudo de Caso

O trabalho foi realizado na empresa Botas Ceretta, uma microempresa que atua no ramo de fabricação de botas gaúchas. A empresa está situada no Município de São João do Polêsine/RS, onde foram coletados os dados que serviram de base para o estabelecimento dos preços e a dedução dos custos.

A empresa atua no ramo de fabricação de botas desde 1974, fundada por Gilberto Angelo Ceretta, proprietário até hoje. Atualmente a empresa possui 08 (oito) funcionários, todos trabalhando diretamente na fabricação das botas em atividades distintas, que são: cortes do couro, palmilhas e solados, montagem, lixamento e acabamento. As encomendas são feitas através de vendedores, conhecidos como viajantes.

A empresa fabrica vários modelos de botas, que para fins deste trabalho, ficaria inviável e dispendioso apurar o custo de todas. Sendo assim, foi proposto ao proprietário apurar o custo de produção de apenas um modelo de bota, o qual representa cerca de 70% das vendas, identificado como “bota de couro sintético com solado de pneu, nº 40”. Este modelo foi introduzido na produção a menos de 01(um) ano, pelo baixo custo encontrado pela empresa, ficou-se com um pouco de desconfiança com relação aos outros modelos, pois mesmo assim o proprietário alega que obtém lucro.

O modelo de bota em estudo é produzido com couro sintético, o que torna o custo do par bem inferior ao da bota com couro legítimo.

A produção média mensal da indústria, entre todos os modelos, é de aproximadamente 350 unidades, o que perfaz um faturamento médio mensal de R\$ 12.390,00. Com essa informação, considerando-se que no mês de referência seriam produzidas 350 unidades e que o custo e o preço de venda de todos os modelos de botas são semelhantes, o cálculo foi desenvolvido como se a todos os produtos fosse atribuído o mesmo custo.

O trabalho foi realizado no período compreendido entre os meses de setembro e dezembro de 2004, e para o cálculo dos custos foi tomado como referência média o mês de setembro. O trabalho contou ainda com pesquisa bibliográfica, visitas à empresa e orientação. Foi realizada a coleta de dados necessários para se conhecer os materiais empregados, a forma de utilização da mão-de-obra, a política de vendas da empresa, e, principalmente, as deficiências encontradas pelo proprietário na apuração dos custos de produção.

No decorrer do trabalho, foram feitos inúmeros estudos teóricos de diversos autores para enquadrar a empresa num modelo pré-estabelecido, e classificá-la dentro de um sistema de custos.

Dentre os diversos sistemas de custos existentes, considerando a estrutura e as características da empresa quanto ao processo produtivo e à modalidade de entrega, adotou-se algumas características do sistema por ordem de produção, porém com uma sistemática de cálculo de custos já estabelecidos no momento em que é feita a encomenda. Com isso, o cliente pode saber antecipadamente quanto pagará pelo produto.

3.2 Custos Apurados

Conforme o objetivo do trabalho, de calcular o custo de fabricação unitário das botas, foram levantados todos os custos da matéria-prima e alocados diretamente no produto, pois a empresa possui setores específicos.

Os custos ficaram assim classificados:

3.2.1 Custos Diretos

Os custos diretos utilizados para a fabricação do um par de botas foram os seguintes:

a) **Matéria-prima**

Foram anotados e conferidos posteriormente todos os valores dos materiais diretos utilizados para a fabricação de um par de botas em estudo.

Quadro 01: Demonstrativo das Matérias-Primas utilizadas.

