



UFSM

Trabalho de Graduação

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

**Guilherme da Silva Sauer
e
Fabiano Tólio**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS – Brasil

2004



UFSM

Trabalho de Graduação

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

**Guilherme da Silva Sauer
e
Fabiano Tólio**

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Santa Maria, RS – Brasil

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

por

**Guilherme da Silva Sauer
e
Fabiano Tólio**

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 516**
Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis.

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Orientador: Prof. Wanderlei J. Ghilardi

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 PASTÉIS:
UM ESTUDO DE CASO**

elaborado por
Guilherme da Silva Sauer
e
Fabiano Tólio

Como requisito da disciplina **CTB - 516**
Trabalho de Graduação em Ciências Contábeis

Wanderlei J. Ghilardi
(Professor/Orientador)

Santa Maria, julho de 2004

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradecemos aos nossos familiares que, mesmo estando distante, 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 J. Ghilardi, pela dedicação e confiança no trabalho executado.

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

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	3
LISTA DE GRÁFICOS	4
1 INTRODUÇÃO	5
2 EMBASAMENTO TEÓRICO	6
2.1 CONTABILIDADE	6
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTOS	8
2.2.1 Conceitos Básicos de Custos	10
2.3 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	14
2.3.1 Quanto ao Grau de Ocupação	14
2.3.1.1 Custos Variáveis	14
2.3.1.2 Custos Fixos	14
2.3.2 Quanto à Forma de Apropriação aos Produtos	15
2.3.2.1 Custo Direto	15
2.3.2.2 Custo Indireto	15
2.4 ESTRUTURA DOS CUSTOS	16
2.4.1 Material Direto	16
2.4.2 Mão-de-Obra Direta	16
2.4.3 Gastos Gerais de Fabricação	17
2.5 PRINCÍPIOS DA CONTABILIDADE DE CUSTOS	18
2.6 CUSTO DE AQUISIÇÃO	19
2.7 CUSTO DE FABRICAÇÃO	20
2.8 CRITÉRIOS DE CONTROLE E AVALIAÇÃO DE ESTOQUES	21
2.9 SISTEMAS DE CUSTEIO	24

2.9.1 Por Ordem de Produção	24
2.9.2 Por Processo	25
2.9.3 Por Responsabilidade	25
2.9.4 Por Custo Padrão	26
2.9.5 Por Estimativa	26
2.10 MÉTODOS DE CUSTEIO	27
2.10.1 Custeio por Absorção	27
2.10.2 Custeio Variável	27
2.10.3 Custeio ABC	28
2.10.4 Custeio Integral	29
3 DESENVOLVIMENTO	30
3.1 ESTUDO DE CASO	30
3.2 CUSTOS APURADOS	31
3.2.1 Custos Diretos	31
3.2.2 Custos Indiretos de Fabricação	34
3.2.3 Depreciação	36
3.3 CUSTOS TOTAIS	38
3.4 RESULTADO FINAL	39
4 CONCLUSÃO	42
5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43

LISTA DE QUADROS

QUADRO 01 – Demonstrativo das matérias-primas utilizadas	32
QUADRO 02 – Demonstrativo da mão-de-obra utilizada	34
QUADRO 03 – Demonstrativo dos materiais indiretos de fabricação	35
QUADRO 04 – Demonstrativo da depreciação	36
QUADRO 05 – Demonstrativo dos outros custos indiretos de fabricação	36
QUADRO 06 – Demonstrativo do custo total de fabricação	38
QUADRO 07 – Demonstrativo do resultado final	39
QUADRO 08 – Comparativo entre os preços de venda	40

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 01 – Percentual monetário das matérias-primas utilizadas	32
GRÁFICO 02 – Percentual monetário da mão-de-obra utilizada	34
GRÁFICO 03 – Percentual monetário dos materiais indiretos de fabricação	35
GRÁFICO 04 – Percentual monetário dos custos indiretos de fabricação	37
GRÁFICO 05 – Percentual monetário dos custos de produção.....	38
GRÁFICO 06 – Demonstrativo do lucro	40

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 pastelaria J. G. Bornhorst, estabelecida na Cohab Tancredo Neves, em Santa Maria/RS.

