



CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ITAITUBA LTDA
FACULDADE DE ITAITUBA – FAI
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADRIANA ALCOBASE SOUZA ARAÚJO

**CONTABILIDADE DE CUSTO PARA TOMADA DE DECISÃO NO
SETOR DA PANIFICAÇÃO: Um estudo de caso na Panificadora
Piracaná**

Itaituba – PA

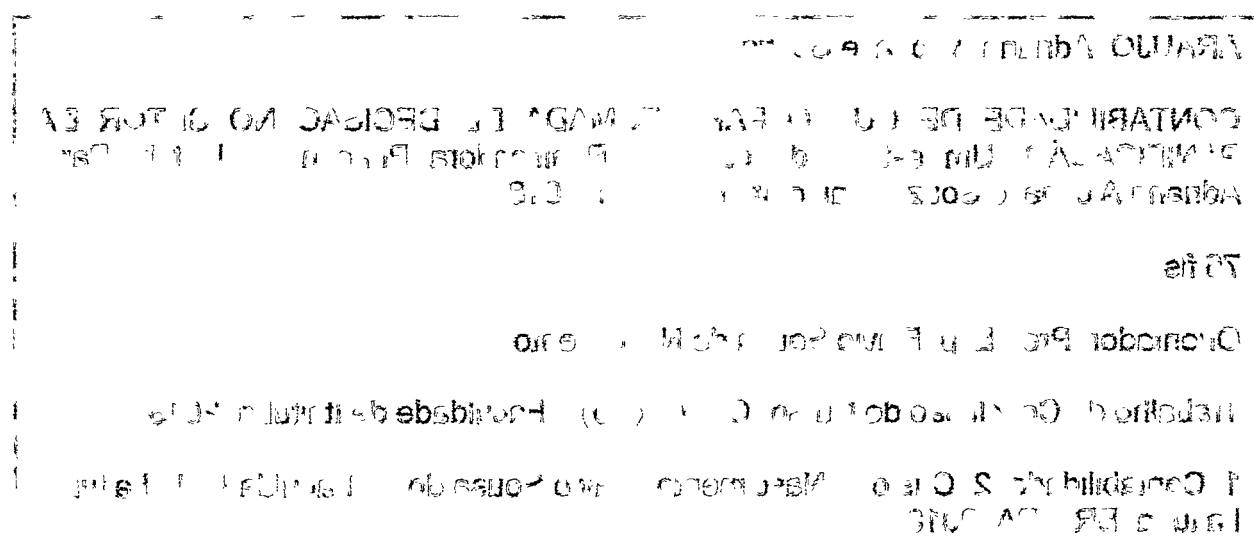
2018

ADRIANA ALCOBASE SOUZA ARAÚJO

**CONTABILIDADE DE CUSTO PARA TOMADA DE DECISÃO NO
SETOR DA PANIFICAÇÃO: Um estudo de caso na Panificadora
Piracaná**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Itaituba para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Flávio Sousa do
Nascimento.



Itaituba – PA

2018

ADRIANA ALCOBASE SOUZA ARAÚJO

**CONTABILIDADE DE CUSTO PARA TOMADA DE DECISÃO NO SETOR DA
PANIFICAÇÃO: Um estudo de caso na Panificadora Piracaná**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Itaituba para obtenção do título de
Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Esp. Flávio Sousa do
Nascimento.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____ Nota: _____

Prof.^a Ana Paula Maffezzolli, Especialista

Orientador: _____ Nota: _____

Prof. Flávio Sousa do Nascimento, Especialista

Avaliador: _____ Nota: _____

Prof. _____, _____

Resultado: _____ Média: _____

Data: ____ de março de 2018

Á Deus pela sua infinita
misericórdia, aos meus pais Joana
Alcobase e Domingos Pereira, minhas
irmãs, meu irmão, meu esposo pelo
carinho, minhas filhas, Gabrielly Souza e
(In memoriam) Emanuely Souza, meus
amigos e a toda minha família pelo apoio
no decorrer destes 4 anos. A vocês
dedico esta conquista.

AGRADECIMENTOS

Desenvolver esta pesquisa colocou-me frente a frente ao meu passado, presente e mim fez refletir sobre o que espero do futuro. Chegar até aqui não foi fácil, mas Deus na sua infinita misericórdia guiou-me todos os momentos da minha vida. Como está escrito em Isaías cap.48 "Eu sou o senhor teu Deus que te ensina o que útil e te guia pelo caminho em que deves andar". E sem dúvida ele tem me guiado por isso dou a ele toda Honra e Glória.