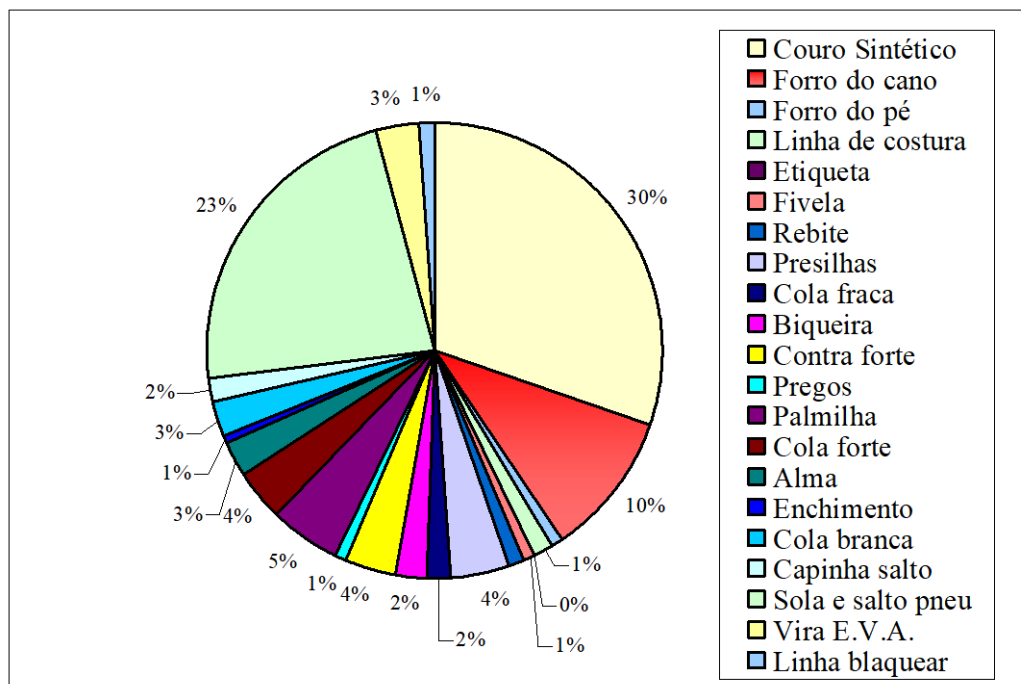
Item	Especificação do	Valor	Unidade	Produção	Custo
------	------------------	-------	---------	----------	-------

	Material	R\$		(par de botas)	Unitário
1	Couro Sintético	6,00	Mt ²	2	3,00
2	Forro do cano	2,00	Mt ²	2	1,00
3	Forro do pé	1,00	Mt ²	10	0,10
4	Linha de costura	5,00	Rolo	40	0,125
5	Etiqueta	3,23	Pct	200	0,01615
6	Fivela	73,00	Pct	900	0,0811
7	Rebite	5,00	Cx	50	0,10
8	Presilhas	23,60	Rl	59	0,40
9	Cola fraca	5,25	Kg	30	0,175
10	Biqueira	11,44	Chapa	52	0,22
11	Contra forte	16,28	Chapa	44	0,37
12	Pregos	8,75	Kg	150	0,0583
13	Palmilha	10,00	Kg	20	0,50
14	Cola Forte	5,30	Kg	15	0,3533
15	Alma	375,00	Cx	1.500	0,25
16	Enchimento	50,00	Rl	1.000	0,05
17	Cola branca	15,00	Kg	60	0,25
18	Capinha	22,00	Chapa	122	0,1803
19	Sola e salto pneu	225	Pct	100	2,25
20	Vira E.V.A.	14,50	Rolo	50	0,29
21	Linha blaquear	12,00	Rolo	100	0,12

Custo unitário dos materiais diretos: **9,88915**

Fonte: Própria

Gráfico 01: Percentual Monetário das Matérias-Primas utilizadas.



Fonte: Própria

Na produção de botas, envolvem-se inúmeras matérias-primas, porém são de pequeno valor monetário, mas importante tanto quanto o próprio couro, e é de fundamental importância o controle dos estoques.

O empresa por ser microempresa, não possui seções, nem controles sobre o processo produtivo e estoques, o que causa uma certa insegurança em fazer algumas afirmações antes de alguns cálculos.

No quadro 01, é discriminado cada material direto utilizado no processo produtivo. O gráfico 01 representa o percentual monetário das matérias-primas utilizadas na fabricação do par de botas.