A empresa em estudo, por não possuir nenhum sistema de custos, não apresenta aos sócios o verdadeiro custo do produto que está sendo produzido e justamente por este motivo à empresa “J.G. Bornhorst.” necessita de um planejamento sistemático de custos para identificar o custo do produto. Os proprietários tendo posse desta informação poderão reduzir determinados custos dispensáveis para a fabricação de seus produtos e almejar novos mercados.

O fato da empresa não possuir um sistema de controle de custos e, conseqüentemente, não saber qual o real custo de cada pastel 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 objetivo deste trabalho foi apurar o custo unitário de cada pastel produzido em uma pastelaria e, com base nisso, qual a capacidade que a empresa possui para buscar novos mercados, aumentando as vendas e os resultados.

Para que tal objetivo fosse alcançado, 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.

A empresa também objetiva saber qual o menor preço por pastel 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 março a julho de 2004.

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 utilizou uma profunda revisão bibliográfica sobre o tema em estudo, e posteriormente, a coleta de dados junto à parte administrativa e operacional da empresa.

A J.G. Bornhorst fornece lanches a diversos estabelecimentos comerciais e tem uma clientela que garante o seu funcionamento, porém, há interesse de por parte dos proprietários em buscar novos mercados consumidores.

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

Assim sendo, o problema de pesquisa que norteou o trabalho será o seguinte: “Qual o custo unitário do pastel 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, seriam 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).

A contabilidade de custos é o ramo da função financeira que coleta, acumula, organiza, analisa, interpreta e informa os custos dos produtos, dos serviços, dos estoques, dos componentes operacionais e administrativos, dos planos operacionais, dos programas, das atividades especiais e dos segmentos de distribuição para determinar a rentabilidade e avaliar o patrimônio da empresa, para controlar os próprios custos e as operações e para auxiliar o administrador no processo de planejamento e tomada de decisões. (LEONE, 1996, p. 43)

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 inicial e final de matéria-prima em estoque;
- determinar o valor final dos produtos fabricados 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;
- produzir ou adquirir 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.

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.

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.

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.).

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.

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 (1987, p. 25) se manifesta da seguinte forma: vamos entender por gasto como o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços, podendo ser definido como gasto de investimento quando o bem ou o serviço for utilizado em vários processos produtivos, e como gastos de consumo, quando o bem ou serviço forem consumidos no momento da produção ou do serviço que a empresa realizar. Dependendo da destinação do gasto de consumo, ele poderá converter-se em custo ou despesa. O mesmo acontece com o gasto de investimento: à medida que o investimento (ou o gasto ativado ou capitalizado) for sendo consumido, ele poderá transformar-se em custo ou despesa, dependendo do objeto onde estará sendo aplicado.

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.

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.

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.

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.

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.

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 a 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 seu 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 dúvidas, 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 Pastelaria J G Bornhorst, uma microempresa que atua no ramo de fabricação de pastéis. A empresa está situada na Cohab Tancredo Neves, no município de Santa Maria/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 produção de pastéis desde 2002, fundada por Paulo G. Bornhorst e Ricardo Bertagnoli, sócios-proprietários até hoje. Atualmente a empresa possui 03 (três) funcionários, todos trabalhando diretamente na produção dos pastéis em atividades distintas, que são: preparo da massa e do recheio, montagem e, finalmente, na fritura dos pastéis. As entregas dos pedidos são feitas diariamente pela parte da manhã, por profissionais terceirizados, popularmente denominados tele-moto, a outros estabelecimentos que os revendem.

Como a empresa fabrica mais de cinco tipos de pastéis, para fins deste trabalho, ficaria inviável e dispendioso apurar o custo de todas. Sendo assim, foi proposto aos proprietários apurar o custo de produção de apenas um tipo de pastel, o qual representa cerca de 95% das vendas. Tal item é identificado por “Pastel frito de frango”.