Não poderia deixar de agradecer as pessoas que me deram a vida, meus pais Domingos Pereira e Joana Alcobase, que na sua simplicidade científica transmitiram a mim ensinamentos, princípios que riqueza nenhuma pagará. Reconheço que se estou aqui hoje, foi simplesmente pela iniciativa e coragem que tiveram ao mudar-me para outra localidade, para estudar.

Agradeço todos meus irmãos, mas em especial as minhas irmãs, Diana Ribeiro, Maria dos Santos, Ana Lúcia e Maria da Conceição.

Quero agradecer meu esposo Clenilson Lopes, pelo apoio, carinho e compreensão para que esta monografia pudesse ser desenvolvida, as minhas filhas Gabrielly Souza Braga que está ao meu lado é Emanuely Souza Braga, que mesmo passando tão pouco tempo comigo deixou sua contribuição, são à base da minha vida.

A todos meus colegas de classe mais em especial "As Graciosas", Edicleia Barros, Kesia Matos, Natanael Alisiário e Rosana Santos, pela amizade, parceria, pois nestes quatros anos vivenciamos experiências boas e ruins.

Agradeço ao Coordenador do Curso, Prof. Augusto Cesar Amorim, Prof.^a Ana Paula Maffezzolli, Prof. Alberto Cunha, pelas contribuições e a todo corpo de professores que fazem parte desta instituição, que a cada dia dedicam-se ao ensino, com zelo e profissionalismo. Mas em especial quero agradecer meu orientador Prof. Flavio Sousa do Nascimento, pela paciência, é profissionalismo que demonstrou ao decorrer do desenvolvimento desta monografia.

Quero externar minha gratidão ao proprietário da empresa juntamente com os seus colaboradores, por não ter medido esforços em contribuir com esta pesquisa.

Enfim, agradeço a todos que direta e indiretamente contribuíram para concretização deste sonho.

*Porque todo o que é nascido de
Deus vence o mundo; e esta é a vitória
que vence o mundo, a nossa fé.*

(1º João 5:4).

RESUMO

O setor de panificação vem se destacando no mercado industrial, sendo responsável por injetar cerca de 87,24 bilhões de reais na economia brasileira. Diante desse acelerado crescimento, as empresas ensejam a necessidade de adoção de técnicas mais elaboradas que possam contribuir com uma gestão eficiente. Neste contexto a contabilidade de custo exerce um papel primordial como geradora de informações precisas para subsidiar a gestão na tomada de decisão. A partir dessas concepções este estudo tem o objetivo demonstrar como a contabilidade de custo pode auxiliar o aprimoramento de uma boa gestão em uma panificadora de Itaituba-Pará e propor alternativas de controle que possam contribuir com a o equilíbrio patrimonial, crescimento econômico e financeiro. Para realização desta pesquisa utilizou-se da pesquisa bibliográfica pautada em revisões literárias permitindo um primeiro entendimento do assunto, utilizou-se também da pesquisa documental. Em relação às técnicas de coletas de dados empregou-se estudo de caso e entrevista padronizada. Este estudo apresenta características exploratória e descritiva, tendo como abordagem a pesquisa Quantitativa. Quanto aos resultados constatou-se que as ferramentas contábeis não são consideradas como um fator decisivo no processo decisório. Observou-se que o gestor aplica conhecimento que foram adquiridos ao longo da vida, porém demonstrou interesse e reconhece a necessidade de se adotar técnicas que auxilie no planejamento e gestão da sua empresa. No decorrer da pesquisa pode-se afirmar que é possível extrair da contabilidade de custos dados consistentes que venham a somar com o proprietário a obter o conhecimento da sua atividade para facilitar no processo decisório. De maneira geral este estudo atendeu as expectativas demonstrando aos empreendedores ligados a atividade de panificação a importância de se adotar técnicas contábeis e os reflexos que a mesma tem na gestão.

Palavras-chave: Contabilidade de Custo. Controle de custo. Tomada de decisão.