Cada matéria-prima como em qualquer outra empresa, tem sua função específica, e como a empresa Botas Ceretta possui alguns

materiais que para os leigos fica difícil identificar, descrevemos aqui uma pequena explicação dos materiais: o couro sintético é o principal material, o revestimento que a bota leva, o material é adquirido através de rolos de diversos metros quadrados, as colas conhecida também como cola de sapateiro, tanto a cola fraca, forte e a branca, tem como função vedar as partes da bota, para que não entre nenhum líquido no interior dela, os forros revestem o interior da bota para que as costuras feitas no couro não incomodem e machuquem o pé, a palmilha, sola e salto são a base da bota, a linha de costura é utilizada para unir as peças de couro e também o forro, e a linha de blaquear serve para vedar o pé da bota, pois ela une a palmilha e a sola, a biqueira e o contra forte são materiais, que após mergulhados no diluidor de sintéticos, dão a forma para a frente e a traseira da bota, que, após a secagem, fica enrijecida, a alma é uma pequena barra de aço que é colocada entre a palmilha e a sola, serve para dar sustentação e firmeza, em outras palavras para que a base fique reta, a vira E.V.A. é uma tira de borracha colocada ao redor da bota, entre o pé da bota e a sola para dar acabamento, e as demais matérias-primas são utilizadas para auxiliar a montagem da bota e para seu acabamento final.

b) Mão-de-obra

A mão-de-obra empregada para a fabricação de 350 pares de botas, perfazem um custo total de R\$ 4.042,87 e que agrega ao custo da bota um valor de R\$ 11,55, como esse valor não pode ser

modificado pela empresa, o que resta é um estudo sobre o processo de produção.

O cálculo da mão-de-obra foi realizado tomando como base todos os gastos assumidos pela empresa com os funcionários envolvidos diretamente no processo produtivo, o que é demonstrado no quadro 02.

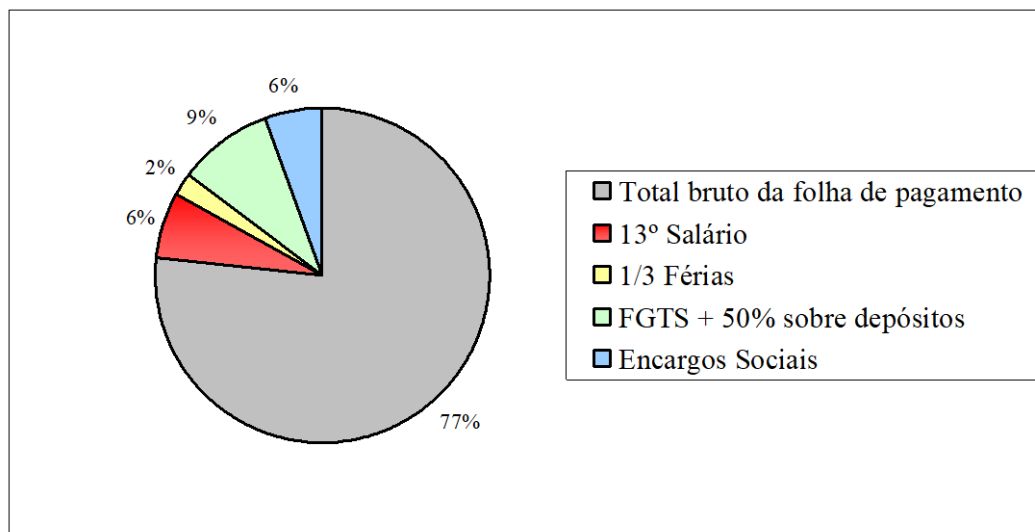
Quadro 02: Demonstrativo da Mão-de-Obra utilizada.

