



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ROBÉRIO LUCENA MARTINS

**SISTEMA DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA
INDUSTRIAL DO RAMO DE SABÃO NA CIDADE DE PAULISTA-PB**

**SOUSA - PB
2009**

ROBÉRIO LUCENA MARTINS

SISTEMA DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL DO RAMO DE SABÃO NA CIDADE DE PAULISTA-PB

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do CCJS da Universidade Federal de Campina Grande, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Me. João Marcelo Alves Macedo.

**SOUSA - PB
2009**

ROBÉRIO LUCENA MARTINS

**SISTEMA DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL
DO RAMO DE SABÃO NA CIDADE DE PAULISTA-PB**

Monografia apresentada em 9 de dezembro de 2009, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis e aprovadas pela banca examinadora do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

BANCA EXAMINADORA

Prof^o João Marcelo Alves Macedo
(Orientador)

Prof^a Janaína Ferreira Marques de Melo
1º Membro

Prof^o Harlan de Azevedo Herculano
2º Membro

DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu, abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado: "**SISTEMA DE CUSTEIO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA INDUSTRIAL DO RAMO DE SABÃO NA CIDADE DE PAULISTA-PB**", estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam, a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa (PB), 18 de novembro de 2009.

ROBÉRIO LUCENA MARTINS

Orientando

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho de conclusão de curso a minha namorada Mabelly que acreditou e me incentivou a não desistir dos meus ideais. E em especial as minhas tias Valnéa, Avani e Normélia que me ajudaram desde o início da minha jornada como estudante.

AGRADECIMENTOS

O meu sincero agradecimento a todos aqueles que, de maneira direta ou indireta, contribuíram para a realização deste trabalho e a iniciação de minha vida de estudante.

Agradeço a Deus por ter me permitido que eu estivesse aqui pra a conclusão de mais uma etapa de minha vida.

Ao meu orientador, João Marcelo, que com seus pensamentos e com muita experiência na função de pesquisador, ajudou-me com informações necessárias para a conclusão deste trabalho.

Aos colegas de classe, que estiveram presente durante toda essa caminhada, onde todos buscavam alcançar a conclusão do curso, na qual devo a minha gratidão pelo companheirismo, nas alegrias e tristezas, no decorrer destes seis anos.

Aos amigos Robinho, Edgley, Vinicius, Noebio, Kakah, Henrique, Kayza, Silvino, Karla, Kaliny, Renio, Francisco Neto e Rafael, que não mediram esforços para me apoiar, na realização deste trabalho.

A todos os professores que, no decorrer da minha vida estudantil, estiveram presentes, me ajudando e colaborando na minha formação profissional e acadêmica.

Ao senhor Antonio Pereira proprietário da empresa pesquisada que me permitiu tomar contato com sua empresa, me ajudando com as informações necessárias para o estudo.

Em especial a minha namorada Mabelly, minha Mãe Violeta, meu Pai Jonas e meus Irmãos, que são a razão do meu viver.

RESUMO

É intensa a disputa de mercado enfrentada pelas empresas, por isso as mesmas sempre estão buscando alternativas para garantir sua capacidade de competir diante de tantas variações no mercado. Estratégias de gerenciamento, de mudanças em seus procedimentos e adequação de técnicas contábeis são ferramentas fundamentais neste caso. Em consequência dessas mudanças, o administrador da empresa torna-se de fundamental importância para as decisões empresariais. Outra ferramenta importante é o melhor conhecimento do processo produtivo da empresa, de sua administração, da parte financeira, além do controle dos custos, tudo isso que permite uma maior segurança para as futuras atividades. Este estudo tem como objetivo geral averiguar os custos dos produtos fabricados de uma empresa de Sabão na cidade de Paulista - Paraíba analisando qual sistema de custeio tradicional é utilizado na empresa. Para a consecução da proposta deste estudo houve a realização de pesquisa, utilizando-se do método dedutivo, além do alicerce permitido com pesquisa documental e bibliográfica, e na parte prática, com entrevistas e análises da empresa em foco. Através dos resultados, verificou-se que a empresa não classifica os custos de acordo com os critérios de custeio tradicionais, verificando-se a utilização de um sistema informal, baseado no uso de planilhas eletrônicas, nas quais, o proprietário analisa o comportamento dos custos dos insumos, traçando assim a orientação geral a cerca das metas de vendas, bem como de seus preços. Ele utiliza ainda sua experiência e "know how" sendo algo que nos dias atuais produz resultados dentro do esperado, fato que é referenciado pela afirmação do líder de produção, quando menciona que o desperdício é "zero", pois o produto que por ventura não está em conformidade com o padrão de qualidade é devolvido ao processo na sua etapa inicial.

Palavras Chave: Custos, Sistemas Tradicionais de Custeio, Empresa Industrial de Sabão.

ABSTRACT

Is intense dispute market faced by companies, so they are always looking for alternatives to ensure their ability to compete in front of so many variations on the market. Management strategies, changes in its procedures and adequacy of accounting techniques are fundamental tools in this case. As a result of these changes, the administrator of the company becomes of paramount importance for business decisions. Another important tool is the best knowledge of the production process of the company, its management, the financial side, beyond the control of costs, all of which allows for greater security for future activities. This study aims to determine the overall cost of goods manufactured in a soap company in the city of Paulista - PB analyzing which traditional costing system is used in the company. To achieve the purpose of this study was to carry out research, using the deductive method, and allowed the foundation to research documents and literature, and in the practice, with interviews and analysis of the company in focus. The results have verified that the company does not classify costs according to the traditional criteria of cost, verifying the use of an informal system based on the use of spreadsheets, in which the owner looks at the behavior of costs of inputs, thus tracing out the general orientation about the goals of sales, as well as their prices. He also uses his experience and know-how is something that these days produces results as expected, a fact that is referenced by the statement of the leader of production, when it mentions that the waste is "zero" because the product that perhaps not complies with the standard of quality is returned to The process in its initial stage.

Keywords; Costs, Systems Traditional of Cost, Soap Industries.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Características básicas das contabilidades financeira e gerencial.....	22
Quadro 2: Vantagens e desvantagens do sistema de custeio variável.....	42

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A contabilidade de custo: como um centro processador de informações.....	25
Figura 2: Esquema de Custeio por Absorção, sem departamentalização.....	38
Figura 3: Esquema de Custeio por absorção com departamentalização.....	40
Figura 4: Equipe de trabalho de um projeto ABC.....	44
Figura 5: Vantagens e desvantagens do sistema de custeio ABC.....	45
Figura 6: Início da Produção.....	52
Figura 7: Processo de mistura para fabricação do Sabão.....	53
Figura 8: Processo de separação dos resíduos.....	53
Figura 9: Processo de resfriamento.....	54
Figura 10: Processo de corte das barras de sabão.....	54
Figura 11: Processo de embalagem.....	55
Figura 12: Aderência da embalagem.....	55
Figura 13: Processo de rotulagem.....	56
Figura 14: Setor de Expedição.....	56

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Distribuição dos custos de produção.....	61
Tabela 2: Apresentação da receita operacional bruta do produto por kilo.....	62

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Custos e despesas fixas.....	34
Gráfico 2: Custos e despesas variáveis.....	36

LISTA DE ABREVIATURAS

IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

SUDEMA – Superintendência de Administração do Meio Ambiente

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	15
1.1 Problema da Pesquisa.....	16
1.1.1 Objetivo da Pesquisa.....	17
1.1.2 Objetivo Geral.....	17
1.1.3 Objetivo Específico.....	17
1.2 Justificativa.....	18
1.3 Procedimentos Metodológicos.....	19
1.3.1 Quanto a Técnica Empregada.....	19
1.3.1.1 Documentação Direta.....	19
1.3.2 Quanto a Natureza.....	20
2 CONTABILIDADE – Contextualização.....	21
2.1 A Importância e o Objeto da Contabilidade.....	21
2.2 Contabilidade de Custos.....	24
2.3 Contabilidade de Custos e a Gerencial.....	26
3 SISTEMA DE PRODUÇÃO.....	29
3.1 Contextualização.....	29
3.2 Sistema de Acumulação.....	30
4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS.....	32
4.1 Custos Diretos.....	32
4.2 Custos Indiretos.....	33
4.3 Custos Fixos.....	34
4.4 Custos Variáveis.....	35
5 SIATEMAS TRADICIONAIS DE CUSTEIO.....	37
5.1 Custeio por Absorção.....	37
5.2 Custeio Variável.....	41
5.3 Custeio ABC.....	43
6 SISTEMAS DE CUSTEAMENTO.....	46
6.1 Custo por ordem de produção.....	46
6.2 Custo por processo.....	49

7 ESTUDO DE CASO: EMPRESA "SABÃO DAS NEVES" NA CIDADE DE PAULISTA-PB ..	51
7.1 Caracterização da empresa.....	51
7.2 Processo de Produção.....	51
7.3 Produtos Fabricados.....	57
7.4 Apresentação da entrevista.....	58
7.4.1 Sistema de Custeio.....	58
7.4.2 Processo produtivo.....	59
7.4.3 Gerenciamento.....	60
8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	61
9 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS.....	66
ANEXOS.....	69

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo verificar a metodologia de custos adotada por uma Empresa Industrial do Ramo de Sabão na cidade de Paulista no Estado da Paraíba na Apuração dos Custos dos Produtos Fabricados, envolvendo a interação, integração e motivação para o desenvolvimento deste trabalho. A abordagem desse assunto tem-se mostrado de fundamental importância ao se notar a crescente competitividade entre empresas no mundo atual, onde a contabilidade torna-se cada vez mais uma ferramenta eficaz para o provimento de informações capazes de auxiliar no processo de tomada de decisões, para as áreas de investimento, crescimento e financiamento das empresas, bem como no processo de aferição do desempenho empresarial, no que tange ao lucro.

A construção deste estudo, num primeiro momento, apresenta a exposição do tema e problematização da pesquisa, seus respectivos objetivos, justificativa e, também, os procedimentos metodológicos fazendo referências aos dados da empresa industrial de sabão, foco deste estudo. Em seguida fez-se uma contextualização da Contabilidade, sua importância, seus objetivos, como também uma explanação sobre a Contabilidade de Custos e a Gerencial, no que tange ao problema de liderança, mostrando-lhes a contabilidade empresarial, sua instrução e integração social com o desenvolvimento.

Quanto ao Sistema de Produção é ao de Sistema de Acumulação de Custos, foi dada uma ênfase, na qual com propriedade assevera Harding (1992, apud LIMEIRA, 2004), ao estatuir que Sistema de Produção “é um conjunto de pactos inter-relacionados, nos quais, quando ligados, atuam de acordo com padrões estabelecidos sobre entradas no sentido de produzir saídas.”; e que segundo Leone (2008, p. 186), “os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar dados de custos, direta ou indiretamente identificados com algum objeto de custeio, a organizá-lo de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial diferente ou especial.”

Nesse contexto, como continuidade, foi importante citar no trabalho vários conceitos e classificações teóricas que embasam o estudo e favorecem o seu entendimento. O exemplo da análise feita sobre os Métodos de Custeio, sobre a classificação dos Custos como Diretos e Indiretos, Custos Fixos e Variáveis, como também é exposto a Apropriação dos Custos Indiretos de Fabricação, esclarecendo que o físico estabelece como custos de fabricação todos os custos incorridos no processo produtivo, sejam de matéria de prima,

mão-de-obra direta ou custos indiretos de fabricação que são apropriados seguindo critérios estabelecidos (MARTINS, 2003); Além de ser feito um relato sobre o Custeamento por Absorção e Variável, analisando que os custos fixos de produção devem ser confrontados com as receitas em seu total como despesas imediatamente, enquanto que os defensores do custeio com absorção, advogando ainda que os custos fixos de produção devam ser lançados contra a receita na seqüência e exata, que as unidades produzidas são vendidas (PADOVEZE, 2008).

Se faz necessário ressaltar o campo de pesquisa: Uma Empresa Industrial do Ramo de Sabão, realizando uma Apresentação e Análise de Resultados, um breve demonstrativo do Processo Produtivo, como também dos Produtos Fabricados, tendo como objetivo principal analisar que sistema de custeio é utilizado na apuração dos custos fabricados em uma Empresa Industrial do Ramo de Sabão na cidade de Paulista - Paraíba.

A elaboração do estudo também proporcionou o entendimento da necessidade de uma contabilidade mais analítica e eficiente, não só meramente financeira, e o surgimento de Contabilidade Gerencial, voltada especialmente para fins internos, de atendimento ao processo decisório dos gestores empresariais.

Como é possível avaliar que a globalização dos mercados incrementa o avanço da contabilidade, tornando-a uma peça central da informação para seus parceiros sociais, a contabilidade pôde alargar seu campo de atuação, deixando de atender somente aos controladores, fornecedores e ao Fisco, passando ampliar a gama de usuário.

1.1 Problema da Pesquisa

Com o crescimento da disputa entre empresas no mercado, é possível constatar uma significativa alteração na gestão das mesmas. A imensa concorrência leva à venda de produtos basicamente semelhantes, num mesmo cenário econômico. Por isso, faz-se importante analisar e aperfeiçoar o controle de custos, visando adequá-lo as necessidades da empresa.

Nesse contexto, verifica-se que a grande disputa empresarial acaba forçando as empresas a diminuírem os preços dos produtos, o que acarreta, muitas vezes, uma queda na margem dos lucros da empresas.

Assim, os relatórios contábeis permitem ao gestor um melhor entendimento que são de grande importância para que possam tomar melhores decisões, conduzindo a empresa a um excelente desempenho empresarial (ILDEFONSO, 2007).

Deste modo, para esclarecer a pesquisa, o estudo foi embasado pelo seguinte questionamento: **Qual a metodologia de custos adotada por uma Empresa Industrial do ramo de sabão na cidade de Paulista-PB?**

1.1.1 Objetivo da Pesquisa.

Definir o objetivo da pesquisa tem como fundamental importância a clareza e objetividade para a constituição do problema a ser pesquisado, pois Rudio (1978, p. 75 *apud* LAKATOS e MARCONI, 2000, p. 139) explica que:

Formular o problema consiste em dizer, de maneira explícita, clara, compreensível e operacional, qual a dificuldade com a qual nos deparamos e que pretendemos resolver, limitando o seu campo e apresentando suas características. Desta forma o objetivo da formulação do problema da pesquisa é torná-la individualizado, específico, inconfundível.