A produção média mensal da fábrica, entre todos os tipos de pastéis, é de aproximadamente 16.000 unidades, o que perfaz um faturamento médio mensal de R\$ 10.400,00. Com essa informação, considerando-se que no mês de referência seriam produzidas 16.000 unidades e que o custo e o preço de venda de todos os tipos de pastéis são semelhantes, o cálculo foi desenvolvido como se todos os produtos fossem iguais.

O trabalho foi realizado no período compreendido entre os meses de março e julho de 2004, e para o cálculo dos custos foi tomado como referência o mês de maio. O trabalho contou ainda com pesquisa bibliográfica, visitas à empresa e orientação. Foi realizada uma 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 pelos proprietários 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, poder-se-ia adotar o Sistema por Ordem de Produção por ser este o sistema utilizado por empresas que vendem sob encomenda. Porém, as características da empresa atualmente, quais sejam: início de atividades, expansão, tamanho e clientela não permitem que se tenha, a curto prazo, condições de aplicação, na íntegra, de tal sistema.

O método ABC, por calcular o custo individualmente em cada atividade, apresentaria maior clareza e precisão. Porém, a implantação do ABC na empresa J. G. Bornhorst fica prejudicada, pois requer um aporte muito grande de recursos financeiros, e também ficaria inviável pelo fato da empresa não ter sua produção departamentalizada.

Optou-se por uma sistemática de cálculo de custos onde o produto incorpora o total dos custos e despesas, tornando mais real e prático o desenvolvimento dos dados.

3.2 CUSTOS APURADOS

Conforme o objetivo do trabalho, de calcular o custo de produção do pastel, foram levantados todos os custos incorridos na empresa e alocados diretamente ao produto, pois a empresa não possui setores específicos.

Os custos ficaram assim classificados:

3.2.1 Custos Diretos

Os custos diretos utilizados para a produção do pastel foram os seguintes:

a) Matéria-prima

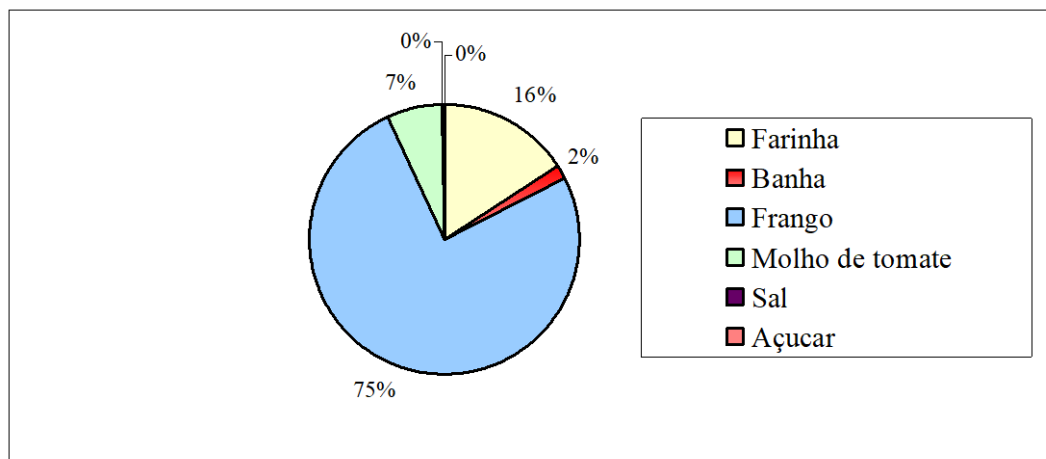
Foram anotados e conferidos posteriormente todos os valores dos materiais diretos utilizados para a fabricação de uma unidade do pastel em estudo.

Quadro 01: Demonstrativo das Matérias-Primas utilizadas.