ABSTRACT

The bakery sector has been outstanding in the industrial market, being responsible for injecting around 87.24 billion reais into the Brazilian economy. In the face of this accelerated growth, companies need to adopt more elaborate techniques that can contribute to efficient management. In this context, cost accounting plays a key role in generating accurate information to support management in decision making. From these conceptions, this study aims to demonstrate how cost accounting can help improve the good management of a bakery in Itaituba-Pará and propose alternative control that can contribute to the balance of assets, economic and financial growth. For the accomplishment of this research it was used of the bibliographical research ruled in literary revisions allowing a first understanding of the subject, was also used of the documentary research. Regarding data collection techniques, a case study and standardized interview was used. This study presents exploratory and descriptive characteristics, taking as a starting point the Quantiquali research. Regarding the results, it was verified that accounting tools are not considered as a decisive factor in the decision-making process. It was observed that the manager applies knowledge that was acquired throughout the life, but he showed interest and recognizes the need to adopt techniques that help in the planning and management of his company. In the course of the research it can be stated that it is possible to extract from the cost accounting consistent data that can be added with the owner to obtain the knowledge of its activity to facilitate in the decision making process. In general, this study met expectations by demonstrating to entrepreneurs linked to the baking activity the importance of adopting accounting techniques and the reflexes it has in management.

Keywords: Cost Accounting. Cost control. Decision making.

LISTA FIGURAS

Figura 1 – Inscrições Patrimoniais e Empirismo.....	17
Figura 2 – Representação do fluxograma da Contabilidade.....	22
Figura 3 – Cálculo para Apuração de Resultado.....	34
Figura 4 – Representação do fluxo de gastos pelo método de custeio por Absorção.....	38
Figura 5 – Representação do fluxo de gastos pelo método ABC.....	39
Figura 6 – Representação Gráfica do fluxo de gastos pelo método de custeio Variável.....	40
Figura 7 – Fórmula Margem de Contribuição.....	42
Figura 8 – Representação Gráfica Ponto de Equilíbrio.....	44
Figura 9 – Processo produtivo do pão.....	58
Figura 10 – Cálculo do Ponto de Equilíbrio.....	66

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Campos de Atuação da Contabilidade.....	21
Quadro 2 – Objetivos da Contabilidade de Custos.....	26
Quadro 3 – Relação do Mix de Produtos.....	59
Quadro 4 – Relação dos Gastos.....	60
Quadro 5 – Separação dos Gastos.....	62
Quadro 6 – Receita de vendas.....	63
Quadro 7 – Apuração da Margem de Contribuição.....	65
Quadro 8 –. Análise do Orçamento Base Zero.....	67

LISTA DE GRÁFICO

Gráfico 1 – Índice de Participação dos gastos.....	61
Gráfico 2 – Índice de Participação na Receita.....	64

LISTA DE SIGLAS

a.C – Antes de Cristo

ITPC – Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria

SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio as Micros e Pequenas Empresas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
2 CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO	16
2.1 CONTABILIDADE: BREVE HISTÓRICO	16
2.1.1 Conceito de Contabilidade	17
2.1.2 Finalidade da Contabilidade	19
2.1.3 Campos de Atuação da Contabilidade	20
2.1.4 Aplicação da Contabilidade	21
2.2 CONTABILIDADE DE CUSTO	23
2.2.1 Conceitos de contabilidade de custo	25
2.2.2 Objetivos da contabilidade de custo	26
2.2.3 Terminologias utilizadas em custos	27
2.2.3.1 Gastos	27
2.2.3.2 Investimentos	28
2.2.3.3 Custos	28
2.2.3.4 Despesas	29
2.2.3.5 Desembolsos	30
2.2.3.6 Perdas	30
2.2.4 Classificação de Custos	31
2.2.4.1 Custos Diretos	31
2.2.4.2 Custos Indiretos	32
2.2.5 Custos e Despesas Fixos ou Variáveis	33
2.2.6 Custos com Mão de Obra	35
2.2.6.1 Mão de Obra Direta	35
2.2.6.2 Mão de Obra Indireta	36
2.3 SISTEMAS DE CUSTEIOS	36
2.3.1 Custeio Por Absorção	37
2.3.2 Custeio Baseado em Atividades	38
2.3.3 Custeio Variável	39
2.4 ANÁLISE DE CUSTOS, VOLUME E LUCRO	41
2.4.1. Margem de Contribuição	41
2.4.2 Ponto de Equilíbrio	42
2.5 GESTÃO DE CUSTO DE PRODUÇÃO	44