Item	Discriminação	% (s/ a folha)	R\$
1	Total bruto da folha de pgto		3.102,58
2	13° Salário		258,54
3	1/3 Férias		86,18
4	FGTS + 50% sobre depósitos	12,00	372,31
5	Encargos Sociais		223,26
Custo total da mão-de-obra direta:			4.042,87
Produção mensal em unidades:			350
Custo unitário da mão-de-obra direta:			11,55

Fonte: Própria

A valor de R\$ 4.042,87 é referente aos 8 funcionários que trabalham cerca de 44 horas semanais.

Gráfico 02: Percentual Monetário da Mão-de-Obra utilizada.



Fonte: Própria

3.2.2 Custos Indiretos de Fabricação

Como o estudo foi direcionado a apenas um produto e este já possui o custo unitário do CIF por par de bota, não é necessário realizar o rateio dos CIF, e, sim, alocá-los diretamente como custo de produção ao produto em estudo. Os custos dos materiais indiretos estão demonstrados no quadro 03.

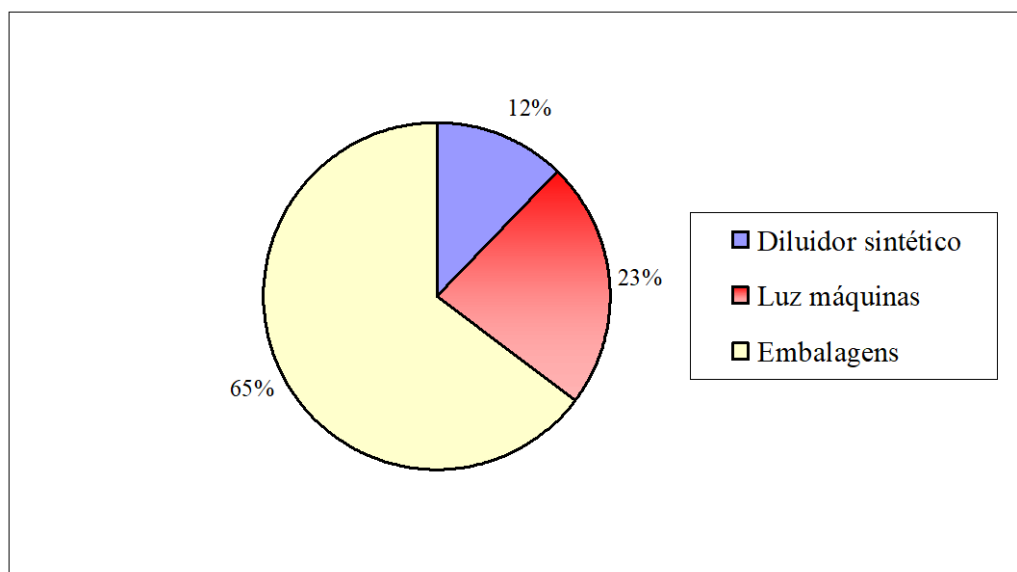
a) Materiais Indiretos

Quadro 03: Demonstrativo dos Materiais Indiretos de Fabricação.

Item	Especificação do Material	Valor	Un	Produção	Custo/un
		(R\$)		(pares de botas)	(R\$)
1	Diluidor sintético	60,00	Un	200	0,3
2	Luz máquinas	195,00	Kw	350	0,5571
3	Embalagens	1.570,00	Pct	1000	1,57
Custo Unitário dos Materiais Indiretos:					2,4271

Fonte: Própria

Gráfico 03: Percentual Monetário dos Materiais Indiretos de Fabricação



Fonte: Própria

b) Outros Custos de Fabricação

3.2.3 Depreciação

Apesar do processo produtivo utilizar-se em grande parte do trabalho semi-artesanal, a empresa possui algumas máquinas, mas cabe ressaltar que não há um controle efetivo de depreciação e que alguns já não possuem valor contábil, mas ainda são usados no processo produtivo.

Quadro 04: Demonstrativo da Depreciação.

Item	Bem (Máquinas)	Valor Histórico (R\$)	Taxa anual	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
1	Blaqueadeira	7.000,00	10%	700,00	58,34
2	Balancin	3.000,00	10%	300,00	25,00
Total mensal da depreciação:					83,34

Fonte: Própria

Quadro 05: Demonstrativo dos Outros Custos Indiretos de Fabricação.