Item	Especificação do Ingrediente	Valor R\$	Unidade	Rendimento (nº pasteis)	Custo por Unidade
1	Farinha	0,98	Kg	22	0,0445
2	Banha	0,96	Kg	220	0,0043
3	Frango	3,40	Kg	16	0,2125
4	Molho de tomate	1,05	Lt.	55	0,0191
5	Sal	0,71	Kg	2200	0,0003
6	Açúcar	1,05	Kg	4200	0,0003
Custo Unitário dos materiais diretos:					0,2811

Fonte: Própria

Gráfico 01: Percentual Monetário das Matérias-Primas utilizadas.



Fonte: Própria

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

Função de cada material:

Item 01 - Farinha: é utilizada na produção da massa, é adquirida em sacos de 05 Kg cada.

Item 02 - Banha: é usada no preparo da massa, é adquirida em potes de 01 Kg cada.

Item 03 - Frango: é o principal componente do recheio.

Item 04 - Molho de tomate: é misturado com o frango devidamente desfiado, para formar o recheio.

Item 05 - Sal: é utilizado como tempero na massa e no recheio do pastel e é adquirido em sacos com 01 Kg cada.

Item 06 - Açúcar: é utilizado como tempero na massa e no recheio do pastel e é adquirido em sacos com 01 Kg cada.

b) Mão-de-obra

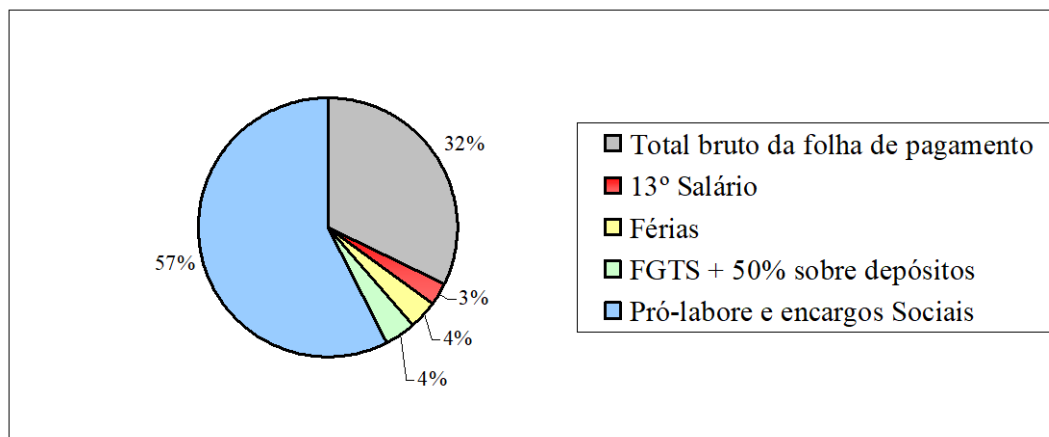
O cálculo da mão-de-obra foi realizado tomando como base todos os gastos assumidos pela empresa com os funcionários envolvidos diretamente no processo produtivo, o que é demonstrado no quadro 02.

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

Item	Discriminação	% (Sobre a folha)	R\$
1	Total bruto da folha de pagamento		900,00
2	13º Salário	8,33	74,97
3	Férias	2,77	24,93
4	FGTS + 50% sobre depósitos	12,00	108,00
5	Pró-labore e Encargos Sociais		1.600,00
Custo total da mão-de-obra direta:			2.787,90
Produção mensal em unidades:			16.000
Custo unitário da mão-de-obra direta:			0,1742

Fonte: Própria

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, 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.