2.6 SETOR DE PANIFICAÇÃO NO BRASIL.....	45
3 METODOLOGIA.....	47
3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS.....	47
3.1.1 Natureza da Pesquisa.....	47
3.1.2 Objetivos da Pesquisa	48
3.1.3 Abordagem	49
3.1.4 Coletas de Dados.....	50
3.2 CONTEXTO E AMBIENTE DA PESQUISA	50
3.3 CARACTERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE PESQUISADA	50
4 RESULTADOS E DISCUSSÕES	52
4.1 ANÁLISE DA ENTREVISTA.....	52
4.1.1 Identificação do Proprietário.....	52
4.1.2 Experiência de Mercado.....	53
4.2 CARACTERIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DA EMPRESA.....	53
4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS E LUCRATIVIDADE DA EMPRESA.....	54
4.3.1 Sobre os Custos	54
4.3.2 Formação do Preço de Venda	54
4.3.3 Identificação do Lucro	55
4.4 PERSPECTIVAS FUTURAS	56
4.5 SOBRE O USO DA CONTABILIDADE	56
4.6 IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTO	56
4.7 MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS	57
4.7.1 Processo Produtivo.....	57
4.7.2 Controle dos Gastos Gerais da Empresa	59
4.7.3 Classificação dos Gastos	61
4.7.4 Análises das Receitas	63
4.7.5 Apuração da Margem de Contribuição Mensal do Mix Produzido.....	65
4.7.6 Apuração do Ponto de Equilíbrio em Total de Receitas	66
4.8 SUGESTÕES DE MELHORIAS	68
5 CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS	71
APÊNDICE	75

1 INTRODUÇÃO

Atualmente o mercado industrial se apresenta exigente e em constante transformação, em meio a esse cenário competitivo, as empresas necessitam de ferramentas que acompanhe detalhadamente todo seu processo produtivo e forneça informações relevantes, capaz de subsidiar os gestores no processo decisório. Nesse contexto a Contabilidade de Custos se apresenta como um instrumento de gestão indispensável para mensurar, identificar, analisar, avaliar as operações para planejamento e tomada de decisão (IZIDORO, 2016).

Alcançar o sucesso para qualquer organização está diretamente atrelado a uma gestão eficiente, é exatamente neste aspecto que muitas empresas, expõem suas mais visíveis carências. Apresentando como principal variável o fato de não considerarem a contabilidade como um fator decisivo para o desempenho de uma gestão eficaz (LUNKES, 2007).

O trabalho proposto expõe a contabilidade de custo como um fator essencial no desenvolvimento de métodos economicamente favoráveis na identificação de oportunidades e no planejamento e controle de uma organização.

A partir dessas concepções este estudo tem como objetivo demonstrar como a contabilidade de custo pode auxiliar o aprimoramento de uma boa gestão em uma panificadora de Itaituba-Pará e propor alternativas de controle que possam contribuir com o equilíbrio patrimonial, crescimento econômico e financeiro.

Mediante o exposto as questões que norteiam esta pesquisa é que serão respondidas ao final deste estudo são: Qual a importância da contabilidade de Custo para tomada de decisão? Quais técnicas utilizadas pela panificadora para controle dos custos? A panificadora está auferindo lucro ou prejuízo?

Em relação aos procedimentos metodológicos esta pesquisa é considerada aplicada, com objetivos exploratórios e descritivos. Os instrumentos utilizados para colher as informações, foram a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, e os métodos de coletas de dados utilizados no desenvolvimento deste estudo foram entrevista, estudo de caso quanto à abordagem da pesquisa classifica-se em Quantitativa qualitativa e por fim, foram analisadas todas as informações coletadas.

A pesquisa em questão está estruturada em 05 seções: a primeira explanará a introdução, a segunda apresentará o referencial teórico destacando nesta revisão literária, autores que foram fundamentais para contemplação total do conteúdo

abordado. A terceira seção evidenciará os procedimentos metodológicos utilizados para desenvolvimento deste estudo. A quarta seção abordará a entrevista feita com o gestor, implantação da contabilidade de custos e as sugestões. A quinta e última seção têm-se a conclusão onde será feito uma revisão geral do assunto abordado nesta pesquisa.

2 CONTABILIDADE PARA TOMADA DE DECISÃO

2.1 CONTABILIDADE: BREVE HISTÓRICO

Para que se compreenda a Contabilidade atual como Ciência ou como um conjunto de técnicas e procedimentos que auxiliam o homem no controle e registros de seus bens, é necessário voltar à origem do conhecimento contábil. Silva (2008) afirma que para conhecer o surgimento desta Ciência seja do ponto de vista técnico ou prático é necessário buscar registros antigos, em civilizações primitivas, que fundamentem a afirmativa que os homens primitivos, compravam, pagavam, vendiam, recebiam, todavia, utilizavam do conhecimento contábil para adquirirem habilidades na arte da negociação.

Sá (2010) revela que o estudo das origens da prática da Contabilidade evidencia que, antes mesmos do desenvolvimento da escrita, da matemática, o homem criou a, mas primitiva forma de inscrição. A forma artística era o meio utilizado para obter o controle de seu rebanho, dos seus bens, através de gravuras era possível identificar tudo aquilo que havia conseguido para seu uso.