Conforme os dados acima asseverados, é possível verificar a suma importância da delimitação das metas da pesquisa, buscando sempre mostrar o raciocínio, a serventia, o produto e o resultado esperado na pesquisa, sem as quais seria impossível a realização de um trabalho científico.

1.1.2 Objetivo Geral

Este estudo teve como objetivo geral: Identificar a metodologia de custos adotada por uma Empresa Industrial do ramo de sabão na cidade de Paulista – Paraíba.

1.1.3 Objetivos Específicos

Para definir o objetivo geral foram pormenorizados os seguintes objetivos específicos:

- Descrever o processo produtivo da empresa;
- Verificar o custo do produto fabricado;

- Examinar a relevância e a deficiência do sistema adotado; e
- Evidenciar a sistemática de acumulação utilizada pela empresa.

1.2 Justificativa

Paulista é um município brasileiro do estado da Paraíba. Localiza-se a uma latitude 06°35'38" sul e a uma longitude 37°37'27" oeste, estando a uma altitude de 160 metros. Sua população estimada pelo IBGE em 2007 era de 11.619 habitantes. Possui uma área de 577 km², com 62 empresas registradas. A economia do município de Paulista está concentrada mais no setor Primário cuja participação está na faixa de 50,1 a 75%. Seguem-se as atividades do setor Terciário na faixa de 5,1 a 25% e o setor Secundário na faixa de 10,1 a 20%.

O método indicado pela Legislação Brasileira é o sistema de custeio por absorção, tornando-se, portanto, necessário o estudo e análise do mesmo que segue à Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades por Ações ao Decreto-Lei nº 1.598/77 e, também, ao Decreto nº 3.000/99.

Segundo Martins (2003, p.37), este sistema “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.”

No entanto, a qualidade da informação gerencial é de grande importância para a maioria das indústrias. Assim, na proporção que a Indústria de Sabão conquista lugar no mercado nacional, as técnicas gerenciais ganham espaço e os gestores sentem a necessidade de sua utilização para os acertos das suas decisões de negócio, neste contexto as práticas de contabilidade gerencial têm o foco na melhoria do processo produtivo frente à competitividade das indústrias. Um estudo e esclarecimento, quanto às práticas adotadas, poderá contribuir para uma maior eficácia da gestão. Portanto, é necessário que esse estudo possibilite uma comparação das práticas de contabilidade gerencial utilizada em uma empresa industrial do ramo de sabão na cidade de Paulista-PB.

Seguindo o exposto, compreende-se que o objetivo principal é desagregar custos e despesas. Diante disto, no momento em que os produtos são vendidos é que podemos alcançar as receitas criadas e disseminar as despesas no resultado do período em análise.

Por isso, a intenção deste estudo é de interligar a teoria com a prática, através da análise de documentos, buscando cooperar para um melhor controle de custos dentro da empresa, além de originar uma idéia acerca da utilização do sistema de custeio tradicional, baseado no sistema de produção. Sendo assim, o presente trabalho busca identificar a metodologia de custos adotada em uma Indústria de sabão na cidade de Paulista Estado da Paraíba.

1.3 Procedimentos Metodológicos

A presente pesquisa se utilizou de dados coletados na empresa industrial de Sabão na cidade de Paulista no Estado da Paraíba, para descobrir qual era a sistemática utilizada para apuração dos custos do produto fabricado nessa indústria.

Segundo Sousa, Fialho e Otani (2007, p.25) afirmam que “por intermédio de uma cadeia de raciocínio em ordem descendente, de análise do geral para o particular, chega a uma conclusão.” Para tanto, a concretização do estudo deu-se através do esboço utilizando o método dedutivo. Este adere a um sistema de investigação, o qual trata uma série de passos seqüenciais.

Esse método foi proposto pelos racionalistas Descartes, Spinoza e Leibniz. Só a razão é capaz de levar ao conhecimento verdadeiro. Mas, para Fialho, Souza e Otani (2007, p.35), “pesquisar tem como finalidades principais, resolver problemas, formular teorias ou ainda testar teorias”.

Entretanto, é possível notar que a essencialidade da pesquisa é buscar a resolução de problemas, levantar novas teorias sobre um determinado assunto ou testar as teorias já existentes.

1.3.1 Quanto a Técnica Empregada

1.3.1.1 DOCUMENTAÇÃO DIRETA

A documentação direta foi utilizada no presente estudo. Segundo Sousa, Fialho e Otani (2007, p.37), esta se caracteriza:

- Pela coleta de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem, podendo ser obtidos através da pesquisa de campo ou em laboratório.

- Pesquisa de campo ou de laboratório;
- Pesquisa de campo: quantitativo-descritiva, exploratória, experimental;
- Pesquisa de laboratório: experiências em ambientes controlados;
- Pela coleta de dados fornecidos pelo Banco do Nordeste do Brasil S/A, agência Pombal-PB, com autorização da empresa.

Entretanto, faz-se necessário examinar, que a fundamentação teórica desta pesquisa esta estabelecida basicamente, sobre análises e interpretações originalmente já apresentadas, seguindo estudos de livros, revistas, artigos científicos, dissertações e teses, ou seja, através das fontes secundárias.

Neste estudo, foram colhidos dados e informações de custos durante o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008 disponibilizados pela empresa de Sabão para análise dos resultados, utilizando-se do Excel 2007. Os materiais ainda não tinham sido analisados profundamente, caracterizando-se, portanto, como uma pesquisa documental, valendo lembrar que mesmo que se pareça com a pesquisa bibliográfica, ela possui uma essa característica diferencial de primeira análise detalhada, e que podem ser revistos de acordo com os objetivos da pesquisa.

1.3.2 Quanto a Natureza

Classifica-se esse estudo como uma pesquisa básica, já que a mesma busca averiguar os custos dos produtos fabricados em uma empresa de Sabão, debatendo e analisando a importância e a deficiência do sistema utilizado, conforme podemos constatar pelo entendimento elencado por Sousa, Fialho e Otani (2007, p.37), no qual a pesquisa básica caracteriza-se pelo seguinte: “objetiva gerar conhecimentos novos, úteis para o avanço da ciência em aplicações previstas envolve verdades e interesses universais”.

2 CONTABILIDADE – Contextualização

2.1 A Importância e o Objeto da Contabilidade

Para Martins (2003, p. 19-21) as expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial, bem como suas origens, comumente são confundidas. Segundo o autor, até a Revolução Industrial praticamente só existia a Contabilidade Financeira, que foi desenvolvida na Era Mercantilista e estava bem estruturada para servir as empresas comerciais. Com o advento da indústria, a função do contador tornou-se mais complexa e começou-se, então, a formação dos critérios de avaliação de estoques no caso industrial. Nesse período, os valores dos fatores de produção utilizados para sua obtenção passaram a compor o custo dos produtos.

Em razão do crescimento das empresas, a Contabilidade de Custos passou a ser considerada como uma forma eficiente de auxílio no desempenho dessa nova missão gerencial.

Segundo Garrison e Noreen (2001, p. 3-4), os relatórios contábeis financeiros são para uso das partes externas (usuários externos), enquanto os relatórios gerenciais se destinam aos gerentes da organização. Ainda segundo Garrison e Noreen (*Ibid*, p. 5-6), as raízes da contabilidade financeira estão na Revolução Industrial do século XIX, momento em que as empresas eram fortemente controladas por uns poucos proprietários administradores, os quais obtinham empréstimos através das suas relações e dos seus bens pessoais. Não existia, portanto, necessidade de elaborar demonstrativos financeiros, ao contrário da contabilidade gerencial, que já era relativamente sofisticada, fornecendo informações essenciais para o gerenciamento da produção primitiva em larga escala de têxteis, aço e outros produtos.

Após a virada do século, devido às pressões exercidas sobre as companhias pelo mercado de capital, pelos credores, pelos organismos reguladores e pelo imposto de renda, surgiu a necessidade da Contabilidade Financeira.

Durante muitas décadas, os contadores trabalharam para garantir que as exigências da Contabilidade Financeira fossem atendidas e para que seus relatórios fossem apresentados tempestivamente. Com isso, as práticas da Contabilidade Gerencial estagnaram.

Observa-se que a contabilidade torna-se um ramo de conhecimento que estuda o patrimônio das organizações (entidades) através dos fatos identificados, mensurados, classificados, registrados, consolidados, auditados e analisados, para a geração e interpretação de informações relevantes para dar suporte ao processo de tomada de decisão no que se refere ao planejamento e controle, considerando sua estrutura, suas variações e sua evolução em função do desenvolvimento das operações específicas de seu ramo de atividade.

Neste sentido, Spanholi (1994, p. 5) enfoca que:

O profissional, até mesmo graduado, terá de começar a reaprender para usar o seu intelecto de forma diferente, utilizando a criatividade, a lógica e o sinergismo. Cabe, portanto, indagar: até quando vamos ignorar esta realidade? Precisamos repensar a função da contabilidade nos moldes tradicionais e as novas especialidades profissionais.

Dessa descrição sucinta, pode parecer lógico que o processo contábil começaria pela determinação da informação necessária para propósitos internos e, após elaborar um excelente sistema de contabilidade gerencial, tratar das necessidades da clientela externa considerando o impacto econômico dessas decisões internas. Decerto, no século XIX, os sistemas contábeis das empresas foram desenhados para atender às tomadas de decisões e as necessidades de controle dos administradores. No quadro a seguir pede-se observar as características básicas das contabilidades financeiras e gerenciais:

Quadro 1: Características básicas da contabilidade financeira e gerencial:

	CONTABILIDADE FINANCEIRA	CONTABILIDADE GERENCIAL
CLIENTELA	Externa: Acionistas, credores, autoridades tributárias.	Interna: Funcionários, administradores e executivos
PROPÓSITO	Reportar o desempenho passado às partes externas; contratos com proprietários e credores.	Informar decisões internas tomadas pelos funcionários e gerentes; <i>feedback</i> e controle sobre desempenho operacional; contratos com proprietários e credores
DATA	Histórica, atrasada	Atual, orientada para o futuro
RESTRICÇÕES	Regulamentada: dirigida por regras e princípios fundamentais da contabilidade e por autoridades governamentais.	Desregulamentada: sistema e informações determinadas pela administração para satisfazer necessidades estratégicas e operacionais.
TIPO DE INFORMAÇÃO	Somente para mensuração financeira	Mensuração física e operacional dos processos, tecnologia, fornecedores e competidores.
NATUREZA DA INFORMAÇÃO	Objetiva, auditável, confiável, consistente, precisa.	Mais subjetiva e sujeita a juízo de valor, válida relevante, acurada.
ESCOPO	Muito agregada; reporta toda a empresa	Desagregada; informa as decisões e ações locais.

Fonte: Atkinson (2000, p. 38).

Assim, observa-se que até meados da década de 1980, as práticas de Contabilidade Gerencial não se distinguiam muito daquelas utilizadas antes da Primeira Guerra Mundial, contudo, nos últimos anos, novas forças econômicas produziram muitas inovações importantes.

É possível perceber que, cada vez mais, a contabilidade vem tomando novas perspectivas no mundo atual. Abaixo, serão expostas várias diferenças, analisando e comparando estudos especializados, buscando entendimentos e novas abordagens entre a teoria e a prática.

Numa notável exposição de Ludícibus (1998, p. 44) evidencia que:

A contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde a vários setores da economia e acrescenta que entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da contabilidade.

É de se concordar com o autor, já que o mesmo define e considera a grande importância da contabilidade, sendo seus dados e informações extremamente aproveitáveis a inúmeros tipos de usuários dessa ciência, auxiliando aos gestores em seus planejamentos e suas decisões.

De acordo com Brimson (1996, p. 18),

As manifestações mais visíveis de um fabricante de sucesso neste novo ambiente são o aumento de automação e informatização, a redução de mão-de-obra direta e de estoques, a maior atenção ao produto e planejamento da produção e ciclos de vida do produto mais curto. A revolução é baseada nas novas filosofias de manufatura, gerenciamento de qualidade e planejamento dos recursos de manufatura, juntamente com a implantação cuidadosa de tecnologias avançadas.

Neste sentido, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades.

Em relação ao objetivo da contabilidade, Marion (2003, apud Alves, 2004, p.6) afirma:

O objeto principal da contabilidade, conforme a estrutura conceitual básica da contabilidade é o de permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.

Assim, seu principal objetivo deve ser o usuário, interno e externo quer sejam acionistas, sócios, proprietários, credores, financiadores, investidores, fornecedores, governos,

empregados quer seja a sociedade. Pouca importância terá uma informação contábil se a utilidade a que se destina é nula.

Contudo, os princípios de gestão de negócios estão mudando: portanto, os procedimentos de controle e medição da eficácia de desempenho necessitam ser revisados. Mercados globais significam concorrentes globais onde há alta qualidade, baixos custos e atendimento total ao cliente. As empresas já estão fazendo altos investimentos para atender e satisfazer seus consumidores.

2.2 Contabilidade de Custos

Para Garrison e Noreen (2001, p. 28), os custos estão associados a todos os tipos de organizações, sejam elas: comerciais e industriais ou de serviços. As categorias dos custos em que se incorre e o modo como estão classificados depende do tipo de organização.

Almeida (2007, p. 30) ressalta que:

Os métodos de custeio são, na verdade, consideradas técnicas que objetivam o repasse / alocação dos diversos itens de custo da empresa (depreciação, mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, energia elétrica, utilidades, materiais de consumo direto e indireto, aos produtos.

Portanto, observa-se que, os métodos de custeio também chamados de sistema de custeio são técnicas com o objetivo de repassar os gastos com os produtos e serviços da empresa para os preços dos produtos.

Seguindo o entendimento de Leone (2000, p. 21) "a contabilidade de custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais".