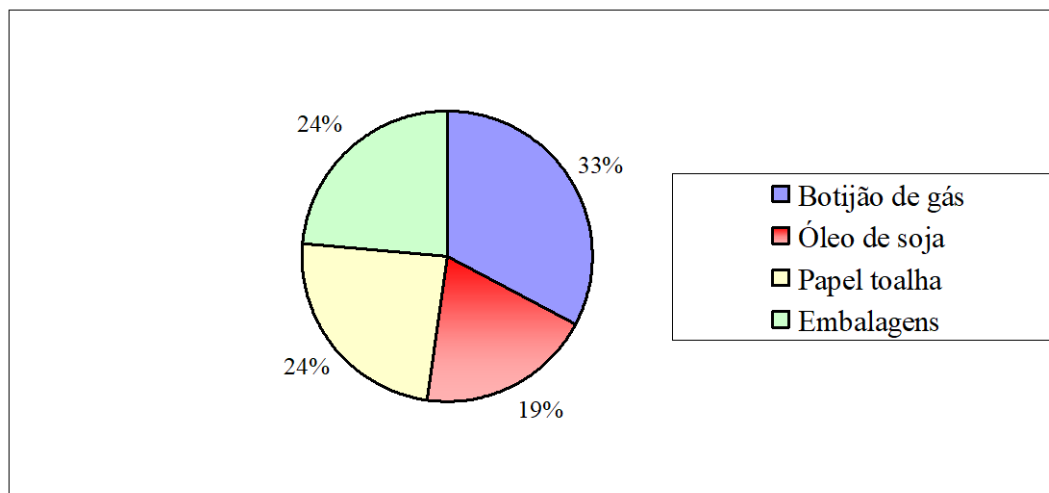
a) Materiais Indiretos

Quadro 03: Demonstrativo dos Materiais Indiretos de Fabricação.

Item	Especificação do Material	Valor (R\$)	Unidade	Rendimento (nº pastéis)	Custo/un. (R\$)
1	Botijão de gás	28,00	Un	2000	0,0140
2	Óleo de soja	2,21	Lt	270	0,0082
3	Papel toalha	2,48	Rolo	240	0,0103
4	Embalagens	0,01	Un	1	0,0100
Custo Unitário dos Materiais Indiretos:					0,0425

Fonte: Própria

Gráfico 03: Percentual Monetário dos Materiais Indiretos de Fabricação



Fonte: Própria

b) Outros Custos de Fabricação

3.2.3 Depreciação

A empresa possui equipamentos utilizados na produção dos pastéis, mas cabe ressaltar que não há um controle efetivo de depreciação desses equipamentos e que alguns já não possuem valor contábil, mas ainda são usados no processo produtivo.

Quadro 04: Demonstrativo da Depreciação.

Item	Bem	Valor Histórico (R\$)	Taxa anual	Depreciação Anual (R\$)	Depreciação Mensal (R\$)
1	Equipamentos	5.000,00	10%	500,00	41,67
Total mensal da depreciação:					41,67