Diante da exposição de um conjunto de pensamento que relatam sobre o surgimento e evolução da contabilidade, Ávila (2006); *Apud* Bachtold (2011; p.164) afirma:

A Contabilidade constitui um dos conhecimentos mais antigos da humanidade, e surgiu em função da necessidade que o ser humano tem em controlar suas posses e riquezas, ou seja, o seu patrimônio. É tão antiga quanto à própria humanidade. Há inclusive, hipóteses de que a contabilidade tenha surgido antes mesmo da escrita e até que tenha sido base para surgimento desta.

Contribuindo com os autores mencionados, compreende-se que antes mesmo da escrita a contabilidade já era utilizada pelo homem primitivo. Certamente de uma forma rudimentar, porém suficiente aos anseios da época, essa forma simplificada era utilizada pelas civilizações primitivas para que obtivesse o controle de seus rebanhos, suas riquezas, ou seja, o controle do seu patrimônio.

No processo de evolução da Contabilidade, o homem foi aperfeiçoando esta ferramenta de acordo com sua necessidade. Segundo Sá (2010) utilizando das ferramentas que já dispunha, "o homem primitivo passou a evidenciar a riqueza patrimonial que detinha, em inscrições nas paredes das grutas", de uma forma, mas

desenvolvida o homem procurava representar suas riquezas, identificando-a segundo a qualidade e quantidade, formando assim a conta primitiva. Onde a quantidade, era representada por riscos e a qualidade em forma de desenhos. Segue o exemplo abaixo:

Conta Primitiva	
QUALIDADE	QUANTIDADE
(Desenhos).	(Riscos)

Figura 1 – Inscrições Patrimoniais e Empirismo. Fonte: Sá (2010; p.22)

Continuando Sá (2010), defende que, “à medida que mais coisas começaram a formar a riqueza, com maior variedade, também mais complexas foram ficando as inscrições, forçando a aprimorar o critério de registrar as contas”. Ou seja, a economia que antes era concentrada nas atividades de caça, pesca e criação de rebanhos, diversifica-se a outras áreas econômicas, forçando o homem a aperfeiçoar seu instrumento de avaliação patrimonial, para continuar controlando suas posses. Neste processo de aperfeiçoamento, o sistema contábil torna-se cada vez, mas complexo, passando “da arte da inscrição para a técnica dos registros”.

Há registros que os povos da civilização sumério-babilônica foram uns dos primeiros a documentar o uso desta ferramenta, isto por volta de 3.500 a.C. (Antes de Cristo). Levando em consideração que a economia do povo da antiguidade organizava necessariamente na atividade artesã, agricultura, área têxtil etc. os mesmos utilizavam dessas práticas para obterem o controle do patrimônio. (LUNKES, 2007).

Em complementações com os autores citados, analisa-se que a contabilidade desde o início da civilização esteve presente na vida do homem, de uma forma simplificada buscava-se o controle de seu patrimônio. Esta ferramenta de gestão considerada tão antiga, porém indispensável, modifica-se à medida que as civilizações evoluem, tornando-a, mas complexa e eficiente no que se refere à geração de informações confiáveis ao controle e tomada de decisões.

2.1.1 Conceito de Contabilidade

Longo foi o processo para que se chegasse a um consenso sobre o conceito de Contabilidade. Sá (2010) menciona que muitos escritores a conceituavam de forma empírica, resultante apenas do senso comum, não necessitando de

embasamento científico. Outros por sua vez associavam tão somente à ideia da escrita, de manutenção de livros de escrituração de contas sem compreender seu valor científico.

Esses inúmeros conceitos distintos ocorreram pelo fato do matemático Luca Pacioli, mencionado como o pai da contabilidade, ser o primeiro a descrever em “seu tratado *Summa, arithmetica, geometria, proportioni e proportionalità*”, sobre o método das partidas dobradas, por ser um livro de matemática, associam à Contabilidade somente as ciências exatas, pelos numerosos cálculos e as quantificações efetuadas (COELHO; LINS, 2010).

Entretanto com os avanços, estes primeiros conceitos mudaram, permitindo que os pesquisadores chegassem ao consenso, por mais que esteja relacionada a ciências exatas, ou manutenção de livros, a mesma apresenta uma definição muito mais abrangente, sendo efetivamente uma Ciência Social. Formando um conhecimento científico que estuda os aspectos sociais da sociedade em geral. (SILVA, 2008).