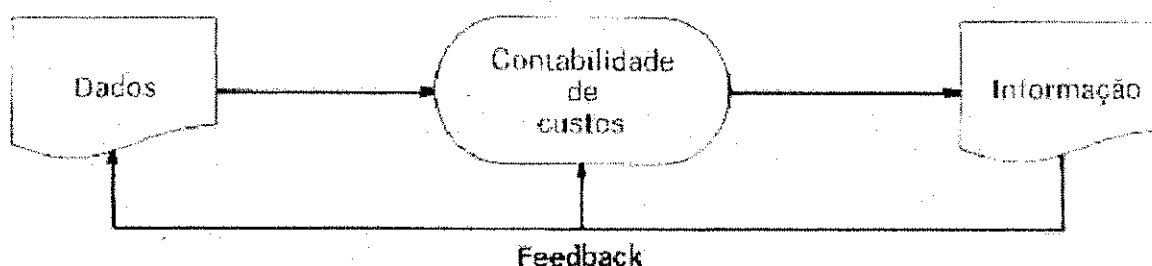
Para tal, a contabilidade de custos, de acordo com Bufo (2003, p. 89):

Nasceu na Revolução Industrial para atender as necessidades das empresas industriais de identificar o custo dos produtos fabricados. Em seu início, século XVIII e XIX, gerava informações apenas para avaliação de estoque e apuração dos resultados. Com o passar do tempo, foram estudados novos métodos de melhoria dos sistemas de custos para que as informações geradas aos usuários tivessem maior utilidade.

Percebe-se, portanto, que a apuração de custo é um processo de apropriação dos custos aos produtos e serviços de uma companhia. Segundo Silva Junior (2000, p. 18), "custeio é o processo pelo qual se efetua a apropriação dos custos". Miranda e Souza (1999, p. 4) entendem que os métodos de custeio representam a forma como os gastos são alocados aos produtos e serviços, com reflexo no seu preço.

A contabilidade de custos coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades da entidade, denominados de dados internos, bem como, algumas vezes, coleta e organiza dados externos. Os dados coletados podem ser tanto monetários como físicos.

Figura 1. A Contabilidade de custo: como um centro processador de informações



Fonte: Leone, 2000, p. 21

Segundo explicação de Leone (2008, p.19-20):

A contabilidade de custos é o ramo da contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como auxílio às funções de determinação de desempenho, e controle das operações e de tomada de decisões.

O problema deste método é a veracidade dos critérios de rateio estabelecidos pela empresa. Este é o ponto fraco da contabilidade de custos.

Segundo Ludicibus (2000, p. 181), a contabilidade de custos está preocupada com apuração do resultado, ou seja, identificar o lucro de forma mais adequada. Além de se preocupar também com as tomadas de decisões, a necessidade de estoque mínimo a produzir para não ter prejuízo, estabelecendo um patamar de equilíbrio, e também, qual produto está com tendência positiva em vendas.

Para Bornia (2002, p.7), os sistemas de custos devem proporcionar acurada mensuração do valor agregado ao longo de toda cadeia produtiva, como base para a tomada de decisões estratégicas e operacionais.

A atual competitividade do mercado tem indicado necessidades de flexibilização por parte das empresas. Deste modo, faz-se necessário uma empresa conhecer intimamente seus processos de ordem interna, entendendo como e onde incidem seus gastos, com o objetivo de suprimir perdas e atividades as quais adicionem valor ao cliente. Destarte, os sistemas de custeio aparecem como apropriadas escolhas para mensuração dos custos.

2.3. Contabilidade de Custos e Gerencial

A contabilidade de custo pode ser utilizada de forma primordial nas empresas, auxiliando e dando subsídios desde o gerenciamento, controle das atividades produtivas e dos serviços, até mesmo nas decisões e estratégias empresariais, fazendo com que o empresário possa gerir, atingindo seus propósitos, e que elas sejam capazes de realizar o objeto para qual foram destinadas de forma eficiente e eficaz, buscando sempre a firmação no mercado.

A demonstração de resultado do exercício reflete o lucro somente em determinado nível das vendas, não se prestando à previsão de lucros em diferentes níveis de atividade.

Como expõe Martins (2003, p. 254):

Não existem custos e despesas eternamente fixos; São, isso sim, fixos dentro de certos limites de oscilação da atividade a que se referem, sendo que após tais limites aumentam, mas não se forma exatamente proporcional, tendendo a subir em "degraus".

Entretanto, entende-se que os custos não serão fixos para sempre, durante certo período de tempo, eles podem ser fixos, mas como toda produção existe oscilação, pode não ser proporcional a atividade realizada.

Vários conceitos e nomenclaturas de custos são úteis em muitos contextos, inclusive na tomada de decisão em todas as áreas da cadeia de valor. Eles ajudam os gestores se decidirem diante das seguintes questões: Quanto deveria gastar em pesquisa e desenvolvimento de produto? Qual é o reflexo das mudanças no *design* no produto nos custos de produção? Deveriam substituir os trabalhadores da linha de montagem de algum produto? Assim, são várias as indagações dentro de uma empresa que o uso do custo poderia ajudar a resolver.

Observa-se que os contadores normalmente definem custo como um recurso sacrificado ou de que se abre mão para um determinado fim. Muitas pessoas consideram custos como

quantias monetárias (como dólar, pesos, libras ou ienes) que devem ser pagos na obtenção de mercadorias ou serviços. Johnson & Kaplan (1993, p.3), afirmam que "o ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial.

Crepaldi (1998, p.18) afirma que:

Contabilidade gerencial é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Nesse sentido, é notório explicitar um exemplo de informação gerencial contábil, como relatório de despesas de uma seção operacional, tal como a seção de padaria em uma mercearia. Outros exemplos são os cálculos de se produzir um bem, prestar um serviço, desempenhar uma atividade e um processo comercial, e atender a um cliente. A informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas. Sistemas gerenciais contábeis produzem informações que ajudam funcionários, gerentes e executivos a tomara melhores decisões e a aperfeiçoar os processos e desempenho de sua empresa.

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira. Entretanto, recentemente, a informação gerencial contábil foi ampliando-se para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informações mais subjetivas como mensurar o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto.

Medidas da condição econômica da empresa, como as de custo e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, estão disponíveis apenas nos sistemas de contabilidade gerencial. Além disso, a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos. (ATKINSON, 2000)

Por fim, as empresas obtêm sucesso e prosperam com base na elaboração de produtos e de serviços que os clientes valorizam, produzindo-os e distribuindo-os aos mesmos por meio de processos operacionais eficientes, divulgado e vendendo, efetivamente, a produção da empresa aos clientes. Embora a informação gerencial contábil não possa garantir o sucesso dessas atividades organizacionais críticas, seu mau funcionamento resultará em severas dificuldades para as empresas. Sistemas de contabilidade gerencial efetivos podem criar

valor considerável, fornecendo informações a tempo e precisas sobre as atividades necessárias para o sucesso das organizações atuais.

Assim, é necessário fazer um alerta quanto ao papel dos direcionadores de custos no gerenciamento de custo é apropriado. Assim, Horngren, Foster, Datar (2000, p. 20) definem, "o gerenciamento de custo é um conjunto de ações que os gestores tomam para satisfazer os clientes enquanto continuamente reduzem e controlam tudo".

3 SISTEMAS DE PRODUÇÃO

3.1 Contextualização

Para assegurar atos e resultados eficientes e eficazes, cada empresa adota para o seu funcionamento, o sistema de produção que melhor se adéque à sua realidade financeira e estrutural, produzindo seus produtos e realizando suas tarefas da forma que mais seja rentável para a empresa.

De acordo com o entendimento de Harding (1992, apud LIMEIRA, 2004), sistema de produção “é um conjunto de pactos inter-relacionados, nos quais, quando ligados, atuam de acordo com padrões estabelecidos sobre entradas no sentido de produzir saídas.”

É nesse universo que a mão-de-obra atinge um patamar menos relevante e a estrutura dos custos vem cada vez mais adquirindo diferentes formas com relação ao capital investido e ao material aplicado para produção de bens aonde os sistemas de custeio, vem procurando dar suporte adequado para atender às necessidades primordiais, na complexidade da mensuração dos dados de custos inerentes aos sistemas de produção.

A literatura atual tem apontado os mais diversos tipos sistemas de produção e com eles também sistemas de custos consideráveis, comumente, novos, mas quando se trata da apuração de custos para estoque, os métodos mais conhecidos são o sistema de custeio por absorção e sistema de custeio variável. Na opinião de Medeiros (1994, p. 94), “sistemas de custeio referem-se à forma de apuração do custo aos produtos. Leone (2000, p. 170) de que “todos os critérios de custeamento procedem de maneira semelhante.”

Os sistemas de produção possuem várias classificações, de acordo com diversos autores. No entanto, para fins de conhecimento, destaca-se a explanação adotada por Slack (1999), que considera que um projeto de produção é caracterizado por dois tipos principais de processos: de manufatura e de serviços.

Quanto ao sistema de processos em manufatura, os sistemas de produção podem ser de quatro tipos principais:

Processos de projeto: são os que lidam com produtos discretos, usualmente customizados e que exigem um período de tempo relativamente longo para a sua produção;

Processos de Jobbing: neste sistema de produção existe uma variedade muito alta de produtos e baixos volumes;

Processos em lotes ou bateladas: semelhante ao processo de *jobbing*, porém, diferencia-se pelo fato de tratar de variedade de produtos em lotes, fabricados ao mesmo tempo, onde os processos são repetitivos, porém, varia-se o tipo de produto fabricado;

Processos de produção em massa: tipo mais comum de produção industrial, onde ocorre a fabricação de escalas altas de produtos da mesma categoria. São os que produzem bens em alto volume e variedade relativamente estreita;

Processos contínuos: possuem características que vão além da produção em massa, por operarem em períodos de tempo muito longos, com fluxos ininterruptos, e com variedade pequena de produtos, porém, grande quantidade de bens produzidos.

Já o segundo tipo de processo em operações produtivas citadas por Slack (1999), o de processos em operações de serviços, podem ser *serviços profissionais*, *serviços de massa*, *lojas de serviços*, ou seja, atividades produtivas de bens intangíveis que atualmente tem se disseminado no mercado com muita rapidez, buscando atender necessidades não apenas de bens dos consumidores, mas necessidades de serviços prestados a serem prestados com rapidez, qualidade e que propiciem satisfação do cliente.

3.2 Sistema de acumulação

Na explanação feita por Leone (2008, p. 186), "os sistemas de acumulação de custos destinam-se a coletar dados de custos, direta ou indiretamente identificados com algum objeto de custeio, a organizá-lo de forma a que possam contribuir para o desenvolvimento

de informações que se destinam ao atendimento de alguma necessidade gerencial, diferente ou especial.”

É possível aferir do entendimento exposto que o sistema de custeamento recolhe os custos de cada produto, direcionando-os para que eles possam fornecer dados importantes para o controle gerencial da empresa.

Leoni (2000) enfatiza a existência de vários sistemas de acumulação de custos, porém, o autor ressalta os seguintes sistemas de acumulação: de custos por processo, por ordem de produção, por componente operacional e de custos previsional.

O sistema de custos por processo, de acordo com o autor, é aconselhável para sistemas de produção de caráter contínuo e com produção de bens em série.

Já o sistema de custos por ordem de produção se dá para os casos onde a manufatura é caracterizada por produção sob encomenda, sob medida ou até mesmo sobre produção especial.

Vale salientar que autores como Pereira et al (2001) destacam estes dois tipos de sistemas de acumulação como importantes na análise de custos empresarial.

Ainda segundo Leoni (2000), os sistemas por componente operacional e de custos previsional são menos utilizados, porém, importantes. O sistema por componente operacional (ou por responsabilidade) busca identificar os custos existentes por unidade organizacional, ou por departamento, onde serão atribuídas as responsabilidades pelos custos gerados em cada unidade de trabalho. Por fim, o sistema de custos previsional tem por objetivo planejar antecipadamente e controlar todas as operações que podem gerar custos para a empresa, estimando as possíveis ocorrências financeiras na organização.

Para fins deste trabalho, os sistemas de custos por processos e por ordem serão destacados, pelo fato de serem mais apropriado para a empresa estudada, por se tratar de um empreendimento de pequeno porte, sem muitos aperfeiçoamentos nas práticas de gestão.

4 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

O processo de classificação de custos não é um exercício fácil para as empresas. A necessidade de dados cada vez mais exatos sobre o funcionamento/rendimento da empresa leva a um aumento no estudo e conhecimento na área de Custos, bem como necessita-se de um profundo conhecimento do processo produtivo, visando identificar os gargalos e assim, ter condições de apresentar informações confiáveis e fidedignas.

De acordo com Horngren (2000, p.19):

A grande questão com relação a custos é saber quando ele tem um relacionamento direto ou indireto com determinado objeto de custo. Os custos diretos são os que estão relacionados a determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável, já os custos indiretos são os que estão relacionados a um determinado objeto de custo, mas que não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável. Os custos indiretos são alocados ao objeto através de métodos de rateio.

A tarefa de classificar os custos em uma organização exige do gestor conhecimento dos seus sistemas de produção, da sua capacidade financeira, bem como, da disponibilidade da equipe de trabalho em se fazer registrar todos os insumos utilizados não apenas em um processo produtivo, mas na própria manutenção de uma empresa.

Nesse sentido, a classificação dos custos nem sempre podem ser realizadas de forma unitária, com detalhamento, devendo-se adotar tipos, classificações que se adéquem a realidade da empresa.

A seguir, apresentam-se algumas abordagens mais utilizadas na contabilidade para a classificação dos custos:

4.1 Custos diretos

Nos estudos de Sousa (2007, p. 27-28), os custos diretos são considerados como “todos os que forem fáceis e confiavelmente contáveis por unidade de produto”. Assim, entende-se que o custo direto é facilmente identificado no momento em que o produto é fabricado, porque já se conhece a quantidade de matéria prima a ser utilizada nesse produto não sendo necessário rateá-lo para ser identificado o custo de produção, pois, como eles podem ser reconhecidos e calculados desde o início da produção, é possível mostrar de forma correta o seu valor final.