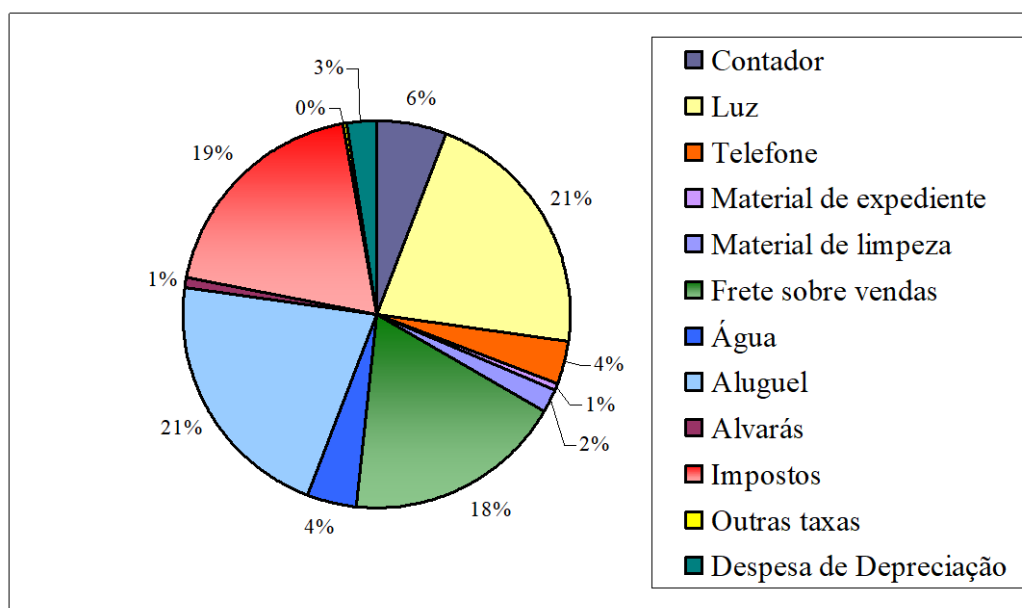
Fonte: Própria

Quadro 05: Demonstrativo dos Outros Custos Indiretos de Fabricação.

Item	Discriminação	R\$
1	Honorários / contador	95,00
2	Luz	350,00
3	Telefone	60,00
4	Material de expediente	10,00
5	Material de limpeza	30,00
6	Frete sobre vendas	300,00
7	Água	70,00
8	Aluguel	350,00
9	Alvarás	12,58
10	Impostos	312,00
11	Outras taxas	4,00
12	Despesa de Depreciação	41,67
Total dos Outros Custos Indiretos de Fabricação:		1.635,25
Produção mensal em unidades:		16000
Custo Unitário:		0,1022

Fonte: Própria

Gráfico 04: Percentual Monetário dos Custos Indiretos de Fabricação



Fonte: Própria

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

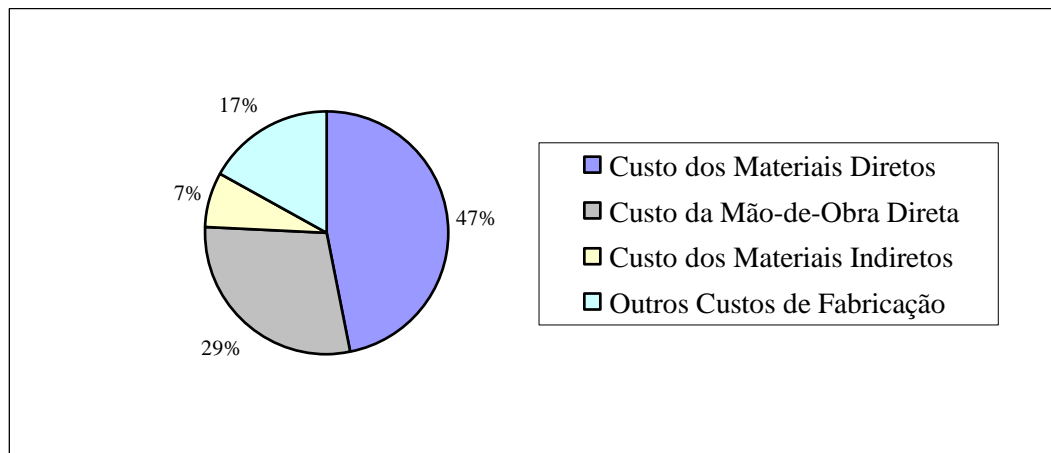
3.3 CUSTOS TOTAIS

Quadro 06: Demonstrativo do Custo Total de Fabricação.

Especificação	Total (R\$)	Unitário (R\$)	Percentual
Custo dos Materiais Diretos	4.496,80	0,2811	47%
Custo da Mão-de-Obra Direta	2.787,90	0,1742	29%
Custo dos Materiais Indiretos	680,53	0,0425	7%
Outros Custos de Fabricação	1.635,25	0,1022	17%
Total:	9.600,48	0,6000	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 no total dos custos de fabricação.