Em conformidade Ribeiro (2013), afirma que, a Contabilidade é uma Ciência Social na qual possui como objeto de estudo o patrimônio das empresas, e como objetivo principal o controle deste elemento indispensável para existência da azienda, em decorrências de suas alterações.

Nesta mesma visão Bacholdt (2011) afirma que a contabilidade é uma ciência que se utiliza dos recursos técnicos disponíveis, a fim de estudar, organizar, controlar o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade seja ela física ou jurídica, para que no final estas informações geradas possam facilitar o curso de ações e conseqüentemente diminuindo os riscos na tomada de decisões.

Para concluir esta corrente de pensamento propõe-se uma definição mais ampla que busca enfocar todos os atributos relevantes à definição da contabilidade como ciência social, sendo descrito da seguinte forma:

Contabilidade é a ciência social aplicada que reúne um conjunto de conhecimentos sistematizados que possibilitam o estudo, registro, controle e mensuração do patrimônio de uma pessoa física ou jurídica, tanto nos aspectos quantitativos quanto qualitativos, no intuito de prover aos seus usuários, por meio de demonstrativos e análise, informações econômicas e financeiras sobre o resultado apurado com fins à tomada de decisão. (COELHO; LINS, 2012; p.44).

Dentro deste contexto, nota-se que a cada época conceituavam a contabilidade, com diferentes pontos de vistas, uns a definiam como uma arte dos registros, outros a relacionavam apenas as ciências exatas, porém, com passar dos tempos e com os avanços científicos, tecnológicos, fez com que os estudiosos chegassem ao consenso final de que a mesma abrange todos os fatores citados, entretanto vai além, preocupando-se também com aspectos sociais da coletividade humana.

2.1.2 Finalidade da Contabilidade

Contabilidade é uma ciência social que tem como principal elemento de estudo o patrimônio. Conforme Ribeiro (2013) é fundamental que se tenha controle sobre os componentes patrimoniais, e para isto faz-se necessário um conjunto de conhecimentos, sendo estes essenciais para que se compreenda que a principal finalidade da Contabilidade é a geração de informações de ordem econômica e financeira. Sendo exemplificada da seguinte forma:

- **Econômica:** Estão relacionadas à entrada e saída de mercadorias, receitas e despesas, evidenciando os ganhos ou perdas apuradas nas negociações.

- **Financeira:** movimentação de entradas e saídas de capital (fluxo de caixa).

Conforme Silva (2008) a finalidade desta ferramenta é gerar informações, de cunho econômico, financeiro, isto é, em termos físico e monetário. Proporcionando ao gestor orientação de forma confiável, tempestiva e relevante, na administração do desempenho das empresas no exercício de suas funções.

Iudícibus e Marion (2007) retratam a finalidade desta Ciência pode ser estabelecida como sendo a de fornecer informação estruturada de caráter econômico e financeiro, de produtividade e social aos seus usuários. Isto significa que a mesma não fornece dados de forma paralela, sempre dentro de um esquema de planejamento, utilizando dos registros efetuados nas demonstrações para dar um parecer sobre os eventos e as variações ocorridas no patrimônio de seus interessados.

2.1.3 Campos de Atuação da Contabilidade

Visto que a Contabilidade é uma ciência aplicada que visa principalmente fornecer informações. Iudícibus (2007) afirma que ela possui um campo de atuação muito amplo, considerada então como uma metodologia que busca captar, registrar, acumular, interpretar os acontecimentos referentes a situações patrimoniais, econômicas e financeiras de qualquer ente.

Em razão disto nota-se que o campo de atuação desta ciência é muito extenso, abrangendo todos aqueles que possuem patrimônio. Podendo ser pessoas físicas ou jurídicas, entidades sem fins lucrativos, empresas privadas como também as de Direito Público, tais como Municipais, Estaduais e Federais (SILVA, 2008).

De modo geral a Contabilidade pode envolver todas as entidades, ou pode ser aplicada a certo ramo de atividade, ou setor da economia, onde buscam nesta ciência respostas (MARION, 2009).

Para maior compreensão das entidades onde se aplica a contabilidade. Ribeiro (2013; p.4), descreve:

Entidades econômico-administrativas: São organizações que reúnem os seguintes elementos: pessoas, patrimônio, titular, ações administrativas e fim determinado. Considerando-se o fim a que se destinam, elas podem ser classificadas em instituições e empresas.

Instituições: São entidades econômico-administrativas com finalidades sociais ou socioeconômicas. As instituições com finalidades sociais são aquelas cuja administração tem por objetivo o bem-estar social da coletividade, como as associações recreativas e esportivas [...]. As instituições com finalidades socioeconômicas são aquelas cuja administração tem interesse no aspecto econômico da entidade, porém este reverte em benefício da coletividade a que pertencem. São exemplos os institutos de aposentadorias [...].