Segundo Horngren, Foster e Datar (2000, p. 20) "Custos diretos são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável".

De acordo com Fagundes (2004, p. 37), custo direto:

É aquela que pode ser identificado e diretamente apropriado a cada tipo de bem ou órgão ou objeto a ser custeado, no momento de sua ocorrência, isto é, está ligado diretamente a cada tipo de bem ou função de custo. É aquele que pode ser atribuído (ou identificado) direto a um produto, linha de produto, centro de custo ou departamento.

O custo direto não necessita de rateio para ser identificado, pelo fato de ser diretamente atribuído a um produto, linha de produto, centro ou departamento. São custos proporcionais ao produto fabricado, onde permite ao contador ter uma visão mais direta da necessidade de recursos, da sua atribuição na empresa e da sua associação ao evento que será realizado pela organização. Vale salientar que eles são os mais fáceis de serem gerenciados por empreendimentos de pequeno porte, por não exigir muitas habilidades técnicas para a sua identificação.

4.2 Custos indiretos

Neves e Viceconti (2003, p. 18) afirmam que custos indiretos "São os custos que dependem do cálculo, rateio ou estimativas para serem apropriados aos diferentes produtos, portanto, são custos apropriados indiretamente aos produtos".

Partindo dessa afirmativa, entende-se que custos indiretos são os custos de difícil identificação, são aqueles que não podem ser alocados diretamente a cada produto, ou seja, são passíveis de rateio para que possam integrar a cada produto. De acordo com Wernk (2005, p. 8) custos indiretos "englobam os itens de custos em que há dificuldades de produtos fabricados no período".

De acordo com Martins (2003, p. 49) custos que "não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (...). Tais custos são considerados indiretos com relação aos produtos".

Geralmente, os custos indiretos estão envolvidos com mais de um objeto de custeio, o que dificulta a sua análise. Pelo fato de não serem de fácil mensuração, são considerados como

indiretos, a exemplo de custos de depreciação, aluguel, manutenção, seguros de uma organização.

4.3 Custos fixos

De acordo com Bruni (2007), custos fixos são aqueles que permanecem constantes durante todas as fases de produção, seja qual for a quantidade produzida em um dado período de tempo.

Para Koliver (2003, p.30), "custos fixos são aqueles que tendem a permanecer num determinado nível, entre certos limites no uso da capacidade instalada da entidade".

Martins (2003, p. 255), mostra uma representação gráfica clássica, como demonstrar os custos fixos.

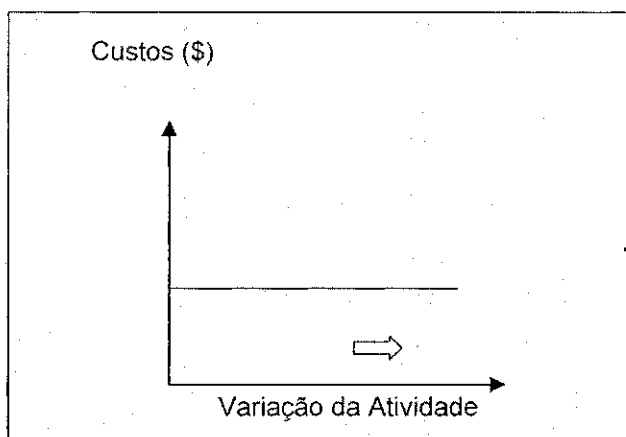


Gráfico 1: Custos e despesas fixas
Fonte: Martins (2003, p. 255)

Tal gráfico indica que independente do número de atividades e dos custos gerados por ela, os custos fixos sempre se manterão constantes, podendo aumentar de acordo com a expansão das atividades produtivas empresariais.

É possível reconhecer que os os custos fixos não variam, independente do volume de operação realizado.. Bruni (2007, p.32) diz que o custo fixo:

São custos que, em determinado período de tempo e certa capacidade instalada, não variam, qualquer que seja o volume de atividade da empresa. Existem mesmo que não haja produção. [...]. Independente de suas variações mensais. Os custos fixos possuem uma característica interessante: são variáveis quando calculados unitariamente em função das economias de escala.

Desse modo, observa-se que, mesmo não havendo produção, os custos fixos devem ser considerados no planejamento financeiro mensal de uma organização. É um indicador importante para a organização, tendo em vista que ela influencia, junto com a margem de contribuição, para o estabelecimento do ponto de equilíbrio econômico e contábil que uma organização deve ter para se manter no mercado.

4.4 Custos Variáveis

Neves e Viceconti (2003, p.18) mostram que custo variável “São aqueles cujos valores se alteram em função do volume de produção da empresa”.

De acordo com Dutra (1995, p. 37) “Define-se custos variáveis como os custos que variam em função da variação do volume de atividade, ou seja, da variação da quantidade produzida no período”.

Portanto, observa-se que a quantidade produzida é quem vai determinar os custos e despesas variáveis, pois essa variação só acontece com a oscilação no volume de produção da indústria.

Martins (2003, p. 255), aponta a relação intrínseca que envolve os custos variáveis e a quantidade produzida, enfocando de forma simplificada através do gráfico a seguir:

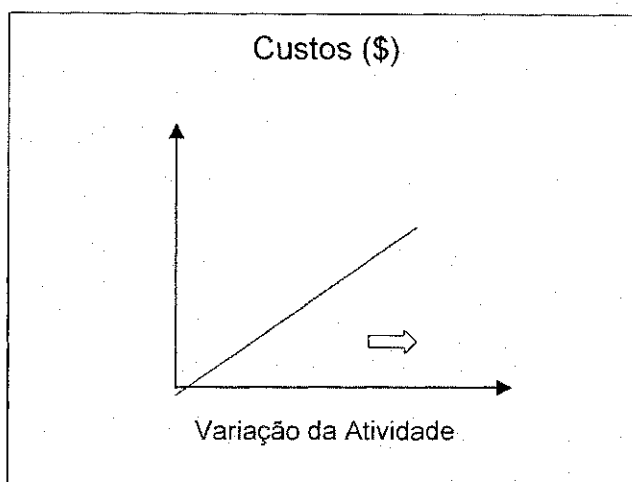


Gráfico 2: Custos e despesas variáveis
Fonte: Martins (2003, p. 255)

Desse modo, entende-se que é preciso se ter uma base analítica de todo o processo de produção para avaliar a variação ou não do montante de matéria prima consumida para elaboração do produto. Portanto, esse tipo de custo acontece de acordo com a proporção de quantidades produzidas, ou seja, variam de acordo com o volume de produção.

5 MÉTODOS TRADICIONAIS DE CUSTEIO

Os métodos tradicionais de custeio permitem que as empresas apurem os valores de custos dos produtos, dos bens e, também, dos serviços.

Para Crepaldi (2004, p. 223) "Custear significa acumular, determinar custos. Custeio ou custeamento são métodos de apuração de custos, maneiras segundo as quais procederemos à acumulação e apuração dos custos."

Entre os diversos métodos de custeio existentes, a escolha entre um deles deve levar em consideração a atividade da empresa, os objetivos almejados, suas características, devendo o gestor sempre optar pelo método que seja mais funcional dentro da realidade da empresa.

Na doutrina brasileira três métodos de custeio são retratados com destaque: O Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio ABC.

5.1 Custeio por Absorção

O sistema de custeio por absorção parece realmente absorver todos os custos de produção que o bem precisa para serem elaborados, consistindo na apuração de todos os custos de operações do bem produzido ou dos serviços prestados, como os custos diretos e indiretos, as despesas com vendas e com a administração.

Megliorini (2001, p. 3), preleciona que custeio por absorção é o método de custeio que consiste em atribuir aos produtos fabricados todos os custos de produção, quer de forma direta ou indireta (rateios). Assim, todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, são *absorvidos* pelos produtos. (grifo do autor)

Seguindo afirmação de Padoveze (2008, p.341):

Nos primórdios da contabilidade industrial, sabe-se que os custos fixos não eram relevantes e praticamente não havia necessidade de critérios de distribuição e alocação de tais gastos aos diversos produtos da empresa. Com o tempo e a crescente industrialização criando atividades mais complexas e diferentes, os gastos fixos e indiretos passaram a ser mais relevantes dentro da empresa e exigiram a apropriação de tais gastos ou demais custos diretos ou variáveis.

Então, é possível verificar que o sistema custeio por absorção pode ocorrer com ou sem departamentalização. Segundo Martins (2003, p.65-66) departamento é a unidade mínima administrada para a Contabilidade de Custos, representada por pessoas e máquinas (na maioria dos casos), em que se desenvolvem atividades homogêneas. Diz-se unidade mínima administrativa porque sempre há um responsável para cada Departamento.

Abaixo, será exposto para análise, o esquema do custeio por absorção sem departamentalização:

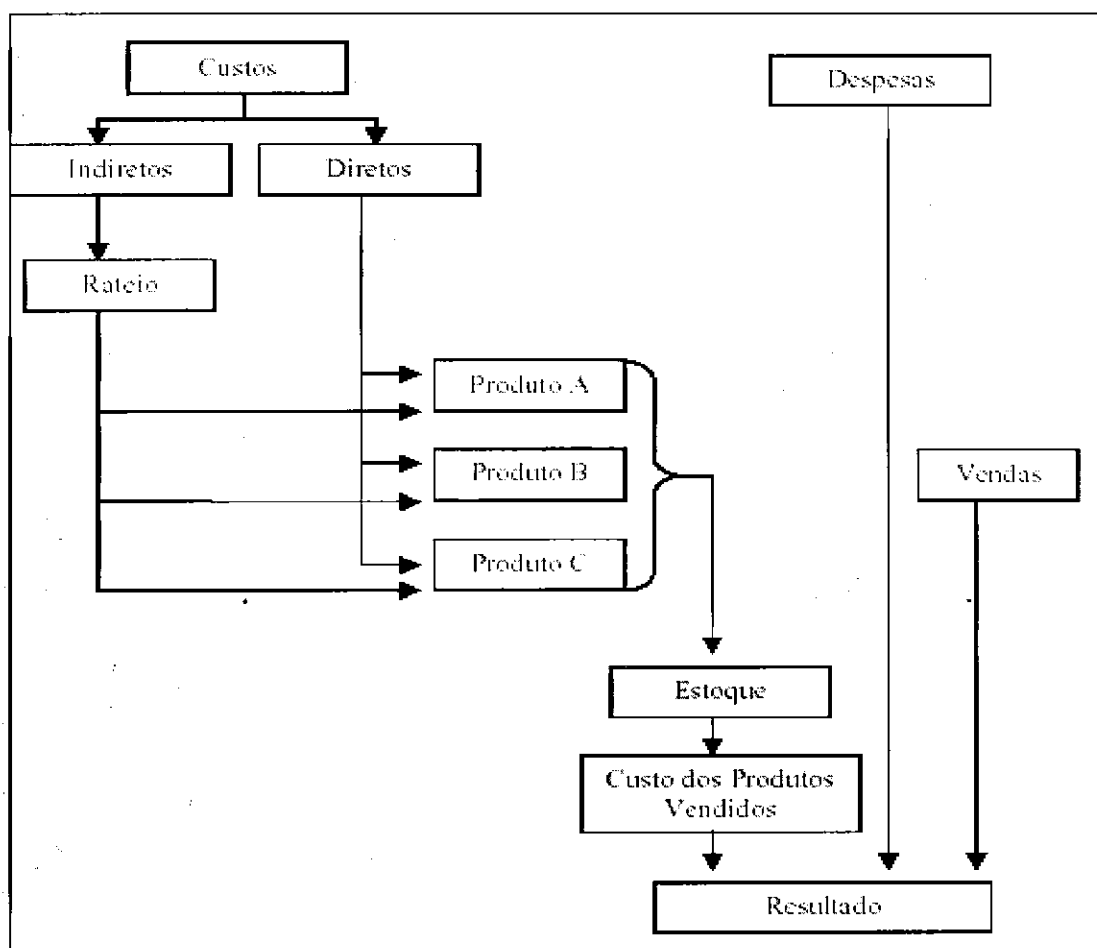


Figura 2: Esquema de Custeio por Absorção, sem departamentalização
Fonte: Martins (2003, p.62)

De acordo com a figura 2, é possível constatar que absorção sem departamentalização norteia-se pelos processos de desagregação entre os custos e despesas, e de apoderação dos custos diretos e também dos custos indiretos.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p. 211), "é o método de custeio do estoque no quais todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis. Isto

é, o estoque 'absorve' todos os custos de fabricação. Ainda para os mesmos autores (2000, p. 219), "o custeio por absorção permite que os gerentes aumentem o lucro operacional em curto prazo aumentando a programação da produção independente da demanda dos produtos".

Segundo os autores supracitados, no custeio por absorção o estoque vai absorver todos os custos de fabricação, sejam eles fixos ou variáveis. O gestor, ainda pode aumentar a produção do fim de um período de avaliação, simplesmente para aumentar o lucro através das unidades adicionadas, absorvendo-se os custos fixos que podem ser baixados como custos de período.

Uma grande vantagem da utilização do sistema de custeio por absorção é o fato de ele ser aceito pela legislação do imposto de renda e também, de atender aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, já que na apuração do resultado ele apresenta a maneira mais adequada de relacionar a receita com as despesas.

Entre algumas vantagens, Padoveze (2000, p. 50) "considera que a mais óbvia vantagem do custeamento por absorção é que ele está de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as leis tributárias".

Mesmo sendo o custeio por absorção aceito pela legislação do imposto de renda, nos dias atuais, esse método para tomada de decisão está sendo substituídos por um sistema que tenha prosseguimentos mais aprimorados de custeamento dos produtos, esses sistemas de custeio é o ABC (ABC – *Activity Based Costing*) ou Custeio Baseado em Atividade.

Em relação às desvantagens, o sistema de custeio por absorção não dá informações suficientes para tomada de decisões dos gestores de empresas, pois nele há a necessidade de fazer rateio dos custos indiretos, tornando os dados colhidos não tão seguros.