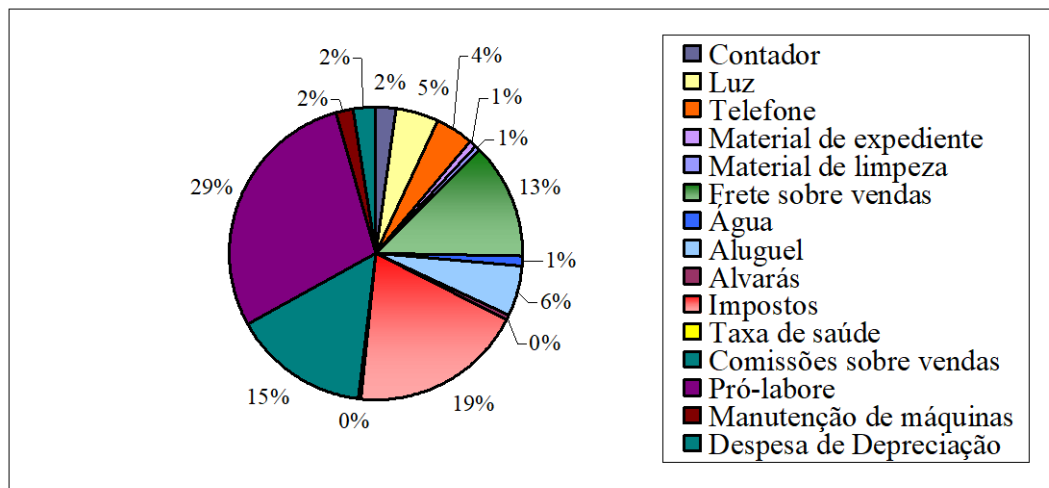
Os impostos que aparecem são referentes ao modelo que tributação da empresa, que é optante do simples, como a maioria das empresas de pequeno porte.

Item	Discriminação	R\$
1	Honorários / contador	80,00
2	Luz	160,00
3	Telefone	150,00
4	Material de expediente	30,00
5	Material de limpeza	20,00
6	Frete sobre vendas	445,00
7	Água	30,00
8	Aluguel	200,00
9	Alvarás	15,66
10	Impostos	670,38
11	Taxa de Saúde	3,76
12	Comissões sobre vendas	525,00
13	Pró-labore	1.000,00
14	Manutenção de máquinas	70,00
15	Despesa de depreciação de máquinas	83,34
Total dos Outros Custos Indiretos de Fabricação:		3.483,14
Produção mensal em unidades:		350
Custo Unitário:		9,95

Fonte: Própria

Os valores foram rateados proporcionalmente a produção das 350 pares de botas, como também os outros custos calculados anteriormente.

Gráfico 04: Percentual Monetário dos CIF



Fonte: Própria

No quadro 05 e gráfico 04, são demonstrados os outros gastos necessários ao funcionamento e a sua proporção em relação ao total.