Empresas: São entidades econômico-administrativas que têm finalidade econômica, isto é, visam ao lucro. Desenvolvem os mais variados ramos de atividades, como comércio, indústria, agricultura [...].

Considerando que o campo de atuação desta ciência é muito abrangente, Bachtold (2011) retrata que, os usuários da contabilidade podem ser classificados em dois grandes grupos, são eles usuários internos e os usuários externos, cada tipo possuem interesses diferenciados nas informações contábeis.

Usuários Internos - são caracterizados por aqueles que atuam na parte interna de uma empresa. Na qual se utiliza da Contabilidade para decisões específicas da entidade, exemplo: gerente, diretor, proprietário.

Usuários Externos - são aqueles que atuam fora da entidade e através das análises nas demonstrações contábeis emitem pareceres informando aos seus interessados sobre a situação financeira, econômica da organização. Exemplo: acionista, emprestadores de recursos e credores em geral.

Diante disto nota-se que a Contabilidade, não se limita a gerar informações a determinado grupo, mas procura atender os mais diversos usuários, podendo ser pessoas físicas ou jurídicas, todos aqueles que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial (NEVES e VICECONTI, 2006).

Segue abaixo uma tabela onde busca identificar os usuários segundo a necessidade das informações.

Quadro 1 – Campos de Atuação da Contabilidade. Fonte: Adaptado de Iudicibus (2007; p.22).

Usuários	Informação Contábil
Pessoas Físicas	Faz se uso da Contabilidade para controle dos seus recursos pessoais.
Governo	Baseiam-se nas informações contábeis para ter base nas cobranças de tributos sobre pessoas físicas ou jurídicas, assim como utilizam dos dados estáticos para análises econômicas.
Sócios, Acionistas	Utiliza-se basicamente pelo fato de procurarem respostas concretas sobre a lucratividade, rentabilidade, prazo de retorno dos seus investimentos.
Administradores	Considerados os mais interessados nos dados contábeis, visto que os mesmos necessitam de um fluxo contínuo de informações para tomada de decisões.
Bancos	Segundos os relatórios gerados pela Contabilidade analisam-se o fluxo financeiro, retorno de seus investimentos, com base nisto oferecem créditos aos seus clientes.

De maneira geral pode-se dizer que, a contabilidade não se restringe a gerar informações somente a certo público, mas é utilizada por uma vasta gama de usuários, buscando notoriamente fornecer informações estruturadas, precisas sobre a situação financeira econômica e patrimonial, direcionando seus interessados a alcançarem resultados eficientes.

2.1.4 Aplicação da Contabilidade

Entende-se que a contabilidade pode ser dividida em diversas áreas, com desígnio de proporcionar aos usuários um estudo, mas aprofundado sobre determinado conteúdo, exemplificando que estas ramificações não a tornam

matérias avulsa, pois têm o mesmo assunto: o patrimônio. Assim, ela pode ser dividida em Contabilidade de Custos, Comercial, Bancária, Pública entre outras. (FERREIRA, 2010).

Marion (2009) destaca que de forma geral a Contabilidade poderá ser implantada para todas as entidades. Entretanto para obter um estudo, mas profundo sobre determinada área, a mesma pode ser aplicada em certos ramos de atividades ou setor da economia, porém não perde sua essência de gerar informações precisas e confiáveis. Todavia quando for aplicada em empresas do ramo comercial denomina-se Contabilidade Comercial, nas indústrias chama-se Contabilidade Industrial, na área Pública nomeia-se Contabilidade Pública assim sucessivamente. Contudo o enfoque desta monografia está voltado para Contabilidade de Custo.

Segue abaixo uma representação gráfica demonstrando resumidamente a estrutura da pesquisa desenvolvida até o momento.