Segundo Martins (1998), a desvantagem deste método está no aspecto gerencial, já que todos os custos deverão se incorporar aos produtos, inclusive os fixos. Deve-se utilizar algum critério de rateio para alocação destes custos. Assim, mesmo que o critério de rateio seja o mais ideal, haverá certo grau de arbitrariedade na alocação de custos.

Um problema na utilização do método de custeio por absorção esta na fixação dos preços sem conhecer a margem real de cada produto vendido e de forma menos eficaz visando resultado global.

Segundo Megliorini (2001, p.62) A dificuldade que encontramos para alocar custos indiretos reside na definição da base de rateios a ser utilizada, pois é uma tarefa que envolve aspectos subjetivos e arbitrários. Se o critério adotado não for bem consistente, o resultado de custos ficará por certo deficiente para atender aos fins a que se propões. Nesse sentido, o gestor do custeio por absorção tem um desafio no momento de definir qual a base será utilizada para o rateio em execução.

A seguir será exposto e demonstrado o sistema de custeio por absorção com departamentalização.

Através da análise da figura 3, é possível verificar as seis etapas que o custeio por absorção com departamentalização.

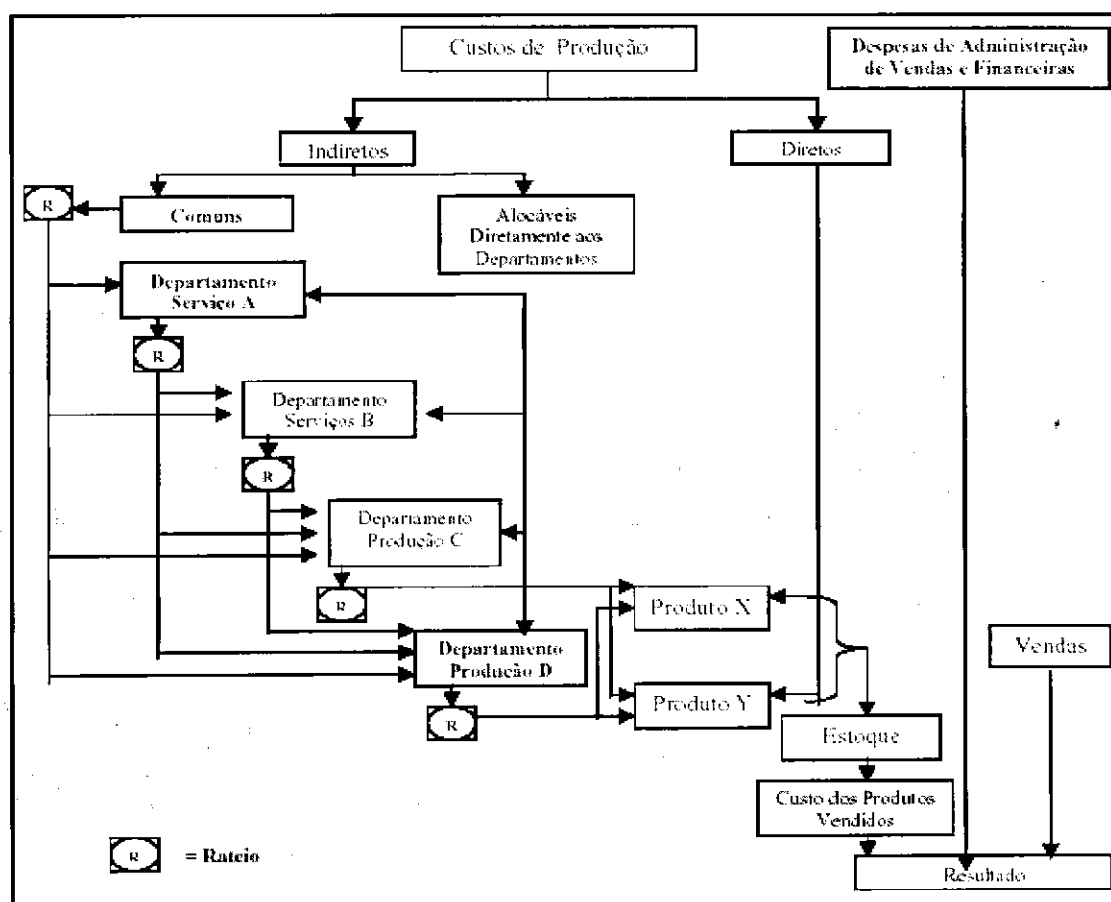


Figura 3: Esquema de Custeio por absorção com departamentalização
Fonte: Martins (2003, p.74)

Segundo Martins (2003, p.74), as seis etapas de o custeio com departamentalização podem ser divididas por;

- Separação entre custos e despesas;
- Exposição de custos diretos ao produto;
- Introdução dos custos indiretos aos departamentos;
- Escolha do seguimento de rateio dos custos acumulados nos departamentos de serviços;
- Divisão aos demais departamentos;
- Prerrogativa dos custos indiretos dos departamentos de produção aos produtos de acordo com modelo escolhido.

Feitas essas análises, faz-se mister acrescentar a citação de Wernk (2005, p.19) que “designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixo ou variável, direto ou indireto aos produtos fabricados em um período.”

Seguindo as idéias expostas o custeio por absorção é um método de obtenção de custos no qual são inseridos todos os custos de materiais, fabricação, além dos custos variáveis e fixos e custos diretos à produção. Portanto, seria resumidamente a adequação dos custos, tanto diretos como indiretos, desde aos produtos até as despesas operacionais e de vendas, como resultado para um determinado período.

5.2 Custeio Variável

Crepaldi (2004, p. 117) ensina que “Custeio variável é um tipo de custeamento que consiste em considerar como custo de produção do período apenas os custos variáveis incorridos.” Assim, é possível entender que são apenas os custos variáveis separados para os produtos, retirando os custos fixos e elencando-os para o resultado como despesas do período.

Quanto aos custos fixos, Megliorini (2001, p.137) analisa que “enquanto no custeio por absorção eles são rateados aos produtos, no custeio variável, são tratados como custos do período, indo diretamente para o resultado igualmente às despesas”.

Desse modo, os defeitos que ocorrem no rateio feito no sistema de custeio por absorção, são minimizados no custeio variável, já que neste é feito o rateio dos custos fixos para os

produtos ou serviços. Seguindo Megliorini (2001, p.137) “este método permite aos administradores utilizar os custos como ferramenta auxiliar na tomada de decisões”.

Isto porque, ao colocar os custos indiretos diretamente para resultado, retirando-os dos custos unitários de cada produto ou serviço, acaba mostrando o quanto cada produto ou serviço participa no resultado final, conseguindo, assim, conhecer de forma individual o resultado de cada produto sobre o total.

Então, entende-se que o sistema de custeio variável é uma ferramenta de grande utilidade para os gestores, pois, através de suas informações ajuda na tomada de decisão, oferecendo possibilidades objetivas de análise comportamental dos custos, a decisão a ser tomada em relação ao preço de vendas em diversas situações bem como a rentabilidade do produto para a empresa, assim como o aperfeiçoamento do planejamento e controle.

Leone (2008) aponta algumas vantagens e desvantagens do custeio variável:

Quadro 2: Vantagens e desvantagens do sistema de custeio variável

VANTAGENS DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL	DESvantagens DO SISTEMA DE CUSTEIO VARIÁVEL
<p>Segundo Leone apud Moura (2005, p. 132)</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ O custeamento variável apresenta de imediato a margem de contribuição; ❖ Os custos periódicos não se “escondem” nos estoques de produtos fabricados e em andamento, fazendo com que as figuras de lucro sejam ilusórias; ❖ É facilmente acoplado aos demais sistemas de custos; ❖ Como produto paralelo que se destaca no emprego de custeio variável então os orçamentos flexíveis. 	<p>Segundo Leone apud Moura (2005, p. 134)</p> <ul style="list-style-type: none"> ❖ As informações do custeio variável são bem aplicadas em problemas cujas soluções são de curto alcance no tempo. Para obter soluções de longo prazo, normalmente as informações do custeio variável não são recomendadas; ❖ O trabalho de análise das despesas e custos em fixos e variáveis é dispendioso e demorado. Sempre deverão ser feito estudo de custo X benefício; ❖ Os resultados do custeio variável não são aceitos para a preparação de demonstrações contábeis de uso externo.

Fonte: Adaptada de Moura (2005, p.132-134)

Seguindo o entendimento destes autores, é possível indicar que os custos indiretos são emitidos como despesas do período, enquanto que no custeio variável são destinados aos produtos somente os custos diretos.

Outras desvantagens desse sistema refletem no fato de não se sujeitarem aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e também porque o custeio variável por ser mais aprimorado, sua utilização nas empresas torna-se mais difícil.

5.3 Custeio ABC

O sistema de custeio baseado em atividades (ABC – *Activity Based Costing*) pode ser considerado como uma evolução dos sistemas anteriormente analisados. Martins (2003, p. 87) afirma que o Custeio Baseado em Atividades “é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”.

O ponto fundamento do custeio ABC seria fazer um rastreamento para identificar, objetivamente, de onde vem o custo, para poder atribuir-lhe o valor. A idéia básica é atribuir primeiramente os custos às atividades e posteriormente atribuir custos das atividades aos produtos. Sendo assim, primeiramente faz-se o rastreamento dos custos que cada atividade causou, atribuindo-lhes estes custos, e posteriormente verificam-se como os portadores finais de custos consumiram serviços das atividades, atribuindo-lhes os custos definidos.

Segundo Martins (2003, p.96) para atribuir custos às atividades e aos produtos utilizam-se de direcionadores. Já Nakagawa (2007, p.42), conceitua atividade “como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos”. Assim para o estudo do método ABC deve-se ponderar sobre as atividades envolvidas em cada processo de produção, seja de uma mercadoria ou um serviço.

Um ponto forte do sistema de custeio ABC são as informações gerenciais que fornece, ajudando nas atividades dos gestores e não se limitando ao valor dos estoques, permitindo que haja um controle e aprimoramento dos procedimentos internos da empresa.

O custeio baseado em atividades vem sendo implementado por um numero cada vez maior de empresas de todo mundo. Pois, muitas organizações estão procurando aperfeiçoar seus sistemas de custo e estão dando atenção ao Custeio Baseado em Atividades. O que diferencia o ABC é que ele focaliza as atividades como sendo os principais objetos de custo.

Kaplan (1998, p. 15) aponta que:

Os sistemas de custeio baseado na atividade (sistema ABC) surgiram em meados da década de 80, com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços, clientes e canais específicos. Os sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividade e processo e depois a produtos, serviços e clientes. Os sistemas

proporcionaram aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.

Os custos destas atividades são, então, apropriados a outros objetos de custos tais como produtos, serviços ou clientes. Na gestão do projeto de implementação do ABC, geralmente a equipe de trabalho é organizada da seguinte maneira. Veja a figura 4.

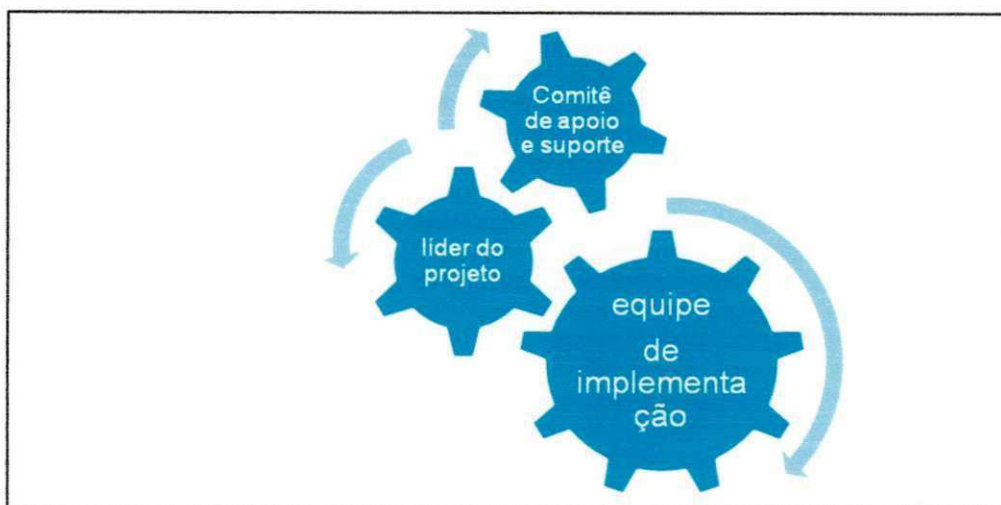


Figura 4: Equipe de trabalho de um projeto ABC
Fonte: Nakagawa (2007, p. 53).

Assim, o custeio baseado em atividades (ABC – Activity Based Costing) torna-se um enfoque para aprimorar um sistema de custeio. Ele se concentra nas atividades como se fossem os principais objetos de custos. Uma atividade é um evento, tarefa ou unidade de trabalho com um determinado propósito. O ABC utiliza o custo dessas atividades como base para distribuir custos para outros objetos de custo já supracitados.

O ABC, por ser também um sistema de gestão de custos, pode ser implantado com maior ou menor grau de detalhamento, dependendo das necessidades de informações gerenciais para o gestor, o que está intimamente ligado ao ramo de atividade e porte da empresa.

Como prática de gestão, além de ser uma atividade da contabilidade, o ABC favorece o gestor a associar melhor os seus custos organizacionais às atividades realizadas no dia a dia da organização, podendo favorecer o processo de tomada de decisão organizacional e o melhor gerenciamento financeiro, produtivo e até mesmo de materiais da organização. Favorece também um planejamento das ações a longo prazo, minimizando os custos organizacionais e permitindo maiores investimentos em expansão, adoção de novas tecnologias e conquistas de novos mercados.