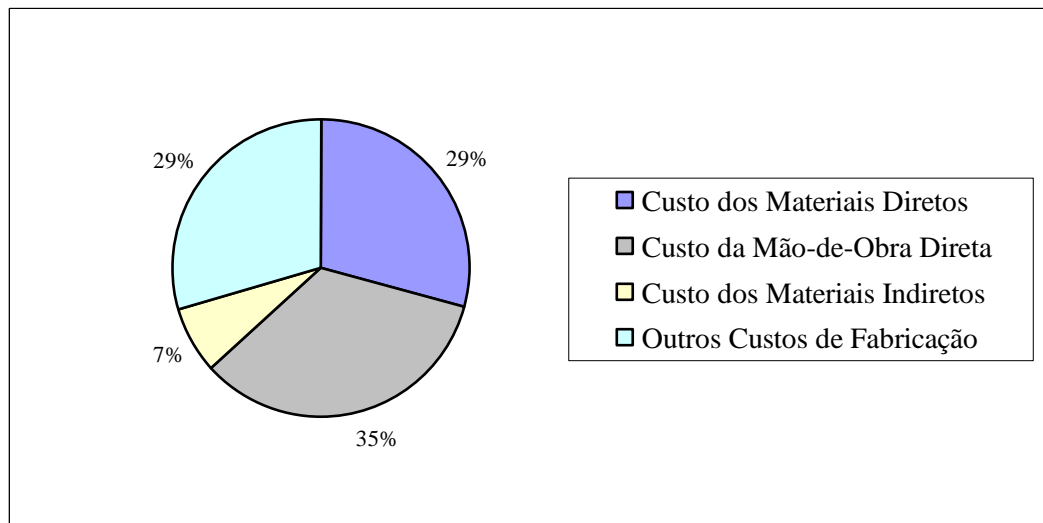
3.3 Custos Totais

Quadro 06: Demonstrativo do Custo Total de Fabricação.

Especificação	Total (R\$)	Unitário (R\$)	Percentual
Custo dos Materiais Diretos	3.461,18	9,8891	29%
Custo da Mão-de-Obra Direta	4.042,50	11,5500	34%
Custo dos Materiais Indiretos	849,48	2,4271	7%
Outros Custos de Fabricação	3.483,14	9,9518	30%
Total:	11.836,30	33,818	100%

Fonte: Própria

Gráfico 05: Percentual Monetário dos Custos de Produção.



Fonte: Própria

O quadro 06 e o gráfico 05 demonstram o custo total resumido e a participação de cada elemento de custos no total dos custos de fabricação.

3.4 Resultado Final

Quadro 07: Demonstrativo do Resultado Final

Mês: Setembro / 2004

Receitas	
Vendas (R\$35,40 x 350 pares de botas)	R\$12.390,00
Receita Total	R\$12.390,00
Custos	
Custo dos Materiais Diretos	R\$3.461,18
Custo da Mão-de-Obra Direta	R\$4.042,50
Custo dos Materiais Indiretos	R\$849,48
Outros Custos de Fabricação	R\$3.483,14
Custo Total (R\$33,818 x 350 pares de botas)	R\$11.836,30
Resultado Final	R\$553,70

Fonte: Própria

No Quadro 07, é demonstrado de forma clara, que a empresa possui uma pequena margem de lucro, para a estrutura da empresa que possui máquinas de grande valor, quando houver a necessidade de se fazer a manutenção, o lucro de até 2 meses terá que ser convertido para as máquinas, o que deixa um receio para o proprietário que anseia expandir a produção.

Segundo alguns ensinamentos na área da administração, ao surgir um novo produto, a empresa pioneira tem a vantagem de impor seu preço, e os produtos semelhantes que surgirão posteriormente estarão no mesmo patamar de preço. Esta situação ocorreu com a Botas Ceretta, que criou este modelo de bota, porém o preço de custo foi mal formulado e não foram agregados todos os custos possíveis. Por falta de informações ao proprietário, criou-se um produto sem

planejamento, o qual deverá ter reformulado seu preço. De outra forma, a empresa corre o risco de perder o lucro e o capital de giro, conseqüência da falta de critérios.

Os custos com a mão-de-obra empregada na fabricação das botas possui uma grande “fatia” dos encargos da empresa, por isso a eficiência dos funcionários deve ser analisada, juntamente com o processo produtivo.

O preço de venda é muito baixo, em parte porque as vendas são feitas a revendedores, os quais praticam preços bem superiores. Por outro lado, ainda existe a preocupação com a concorrência, a qual pratica o mesmo preço de venda, restando a única alternativa à empresa de se impor no mercado através da qualidade e da marca.

Através da redução de custos é pouco provável que a empresa possa reverter a situação atual. Conforme foi demonstrado, os custos não representam fatores preocupantes, os maiores custos não são controláveis, pois a matéria-prima e a mão-de-obra direta não são estabelecidos pela empresa.