3.4 RESULTADO FINAL

Quadro 07: Demonstrativo do Resultado Final

Mês: Maio / 2004	
Receitas	
Vendas	R\$9.880,00
Outras	R\$520,00
Receita Total	R\$10.400,00
Custos	
Custo dos Materiais Diretos	R\$4.496,80
Custo da Mão-de-Obra Direta	R\$2.787,90
Custo dos Materiais Indiretos	R\$680,53
Outros Custos de Fabricação	R\$1.635,25
Custo Total	R\$9.600,48
Resultado Final	R\$799,52

Fonte: Própria

No Quadro 07, é demonstrado que, mesmo trabalhando com um preço de venda de R\$ 0,65 por pastel e com um pró-labore de R\$ 800,00 para cada um dos sócios, a empresa obteve um lucro de R\$ 799,52, ficando ainda a expectativa de ter resultados superiores com o novo mercado que ela está buscando.

Com base nos dados expostos no quadro acima, pode-se concluir que a empresa é perfeitamente viável, mesmo trabalhando com apenas 80% da sua capacidade produtiva mas, segundo os proprietários, o mercado já está saturado. Sendo assim, a solução encontrada junto aos sócios foi a de não apenas continuar vendendo pastéis para cantinas e bares, mas também buscar novos mercados consumidores, ou seja, fornecer pastéis para lanches dos funcionários de empresas, as quais adquirem o pastel a um preço superior.

No dia 01 de junho, a empresa começou a fornecer pastéis para lanches dos funcionários de uma empresa de Santa Maria. O valor pago por essa empresa por pastel, a outros fornecedores, variava entre R\$ 1,00 e R\$ 1,30. A J. G. Bornhost, com base nos valores apurados até o momento, pode propor um preço de penetração neste novo mercado de R\$ 0,90 por pastel, ou seja, um preço vantajoso para quem compra e para quem vende, mesmo sendo 38,46% superior ao preço praticado habitualmente pela empresa, mas abaixo dos preços da concorrência.

A substancial diferença entre o preço de venda praticado anteriormente e o novo preço de venda prende-se ao fato de que a empresa passou a vender diretamente ao consumidor final, podendo auferir uma maior margem de lucro, conforme o quadro 08.

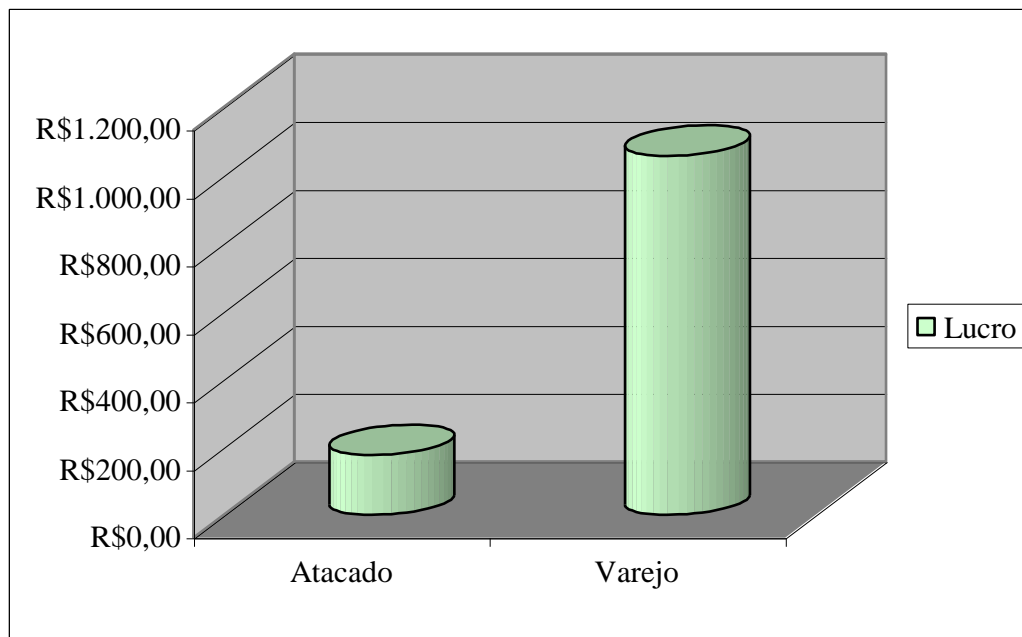
Atualmente a J. G. Bornhorst já fornece 160 pastéis por dia para duas empresas da cidade, na nova modalidade de entrega e encomenda.