Dessa forma, para melhor entendimento apresentam-se as vantagens e desvantagens da aplicação do método de custeio ABC (cf figura 5 a seguir) :

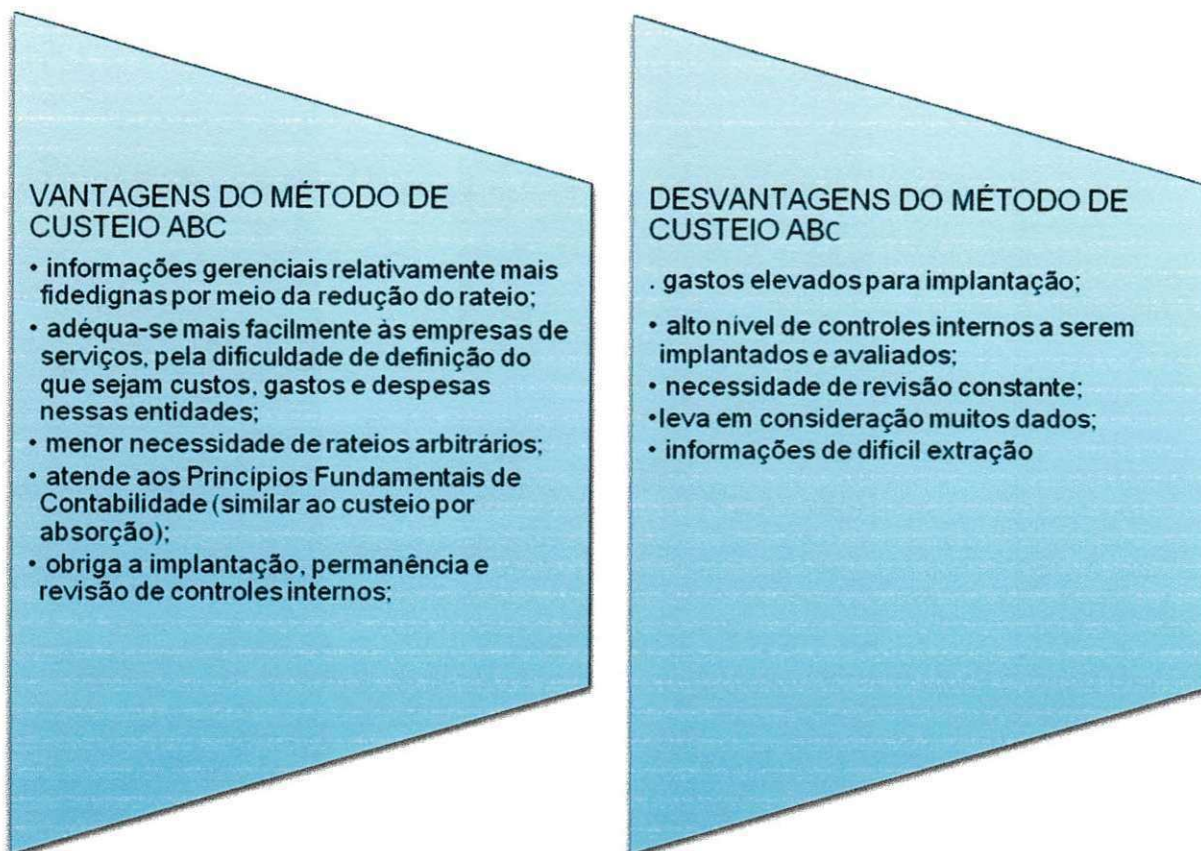


Figura 5: vantagens e desvantagens do sistema de custeio ABC
Fonte: Nakagawa (2007, 59-62)

Contudo, ao analisar o método de custeio por ABC, observa-se que uma das suas principais contribuições consiste na busca de solução de problemas para muitas empresas, pois sua implementação faz a empresa ter que realizar investimentos para a sua adoção, porém, incorporar tal método permite a organização alcançar melhores desempenhos tanto em termos de gestão interna, quanto de desempenho organizacional.

6 SISTEMAS DE CUSTEAMENTO

Nas doutrinas que abordam o tema Contabilidade de Custos é típico apresentar dois básicos sistemas de custeamento: O custeamento por Processo e o custeamento por Ordem de produção.

Através da análise das particularidades e características desses sistemas, é possível verificar qual melhor se adapta as necessidades da forma de produção das empresas.

6.1 Custo por ordem de produção

Conforme Leone (2000, p.192), custo por ordem de produção é o sistema de custos no qual cada elemento de custo é acumulado separadamente segundo ordens específicas de fabricação, emitidas pela área industrial, de serviços ou comercial.

Dessa forma, Santos (2005, p.99) enfatiza as principais características deste sistema de custeamento:

- Nenhum serviço é iniciado sem que seja devidamente autorizado por meio de ordem de produção com um código correspondente;
- Identificação da ordem específica de produção por ordem e por cliente;
- A produção não é padronizada;
- O sistema exige maior trabalho burocrático para o registro e controle das unidades produzidas;
- Não se mantêm estoques regulares;
- A produção não é contínua, pois não existe um fluxo lógico de operações;
- Os custos apurados por ordem são mais precisos, se comparados ao sistema de produção por processo, pelo fato de serem levantados individualmente por ordem de serviço;

- Os produtos ou serviços são executados de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente;
- Possibilidade a análise da lucratividade dos produtos por ordem de produção concluída e entregue ao cliente etc.

De acordo com Berti (2006, p.28-29) “o sistema de custeamento por ordem de produção apresenta algumas vantagens e desvantagens”, as quais são listadas a seguir:

- Uma das vantagens do sistema refere-se à compra de insumos para a produção, visto que, compra-se somente o volume necessário para produzir aquela ordem, pois antes de a empresa concluir a venda o departamento de produção elabora o orçamento dos fatores de produção para passar o preço ao cliente já que, na maioria das vezes utilizam este sistema as empresas que trabalham sob encomenda;
- O volume menor de recursos necessários para capital de giro, já que, a empresa não precisa manter estoques de fatores para a produção nem de produtos acabados para a venda, já que a produção só ocorre quando a venda foi concretizada;
- Outra vantagem do sistema refere-se ao maior nível de controle dos gastos, empregados na produção, devido a ser controlada cada ordem desde o início ao término da produção;
- Na era da informação, onde as indústrias precisam ser competitivas, o sistema de produção por ordem obriga a empresa a contar com equipamentos que possibilitem a produção de produtos diversificados, com isso, pode empregar a customização e ser competitiva ao conquistar vantagem competitiva;
- O processo produtivo exige uma maior integração entre a equipe de planejamento e a equipe de produção, fator positivo para o relacionamento e a convivência dos funcionários, já que para o bom desempenho da instituição a equipe precisa trabalhar com o espírito sistêmico, e esse fato leva a isso;
- A empresa que utiliza esse sistema reduz a necessidade de investimento fixos na estrutura física para armazenamento, pois pode utilizar a filosofia de produção JIT, *Just- in-time* e ECR – *efficient consumer response*;

- A utilização do sistema de custeamento por ordem possibilita a redução de capital investido em estoques, já que estamos na era da informação e as empresas quando conectadas possibilitam um processo de compras constantes a qualquer hora e dia, facilitando à empresa a trabalhar com estoque menor, já que a reposição é constante.

Como desvantagens, Berti (2006, p.28-29) considera que:

- Só é possível conhecer o real custo de produção após a conclusão da ordem de produção por serviço, pois é nesse momento que se somam os gastos da ordem que se conhece como gasto total;
- O custo para o controle é muito maior devido à necessidade de se utilizar controles para cada ordem e conseqüentemente um dispêndio maior de pessoas e recursos financeiros para controle;
- A empresa precisa contar com equipe de planejamento eficiente para elaborar antes do fechamento da venda ao cliente e com isso, empregar maiores recursos na formação e manutenção da equipe técnica de planejamento;
- A indústria precisa contar com uma equipe de manutenção e preparo dos equipamentos para produção melhor qualificada, pois a cada início de produção de ordem diferente, é necessário preparar as máquinas para essa produção, já que a modelagem dos produtos é diferente;
- Quando a empresa utiliza o processo orçamentário global torna-se difícil o processo, visto que, na maioria dos casos os produtos não são similares e tornam-se mais difícil elaborar o orçamento de custo de produção.

Seguindo as idéias expostas o processo de produção por ordem é um sistema que trabalha de forma descontinuada, basicamente, atendendo a encomendas, sua estrutura tem uma faixa limitada de adaptações para tipos diferentes de produtos, mas pode conter número grande de variações em suas especificações. Como todo sistema de custeamento, possui vantagens e desvantagens que pode favorecer uma organização ao adotá-lo.

6.2 Custos por processo

Conforme Dutra (1995, p. 119), o sistema de apuração de custos por processo é utilizado nas empresas de produção contínua ou em linha de produção, ou seja, produção de unidade padronizadas, que recebem, cada uma, quantidades equivalentes de material, mão-de-obra e custos indiretos, resultando em unidades idênticas produzidas em massa.

De acordo com Santos (2005, p. 97), as principais características da produção por processo são:

- Os produtos são padronizados;
- A produção é contínua, isto é, existe um fluxo lógico de operações;
- O custo unitário médio é determinado pela divisão do custo total pelas unidades produzidas;
- Os custos são registrados por departamentos ou por fases de fabricação;
- Exige-se menor esforço burocrático em comparação à produção por ordem, para cada controle e apuração dos custos de cada unidade produzida;
- Os clientes sujeitam-se aos produtos que existem no mercado;
- Apontamentos simplificados de mão-de-obra em cada departamento, em razão de cada área contar com seu pessoal fixo etc.

Das características elencadas acima, é possível verificar que como qualquer procedimento, o sistema de custeamento por processo apresenta vantagens e desvantagens.

Devido sua produção ser de forma contínua e a linha de seus produtos serem padronizados, faz com que seus gastos sejam reduzidos com matéria-prima, com mão-de-obra, pois não há especificações, o que acaba por diminuir consideravelmente os custos de produção. O fluxo do seu processo produtivo visa obter continuidade e maior rendimento na produção.

Entretanto, também é possível constatar como desvantagem o fato do sistema de custeamento por processo sujeitar os clientes sempre a produtos padrões, não elaborando

os mesmo de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente, acabando por não obter diferencial diante das demais empresas, perdendo no quesito competitividade.

7 ESTUDO DE CASO: EMPRESA DE SABÃO NA CIDADE DE PAULISTA-PB

7.1 Caracterização da empresa

A empresa utilizada neste estudo trata-se de empresa industrial de pequeno porte do ramo de fabricação de sabão, localizada na cidade de Paulista, Estado da Paraíba.

Ela destaca-se na região devido à organização e modernização no seu sistema de produção, como também pela segurança e pela observância das determinações dos órgãos fiscalizadores, a exemplo da vigilância sanitária, IBAMA, SUDEMA, entre outros.

A escolha desta empresa deu-se a partir da conveniência, fato que denota a disponibilidade e acessibilidade tanto nas instalações da indústria, como também, aos funcionários e aos dados solicitados para elucidar este trabalho.

7.2 Processo de Produção

A empresa tomada como base para este estudo realiza a produção de sabão em barra e comercializa seus produtos no Estado da Paraíba e Rio Grande do Norte. Atualmente encontra-se em expansão, buscando novos mercados que possam consumir seus produtos, e neste momento o foco de mercado está voltado para o Estado de Pernambuco. Tal escolha de mercado deve-se em primeiro lugar ao fato do posicionamento geográfico do Estado facilitar o acesso e desenvolvimento da cadeia de escoamento da produção, bem como proporciona um custo próximo daquilo vislumbrado nos dias atuais com o fornecimento no mercado do Rio Grande do Norte. A comercialização/distribuição dos produtos é feita através de uma frota própria de caminhões, o que proporciona um maior controle, em especial quanto a padronização dos procedimentos.

No dia 04 de novembro de 2009, foi feita uma visita técnica a fim de coletar os dados necessários a pesquisa, nesta foi liberado o registro de imagens as quais serão apresentadas abaixo.

O Processo de fabricação do sabão era muito artesanal, após seu preparo ele passava sete dias nos tanques até esfriar para depois ser cortado. Atualmente com o advento da automação industrial, verifica-se as mudanças nas chamadas saboarias, com vistas a proporcionar cada vez menos pessoas participando do processo em si, visto que, é um processo no qual o contato com substâncias químicas poderá acarretar problemas de saúde, gerando um custo ou até mesmo desastres ambientais e trabalhistas.



Figura 6 – Início da Produção
Fonte: Empresa pesquisada 2009

O processo de produção do sabão se inicia no setor apresentado na figura 6, neste momento é onde se adiciona a soda cáustica com água, pois ela é recebida numa concentração destoante da que o processo requisita. As duas primeiras matérias-primas são misturadas em um tanque, até chegar ao ponto ideal para fase posterior. Logo após, a mistura seguirá por tubulações de ferro que a levarão a um segundo momento de preparação.

Neste segundo momento são adicionados outros insumos, bem como alguns produtos que não passaram no controle de qualidade. Segundo dados da pesquisa, até uma pequena quantidade de produto que ficou fora de forma ou que por algum outro motivo não poderá seguir o processo, pode ser adicionada a etapa anterior a embalagem, esta é descrita pela figura 9, onde acontece o resfriamento, acima da chamada quantidade mínima o produto tem que voltar ao início visando não influenciar negativamente na qualidade do produto final.



Figura 7 – Processo de mistura para fabricação do Sabão
Fonte: Empresa pesquisada 2009

Na figura 7 é possível verificar o reservatório aonde é feita a mesclagem dos produtos químicos que aquecidos por vapor vindo de uma caldeira abastecida por lenha, são transformados em sabão liquido. Daí, novamente, por tubos de ferro, o sabão em forma liquida será encaminhado para o setor de separação de resíduos.



Figura 8 – Processo de separação dos resíduos
Fonte: Empresa pesquisada 2009

Na figura 8 o sabão em forma líquida é armazenado em tanques em que é feita uma triagem para retirar os resíduos do processo. A partir de então, o sabão seguirá pelo processo de resfriamento.



Figura 9 – Processo de resfriamento
Fonte: Empresa pesquisada 2009

O equipamento mostrado na figura 9 permite o resfriamento do sabão líquido, já o transformando em sólido. O sabão também já sai em forma de barra, que posteriormente será cortado.



Figura 10 – Processo de corte das barras de sabão
Fonte: Empresa pesquisada 2009

Através da máquina apresentada na figura 10, o sabão em barra é cortado automaticamente em diversos tamanhos adequados para a venda.