Pela sistemática de custos adotada, pode-se obter o custo de cada ordem de produção, automaticamente, utilizando os valores ora encontrados, os quais devem ser atualizados constantemente para que possam espelhar valores reais.

4 CONCLUSÃO

A informação obtida através de um sistema de custos é de fundamental importância para a eficácia do desenvolvimento das atividades da empresa.

Ao término do estudo de caso, alcançou-se os objetivos fixados inicialmente, que eram: apuração do custo do produto, análise do sistema de controle de custos da empresa e determinação de uma sistemática de custos apropriada.

Após a apuração do custo do produto e a comparação deste com o seu preço de venda, foi demonstrado ao proprietário da empresa o resultado da pesquisa. Este se mostrou preocupado com a situação, uma vez que não possuía uma sistemática de custos capaz de revelar o verdadeiro custo do produto, e com isso a empresa deverá estudar novas estratégias para o mercado.

A questão da produção também é muito importante, pois a empresa tem sua fabricação baseada em um processo semi-artesanal, o que demanda tempo na produção, e esse problema foi detectado no início da pesquisa e confirmado no final do trabalho.

Com base na proposta do cálculo do custo atual do produto e na implantação de um sistema de controle de custos estudado no contexto da empresa, suas características e informações, tendo por base o referencial teórico de custos, foi definido que o método de controle de custos que melhor se aplicaria é o por Ordem de Produção. Este método pode espelhar a situação real da empresa, que produz a grande maioria dos seus produtos por encomenda. Porém, a maior desvantagem, é que este sistema de custeio exige muitas despesas burocráticas. A elaboração de um sistema ou mesmo planilha informatizada tende a reduzir muito este gasto, e torna fácil a sua

visualização. Porém, esta sistemática não será aplicada totalmente a curto prazo, uma vez que seria preciso algumas modificações em seu processo de produção.

Diante das conclusões a que se chegou, sugere-se ao proprietário adotar uma nova postura no mercado, que é a de vender seu produto por um preço superior ao praticado atualmente, como forma de evitar a inviabilização da atividade.

A partir dessa decisão, o proprietário deverá avaliar o impacto do novo preço no mercado, o qual deverá ser sustentado por uma diferenciação do produto, ou até mesmo a busca de novos clientes.

Outro planejamento que se faz necessário é do resultado final. A partir de uma expectativa de resultado final mensal, o proprietário poderá determinar qual deverá ser o novo preço a ser praticado.

A título de sugestão, o novo preço poderia ser aumentado em 10%, alavancando o lucro para R\$ 1.792,70, proporcionando à empresa lucro um pouco mais elevado, mas não o suficiente para novos investimentos em expansão do mercado.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSAF NETO, A. **Estrutura e Análise de Balanços**: um enfoque econômico - financeiro. São Paulo: Atlas, 1981.

BEULKE, R. & BERTÓ, D. **Custo integrado a contabilidade**. Porto Alegre: Sagra, 1979.

BORNIA, Antônio Cezar. **Mensuração das perdas dos processos produtivos**: uma abordagem metodológica de controle interno. Florianópolis: UFSC, 1995. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) PPGEP/UFSC.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**: uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

CRC-SP. **Curso de contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 1993.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial**. 4. ed.. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN, Robert S. & JOHNSON, H. Thomas. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KLAUSER, Ludwing J. M. **Custos industriais**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1975.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Ibrasa, 1975.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LEONE, G.S.G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MATZ, Adolph; CURRY, Othel J.; FRANK, George W. **Contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

MEDEIROS, L. E. **Contabilidade de custos**: um enfoque prático. Porto Alegre: Ortiz, 1994.

PADOVEZE, C. M. **Manual de contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1996.

PEROSST, J. O. **Custo industrial**. São Paulo: Atlas, 1986.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1998

VIANA, C. R.. **Teoria geral da contabilidade**. 5. ed. Porto Alegre : 1971.