Quadro 08: Comparativo entre os preços de venda.

Preço de venda	Quant.vendas / mês	Faturamento	Custo total	Lucro
Atacado	3.520	R\$2.288,00	R\$2.112,00	R\$176,00
Varejo	3.520	R\$3.168,00	R\$2.112,00	R\$1.056,00
Aumento percentual do lucro:				500,00%

Fonte: Própria

Gráfico 06: Demonstrativo do Lucro.



Fonte: Própria

O quadro 08 e o gráfico 06 demonstram que o preço praticado no atacado deixa uma margem de R\$ 176,00. No varejo, a margem de lucro pode chegar a R\$1.056,00. Considerando o que já foi exposto, a nova modalidade de venda a consumidor final mostra-se mais atrativa. Porém, enquanto não houver clientela para absorver toda a produção, a venda no atacado é de vital importância para o custeamento dos gastos.

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 satisfeito com esses resultados e observou que o custo unitário do produto ficou acima das suas expectativas, podendo, agora, com segurança, aumentar a competitividade do seu produto no mercado, além de vislumbrar a possibilidade de melhores resultados.

Verificou-se, ainda, que a empresa não possui um sistema de controle de custos implantado, o que dificultou a consecução de alguns dados considerados importantes para a obtenção do custo final do produto.

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, as características da empresa atualmente, quais sejam: início de atividades, expansão, tamanho e clientela não permitem que se tenha, a curto prazo, condições de aplicação, na íntegra, de tal sistema. Optou-se por uma sistemática de cálculo de custos onde o produto incorpora o total dos custos e despesas, tornando mais real e prático o desenvolvimento dos dados.

Quanto à viabilidade da empresa, ficou demonstrado que, mesmo trabalhando com o menor preço de venda de R\$ 0,65 por pastel e com um pró-labore de R\$ 800,00 para cada um dos sócios, a empresa obteve um lucro de R\$

799,52, ficando ainda a expectativa de ter resultados superiores com o novo mercado que ela está buscando.

Com base nos dados expostos no decorrer do trabalho, pode-se concluir que a empresa é perfeitamente viável, mesmo trabalhando com apenas 80% da sua capacidade produtiva. Sendo assim, a solução encontrada junto aos sócios foi a de não apenas continuar vendendo pastéis para cantinas e bares, mas também buscar novos mercados consumidores, ou seja, fornecer pastéis para lanches dos funcionários de empresas, as quais adquirem o pastel a um preço superior.

A substancial diferença entre o preço de venda praticado anteriormente e o novo preço de venda prende-se ao fato de que a empresa passou a vender diretamente ao consumidor final, podendo auferir uma maior margem de lucro.

Atualmente a J. G. Bornhorst já fornece 160 pastéis por dia para duas empresas da cidade, na nova modalidade de entrega e encomenda. Este preço praticado no atacado deixa uma margem de R\$ 176,00. No varejo, a margem de lucro pode chegar a R\$1.056,00. Considerando o que já foi exposto, a nova modalidade de venda a consumidor final mostra-se mais atrativa. Porém, enquanto não houver clientela para absorver toda a produção, a venda no atacado é de vital importância para o custeamento dos gastos.

Recomenda-se para a empresa a continua busca de novos mercados consumidores, como por exemplo à venda diretamente a consumidores finais, objetivando o crescimento e aumento dos resultados da empresa.

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) PPGE/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. Ed. Atlas. São Paulo, 1997. 407p.

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. **Custos um Enfoque Administrativo**. Ed. Atlas, 1996.
- LEONE, G.S.G. **Custos: um enfoque administrativo**. 9. ed. Rio de Janeiro : Fundação Getúlio Vargas, 1987.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo, Atlas, 1990.
- MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1996.
- 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**. Atlas: São Paulo, 1998
- VIANA, C. R.. **Teoria geral da contabilidade**. 5. ed. Porto Alegre : 1971.