Figura 11 – Processo de embalagem
Fonte: Empresa pesquisada 2009

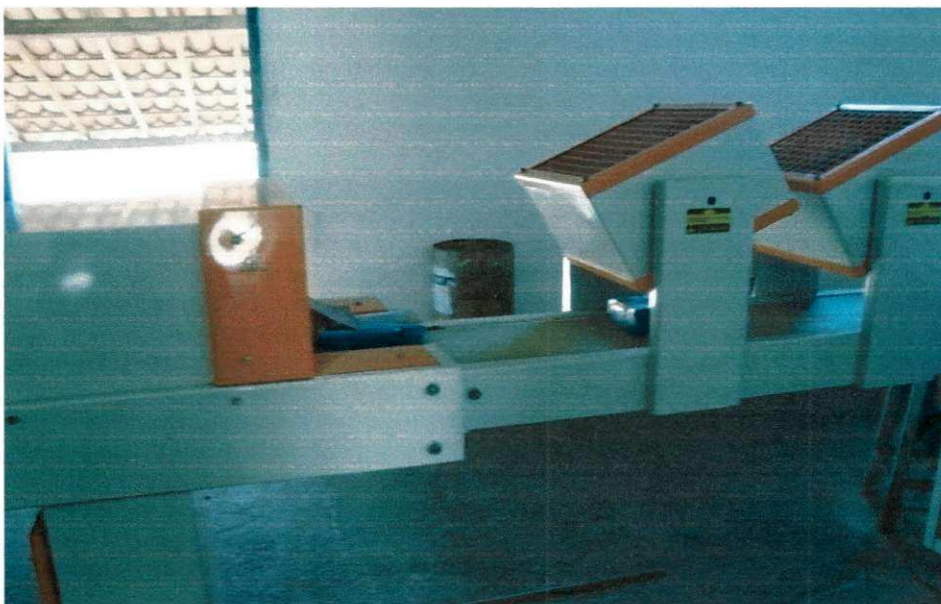


Figura 12 – Aderência da embalagem
Fonte: Empresa pesquisada 2009

Dando continuidade a produção, a fase representada na figura 11 e na figura 12 retrata o processo de embalagem que é feito através de modernas máquinas, e não mais manualmente. Em seguida o produto já embalado segue para uma máquina de aquecimento no qual permite a perfeita aderência da embalagem ao produto.



Figura 13 – Processo de rotulagem
Fonte: Empresa pesquisada 2009



Figura 14 – Setor de Expedição
Fonte: Empresa pesquisada 2009

Praticamente no final da linha de produção, como mostra a figura 13 e a figura 14, o sabão depois de embalado, é colocado em caixas, seguindo para o estoque e depois para distribuição.

Tal descrição do processo produtivo da empresa estudada demonstra que trata-se de um empreendimento de pequeno porte, que iniciou as suas atividades de forma artesanal mas que com a expansão dos seus negócios passou a incorporar novas tecnologias e abordagens mais técnicas de produção, menos artesanais.

Percebeu-se no decorrer da pesquisa que a empresa em questão usa o tipo de produção contínua, que segundo Slack (1999) abrange sistemas produtivos que não possuem muita variedade de itens a serem processados, porém, possuem grande quantidade a ser produzida e poucos períodos de paradas de produção.

O lay-out da empresa é simples, do tipo funcional, agrupando todas as atividades comuns em uma única área, o que favorece a boa utilização dos equipamentos e a supervisão especializada da atividade desenvolvida.

As etapas de embalagem e armazenamento do produto fabricado foram sendo aperfeiçoadas com a exigência do mercado, tendo em vista o crescimento da empresa para outros Estados da região nordeste e a crescente demanda pelo produto. Os ambientes são adequados para a armazenagem, bem iluminados e sendo organizados por tipo de produto fabricado.

7.3 Produtos Fabricados

A indústria de sabão fabrica os seguintes produtos:

- Sabão em barra nas cores azul, verde e amarelo com 200g
- Sabão em barras nas cores azul, verde e amarelo com 500g
- Sabão em barras nas cores azul, verde e amarelo com 1kg

7.4 Apresentação da entrevista

A proposta da pesquisa é analisar qual sistema de custeio é utilizado em uma empresa de Sabão na cidade de Paulista-PB na apuração dos custos dos produtos fabricados. Para isso, foi executada uma pesquisa de campo no mês de novembro de 2009 na empresa escolhida localizada no município de Paulista-PB, tendo como objetivos avaliar a forma de gestão da empresa e sua eficiência que, por sua vez, fez-se necessário aplicar uma entrevista junto à gerência da empresa para obter as informações necessárias.

A seguir, serão expostos os principais pontos tratados na entrevista, além da análise necessária.

7.4.1 Sistema de Custeio

De acordo com a gerência da empresa, a mesma não utiliza nenhum sistema de custeio. Portanto, ela ainda não consegue separar seus custos das despesas, da forma com que preceitua a literatura, o que acaba dificultando a obtenção de informações capazes de auxiliar na tomada de decisões de investimento, crescimento e financiamento da empresa, bem como no processo de aferição do desempenho empresarial, no que tange ao lucro.

Segundo informações da empresa, ela já sente a necessidade de verificar tal deficiência, deste modo, os gestores da empresa decidiram contratar uma consultoria para buscar um sistema de gestão e contábil que permita um melhor conhecimento dos resultados da empresa e, também, possa orientar os gestores da empresa neste aspecto, bem como auxiliar num processo de conhecimento organizacional, migrando de uma estrutura informal para uma estrutura formal, proporcionando uma estrutura de controle.

Ao analisar-se as respostas da empresa, verifica-se a utilização de um sistema informal baseado no uso de planilhas eletrônicas, nas quais, o proprietário analisa o comportamento dos custos dos insumos, traçando assim a orientação geral a cerca das metas de vendas, bem como de seus preços. Ele utiliza ainda sua experiência e "*know how*" sendo algo que nos dias atuais produz resultados dentro do esperado, fato que é referenciado pela afirmação do líder de produção, quando menciona que o desperdício é "zero", pois aquilo que por ventura não está em conformidade com o padrão de qualidade é devolvido ao processo na sua etapa inicial.

7.4.2 Processo produtivo

A fábrica de sabão tomada para análise atualmente dispõe de modernas máquinas para cada etapa de produção, encontrando-se aproximadamente 90% automatizada. Para a apuração dos custos de fabricação no processo produtivo a empresa utiliza-se de planilhas do programa Excel, como também, baseia-se pelos preços dos produtos no mercado.

Devido sua produção ser de forma contínua e a linha de seus produtos serem padronizados, faz com que seus gastos sejam reduzidos com matéria-prima, com mão-de-obra, pois não há especificações, o que acaba por diminuir consideravelmente os custos de produção. O fluxo do seu processo produtivo visa obter continuidade e maior rendimento na produção.

Entretanto, também é possível constatar como desvantagem o fato do sistema de custeamento por processo sujeitar os clientes sempre a produtos padrões, não elaborando os mesmo de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente, acabando por não obter diferencial diante das demais empresas, perdendo no quesito competitividade.

Apesar de uma das desvantagens do processo contínuo ser o grande volume de estoque, a empresa em análise evita esse problema produzindo apenas uma quantidade de produtos baseada em suas estimativas de vendas.

Um ponto de extrema importância é que a empresa só tem condições de apurar o custo dos seus produtos até certo ponto do processo, pois a mesma não registra a quantidade de produto por unidade em cada período, mas sim por lote, deixando a desejar com relação à apuração do custo unitário de fabricação em cada etapa, ou seja, ela não consegue apurar seus custos de produção fase a fase desde o início até o final do processo

Quanto à linha de produção, os funcionários são divididos para uma específica função dentro da linha de produção e a divisão das funções na empresa é feita por departamento, e cada um destes tem um responsável para fazer o controle. Os responsáveis são escolhidos entre os próprios funcionários, tomando posse aqueles que mais se destacam para a função. Então, é possível verificar que um único funcionário não tem acesso, no mesmo produto, desde a primeira etapa até o final do processo produtivo.

A empresa também oferece treinamentos para a qualificação dos seus funcionários, sendo ofertado para qualificar e ajudar os funcionários no trabalho. As reuniões, feitas pelos próprios gestores da empresa, é um exemplo de como estes incentivam os trabalhadores, expõe melhores formas de trabalhar e também fixam a questão da organização dentro da empresa.

7.4.3 Gerenciamento

Segundo informações da gerência, a empresa está na fase de implementação de gerenciamento, por isso houve a contratação de um consultor para suprir essa falta que a empresa possui de profissionais qualificados.

Já em relação às metas da empresa, a gerência baseia-se nas vendas fixas de que dispõe e, também, de acordo com a necessidade do mercado consumidor. Constata-se, também, que essas metas fixas, proporcionam à empresa segurança nas vendas e evita o estoque de grande quantidade de produtos.

A empresa realiza pesquisas de mercado para verificar se os produtos estão sendo bem aceitos pelos seus consumidores, entrando em contato com seus fornecedores, por telefone, na busca de fazer um monitoramento de aumento ou queda na venda dos produtos, como também na aceitação dos mesmos pelos consumidores finais.

Quanto à visão dos gestores da empresa diante da concorrência, a empresa não tem uma postura agressiva em relação à sua concorrência. Ela busca se diferenciar e conquistar o cliente através de promoções, inovações nos produtos e mantendo sempre a qualidade, além de investimentos no marketing da empresa, patrocinando eventos, entre outras idéias.

De acordo com os gestores da empresa, existem reuniões mensais de planejamento para analisar o que se pode melhorar ainda mais em seu processo produtivo e não apenas com os gestores, mas também com funcionários e com vendedores ligados à empresa.

Outro ponto importante que faz-se necessário citar é a autonomia do gerente da empresa na tomada das decisões, que é de 90%, aplicando-se aos problemas mais comuns da empresa, e claro, aos que seja possível resolver sem haver grandes mudanças. Já quanto a decisões de grande magnitude, é necessário consultar o empresário dono da empresa, porque sai dele a autorização para os atos da gerência nestes casos.

8 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a obtenção dos resultados, reputou-se a apuração dos custos até o instante em que o sistema processa a matéria-prima pelo montante total dos produtos fabricados, já que a empresa não registra a quantidade em unidade por fase do processo produtivo, mas sim de uma forma geral, ao final do processo de produção.

Tomando como base o sistema de custeio variável, serão expostas informações da empresa de sabão utilizada para o estudo nos anos de 2006, 2007 e 2008, onde serão analisados os variados dados do custeio fixo e custeio variável.

Tabela 1: Distribuição dos custos de produção

	2006	Análise Vertical	2007	Análise Vertical	2008	Análise Vertical
Receita Operacional Bruta	1.010.255,50	100%	1.164.988,66	100%	1.186.817,90	100%
(-) impostos federais	(63.996,19)	6,33%	(88.623,19)	7,61%	(110.996,97)	9,35%
(-) impostos estaduais	(24.549,57)	2,43%	(29.541,07)	2,54%	(24.365,20)	2,05%
Receita Operacional Líquida	921.709,74	91,24%	1.046.824,40	89,86%	1.051.455,73	88,59%
Matéria-prima	(597.906,06)	59,18%	(621.366,95)	53,34%	(654.740,60)	55,17%
Energia e Água	(57.724,94)	5,71%	(61.525,50)	5,28%	(61.981,82)	5,22%
Fretes	(51.549,00)	5,10%	(49.884,35)	4,28%	(56.131,98)	4,73%
Resultado Bruto	214.529,74	21,24%	314.047,60	26,96%	278.601,33	23,47%
Comissões	(11.520,00)	1,14%	(8.364,28)	0,72%	(8.345,62)	0,70%
Margem de Contribuição Total	203.009,74	20,09%	305.683,32	26,24%	270.255,71	22,77%
Índice de Margem de Contribuição Total	20,09%		26,24%		22,77%	

Fonte: Elaboração própria da pesquisa em estudo 2009.

Como a empresa não utiliza nenhum sistema de custeio tradicional, sendo seu sistema é basicamente informal, a mesma não documenta a quantidade em unidade de produto em determinado período de tempo, nem muito menos faz a separação dos custos. Por isso, para fazer o estudo da tabela 2 foram tomados como base os valores da produção da

empresa os quais se alteram em função do volume de produção da mesma, seguindo como referência, então, o custeio variável.

Então, o que o custeio variável permitiu de auxílio para a análise foi verificar os custos da empresa através de suas vendas, já que quanto maior as vendas, liberando o estoque, menor seria o custo e maior o lucro da empresa.

Tabela 2: Apresentação da receita operacional bruta do produto por kilo

	2006	2007	2008
Receita Operacional Bruta	1.010.255,50	1.164.988,66	1.186.817,90
Preço de venda Unitário (R\$)	3,76	3,33	3,29
Quantidade (kg)	268.826	349.809	360.787
Custo (kg)	3,00	2,46	2,54
Margem de Contribuição Individual	0,76	0,87	0,75

Fonte: Elaboração própria da pesquisa em estudo 2009

Com as informações da tabela 3, é possível visualizar que a empresa aumentou a quantidade de produtos fabricados no decorrer dos três anos analisados, destacando que apesar desse aumento de produção a empresa conseguiu diminuir seus custos de produção e conseqüentemente, seu preço de venda, salientando que pesar de a empresa diminuir seus preços de venda, ela conseguiu aumentar significativamente sua receita operacional, já que houve o aumento das vendas dos produtos.

De acordo com os dados que foram coletados junto ao Banco do Nordeste do Brasil S/A com autorização da empresa, não foi possível fazer alguns cálculos que poderão embasar melhor as considerações, visto que eles apresentam alguns valores condensados.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de grande competitividade, o estudo e as informações sobre custos tornaram-se importantes ferramentas de auxílio dentro das empresas, ensejando com isso uma constante evolução nos métodos de custeio, para que cada vez mais eles pudessem se adequar as novas dificuldades e exigências das empresas, fornecendo os subsídios necessários em cada caso concreto, assim sendo possível entender que cada entidade deve escolher o sistema de custeio que melhor possa auxiliar seus gestores e que melhor se encaixe nos processos, atividades, na realidade e dos objetivos a serem conquistados pela empresa.

Este estudo optou por dar enfoque aos sistemas tradicionais de custeio. Estes permitem que as empresas apurem os valores de custos dos produtos, dos bens e, também, dos serviços.

De acordo com os dados coletados, evidenciou-se através dos resultados que a empresa não classifica os custos de acordo com os critérios de custeio tradicionais, pois não existe nela uma separação entre os custos e as despesas, observando-se o uso de um sistema informal, baseado no uso de planilhas eletrônicas, nas quais, o proprietário analisa o comportamento dos custos dos insumos, traçando assim a orientação geral a cerca das metas de vendas, bem como de seus preços. Ele utiliza o seu conhecimento e sua experiência como diferenciais para a gestão do seu negócio, sendo esta uma atitude que no momento tem favorecido o crescimento da empresa, fato este que é referenciado pela afirmação do líder de produção, quando menciona que o desperdício é "zero", pois aquilo que por ventura não está em conformidade com o padrão de qualidade é devolvido ao processo na sua etapa inicial. Porém, percebe-se que os métodos de gestão utilizados podem não ser suficientes para a empresa no futuro, uma vez que foi necessário fazer a separação dos custos e despesas através das informações fornecidas na pesquisa sem nenhuma estrutura linear.

Ainda constatou-se que a empresa em foco só consegue identificar o custo de seus produtos até certo ponto do processo, já que a mesma não registra a quantidade de produto por unidade em cada período, mas sim por lote, deixando a desejar com relação à apuração do custo unitário de fabricação em cada etapa. Percebe-se que a empresa não consegue apurar seus custos de produção em todas as fases do processo produtivo.

Devido sua produção ser de forma contínua e a linha de seus produtos serem padronizados, os gastos produtivos são controláveis em relação à matéria-prima, mão-de-obra, pois não há especificações, o que acaba por diminuir consideravelmente os custos de produção. O fluxo do seu processo produtivo visa obter continuidade e maior rendimento na produção.

Entretanto, um aspecto que precisa ser aperfeiçoado na empresa estudada consiste no fato do sistema de custeamento por processo sujeitar os clientes sempre a produtos padrões, não elaborando os mesmos de acordo com as exigências ou projetos de cada cliente, acabando por não obter diferencial diante das demais empresas, perdendo no quesito competitividade.

Os fatos apresentados caracteriza a empresa em questão como um empreendimento de pequeno porte, com pouca experiência em gestão, que faz uso dos aprendizados diários para conduzir os seus negócios, porém, ainda de forma pouco técnica e sem muitos aparatos de avaliação e controle produtivos. No entanto, o seu demonstrativo de resultados do exercício dos anos de 2006 a 2008 (anexo 3) apresenta que houve variações decrescentes nos últimos dois anos, e tais reduções no resultado líquido do exercício aponta para aperfeiçoamento nas práticas de controle de custos operacionais da empresa estudada.

Nesse sentido, para que a empresa estudada possa ter projeções de crescimento e aperfeiçoamento do seu processo produtivo, este trabalho sugere as seguintes estratégias de ação para o seu crescimento no mercado:

- Contratação de uma consultoria para buscar um sistema gerencial e contábil que permita um melhor conhecimento dos resultados da empresa e, também, possa orientar os gestores da empresa nos processos de tomada de decisão. Investimento em treinamento e qualificação dos funcionários;
- Desenvolvimento de pesquisas de mercado, para conhecer tanto o mercado concorrente quanto o perfil do mercado consumidor;
- Aperfeiçoamento das práticas de gestão da produção, com utilização de mecanismos de avaliação e controle de estoques;
- Interação com instituições como o Banco do Nordeste, SEBRAE, que fornecem orientações para micro e pequenas empresas.

- Adoção de um controle inicial de sistematização dos custos fixos, diretos, indiretos e variáveis, para poder ter um maior controle das demandas financeiras existentes no negócio.

REFERÊNCIAS

ALVES, Jarzan Mageski: **Informação Contábil e Tomada de Decisão: Um Levantamento junto aos micros e pequenos empresários associados a CDL no município de Afonso Cláudios/ES.** In: Simpozio Fucape de produção científica, 2, 2004 vitória. ANAIS. Vitória: fucape, 2004 .1CD-ROM, Revista do conselho de contabilidade, Ano XXXVII, nº 171, Maio/Julho 2008, p. 57-67.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **A cabeça do brasileiro.** Rio de Janeiro: Record, 2007.

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade Gerencial.** 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2000

BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos.** 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BEUREN, IISE Maria et al. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade-teoria e prática. 3ª ed. Editora Atlas:2006.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL, Decreto nº 1.598/77 de 26 de dezembro de 1977. **Altera a legislação do Imposto sobre Renda.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto 1.598](http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto1.598). Acesso em 01/09/2009.

BRASIL, Decreto nº 3000.99 de 26 de março de 1999. **Regulamentada a tributação, fiscalização arrecadação e administração do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto 3000](http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Decreto3000). Acesso em 01/09/2009.

BRASIL, Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre a Sociedade por Ações.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVL/Leis/6.404>. Acesso em 01/09/2009.

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

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de Custos e Formação de Preços.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BUFO, Renato Tezotto. **Análise do sistema de informação de custos de uma empresa do setor alimentício da cidade de Tietê-SP. Monografia curso de ciências contábeis da UNIMEP,** ano 2003. <http://unimep.br/nespss/monografias.2003.html>.

CAVALCANTE, Carmem Haab Lutte; WANDSCHEER Marcio. **Decisão entre Produção Própria e Terceirização: o caso do refeitório de um frigorífico do extremo oeste de Santa Catarina.** Revista de contabilidade, Ano XXXVII, nº 171, Maio/Junho 2008.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial , teoria e prática.** São Paulo, Atlas 2004.

DUTRA, René Gomes. **Custos Uma Abordagem Prática.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FAGUNDES, J. A. **Polígrafos contabilidade de custos,** 2004.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade Gerencial:** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, C; FOSTER, G; DATAR, S. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

ILDEFONSO, Moacir de Sousa. **Utilização da Regressão Linear como Ferramenta de Decisão na Gestão de Custos em uma Indústria de Doces na Cidade de Pombal-PB.** Monografia, curso de ciência contábeis. Universidade Federal de Campina Grande. Ano 2007, 48p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial.** 6ª edição. São Paulo. Atlas 1998, 332 p.

JOHNSON, H. Thoman, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas.** Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S; COOPER, Robin. **Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo.** Tradução O.P traduções. São Paulo: Futura 1998, 376 p.

KOLIVER, Olívio. **Tópicos especiais de custos.** Belo Horizonte: Fundação Visconde de Cairu, 2003.
Apostila Didática.

LIMEIRA, Marizelma Patriota. **Análise Teórica das Restrições Impostas aos Sistemas Tradicionais de Custeio com Relação a Apuração do Custo Unitário de Fabricação PPGEP 2004.** Programa de pós-graduação em engenharia de produção da UFPB, João Pessoa, 2004.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 3ª ed. São Paulo: Atlas 2000.

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

_____. **Curso de contabilidade de custos.** 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Custos: Planejamento, Implantação e controle.** 3ª ed. São Paulo: Atlas 2000.

_____. **Curso de Contabilidade de Custos.** 2ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos Incluí o ABC**. 9ª ed. São Paulo: Atlas 2003.

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

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. 1.ed. São Paulo: Makron Books, 2001.

MIRANDA, Luiz Carlos; SOUZA, Paulo César Ferreira. **Apostila de Gestão Estratégica de Custos**. Recife: 1999.

MOURA, Osni Ribeiro; **Contabilidade de Custos**. 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva 2005.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Cloves Luis. **Manual de Contabilidade Básica: uma introdução à prática contábil**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

Contabilidade Gerencial: Um Enfoque em Sistemas de Informação Contábil. 5ª ed. São Paulo: Atlas 2008.

PEREIRA, Elias et. al. **A integração do sistema de contabilidade de custos ao sistema de apoio a decisão e ao sistema de informação executiva**. XXV *EnANPAD*. Encontro Nacional da ANPAD, 2001.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade Avançada**: 11ª ed. São Paulo: Frase Editora 2003.

SANTOS, Joel J, **Análise de Custos**. 4ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2005.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perspectivas do conhecimento contábil para o 3º milênio**. Revista Brasileira de Contabilidade, 1994.

SILVA JUNIOR, J. B. da. **Custos: ferramenta de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

SLACK, Nigel et al. **Administração da produção**. Ed. Compacta. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUSA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco; OTANI, Nilo. **TCC Métodos e Técnicas**. Florianópolis: Visual books 2007, 160p.

SPANHOLI, Valdemar. **Contabilidade e informática: uma abordagem do futuro**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade 1994.

VEIGA, Walmir da Fonseca. **Contabilidade Gerencial Estratégica: o uso da Contabilidade Gerencial como suporte ao processo de Gestão Estratégica**. Brasília: Revista Brasileira de Contabilidade nº 142, 2003.

WERNK, Rodney. **Análise de Custo e Preços de Venda: (Ênfase em aplicações e casos nacionais)**. São Paulo: Saraiva 2005.

ANEXO 1

ROTEIRO DA ENTREVISTA

1. A empresa utiliza algum sistema de custeio tradicional? Qual?
2. Como a empresa apura os custos de fabricação em seu processo produtivo?
3. Como é o processo produtivo da empresa?
4. A empresa consegue apurar seus custos de produção desde o início até o final do processo?
5. Quais os métodos utilizados no gerenciamento da empresa?
6. A empresa trabalha em cima de metas?
7. A empresa faz pesquisas de mercado para verificar se os produtos estão sendo bem aceitos pelos seus consumidores?
8. Qual a visão gerencial dos gestores da empresa diante da concorrência?
9. Existem reuniões de planejamento com os gestores da empresa para analisar o que se pode melhorar ainda mais em seu processo produtivo.
10. A empresa consegue mensurar os valores gastos individualmente para cada produto? Como isso reflete no preço do produto?
11. Até onde o gerente da empresa tem autonomia na tomada de decisões?
12. Os funcionários são qualificados e divididos para uma específica função dentro da linha de produção ou um único funcionário tem acesso, no mesmo produto, desde a primeira etapa até o final do processo produtivo?
13. A empresa oferta treinamentos para a qualificação dos seus funcionários

ANEXO 2

Balanco Patrimonial

	2006	2007	2008
ATIVO CIRCULANTE	773.882,36	851.736,45	1.296.147,92
Caixa	66.375,15	2.145,45	33.218,62
Bancos	235,00	2.000,00	254,21
Contas a receber	241.118,60	342.000,00	364.792,85
(-) PPDD			(20.000,00)
Estoques	466.153,61	505.591,00	917.882,24
ATIVO PERMANENTE	772.680,00	791.080,00	1.169.480,00
<i>Investimento</i>	-	80.000,00	-
Outros Investimentos		80.000,00	
<i>Imobilizado</i>	772.680,00	711.080,00	1.169.480,00
Edificações	320.000,00	320.000,00	320.000,00
Máquinas e equipamentos	200.000,00	200.000,00	200.000,00
Móveis e Utensílios	16.000,00	16.000,00	16.000,00
Veículos	230.000,00	230.000,00	750.000,00
Outros imobilizados	150.000,00	150.000,00	150.000,00
(-) Depreciação acumulada	(143.320,00)	(204.920,00)	(266.520,00)
Total do Ativo	1.546.562,36	1.642.816,45	2.465.627,92
PASSIVO CIRCULANTE	470.276,23	510.313,00	892.414,41
Empréstimos e Financiamentos			290.000,00
Fornecedores	333.506,50	368.258,00	458.908,02
Dividendos a pagar	60.000,00	73.260,00	85.480,00
Salários, encargos, tributos e contribuições	64.769,73	38.795,00	34.026,39
Outros do passivo circulante	12.000,00	30.000,00	24.000,00
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO	149.789,16	135.972,20	475.000,00
Empréstimos e Financiamentos	149.789,16	95.972,20	447.000,00
Outros do exigível a longo prazo		40.000,00	28.000,00
PATRIMÔNIO LÍQUIDO	926.496,97	996.542,25	1.098.213,51
Capital Social	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Reservas de capital	188.658,00	211.515,40	225.318,20
Lucros ou prejuízos acumulados	687.838,97	735.026,85	822.895,31
Total do Passivo	1.546.562,36	1.642.827,45	2.465.627,92

ANEXO 3

Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

	2006	2007	2008
Receita Operacional Bruta	1.010.255,50	1.164.988,66	1.186.817,90
(-) impostos federais	(63.996,19)	(88.623,19)	(110.996,97)
(-) impostos estaduais	(24.549,57)	(29.541,07)	(24.365,20)
Receita Operacional Líquida	921.709,74	1.046.824,40	1.051.455,73
Matéria-prima	(597.906,06)	(621.366,95)	(654.740,60)
Energia e Água	(57.724,94)	(61.525,50)	(61.981,82)
Fretes	(51.549,00)	(49.884,35)	(56.131,98)
Resultado Bruto	214.529,74	314.047,60	278.601,33
(-) Despesas com vendas	(28.700,00)	(29.872,40)	(18.545,82)
Combustíveis	(17.180,00)	(21.508,12)	(10.200,20)
Comissões	(11.520,00)	(8.364,28)	(8.345,62)
(-) Despesas gerais e administrativas	(67.200,00)	(72.354,00)	(67.117,40)
Funcionários	(32.580,00)	(34.209,00)	(36.000,00)
Energia e Água	(14.482,56)	(12.505,50)	(8.550,00)
Telefone	(20.137,44)	(25.639,50)	(22.567,40)
(-) Despesas financeiras		(1.129,25)	(3.234,41)
(-) Despesas c/deprec. Exhaust. E amort.		(61.600,00)	(61.600,00)
Resultado Operacional	118.629,74	149.091,95	128.103,70
(-) Prov. SIMPLES	(7.933,22)	(2.576,71)	(9.386,96)
Resultado Líquido do Exercício	110.696,52	146.515,24	118.716,74