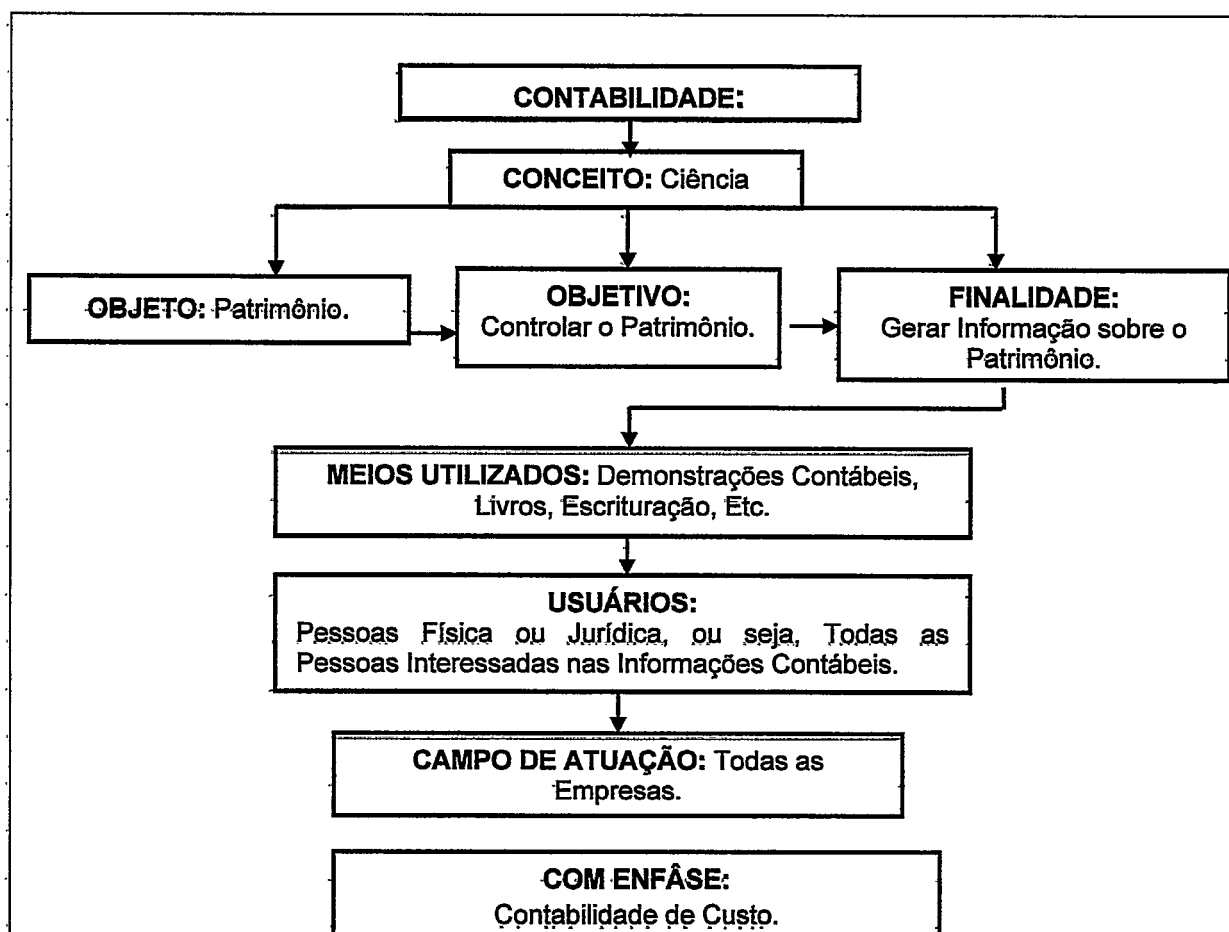


Figura 2 – Representação do fluxograma da Contabilidade. Fonte: Adaptado de Silva (2008; p.23)

O fluxograma acima identifica o histórico da contabilidade, assim como o Conceito, Objeto, Objetivo, Finalidade, Campo de atuação, Usuários e por fim

exemplifica que entre as diversas ramificações desta Ciência, esta pesquisa tem foco principal a Contabilidade de Custo.

2. 2 CONTABILIDADE DE CUSTO

De acordo com historiadores, para compreender a contabilidade de custo, necessita remontar as origens do conhecimento, e dividir a evolução dos sistemas de produção em duas etapas. A primeira consiste em um sistema denominado “familiar, de corporações e doméstico”, iniciando na Idade Média até meados do século XVI. Na fase denominada “familiar” as necessidades das pessoas, como alimentação, moradia, eram supridas, entre os próprios familiares e agregados, em um sistema simples, sem grandes avanços tecnológicos, o suficiente para atender os anseios da época (PASSARELI; BOMFIM, 2002).

Este mesmo autor acrescenta que, ainda na primeira etapa surge a época dos artesãos, a qual ficou conhecida como “sistemas das corporações” este mecanismo é caracterizado com a união dos artesãos com objetivo de resguardar-se das dificuldades econômicas da época. Entretanto os avanços tecnológicos, acréscimo populacional é o crescimento dos mercados foram responsáveis pela extinção deste sistema, cedendo espaço ao “sistema doméstico”, onde os artesãos não eram mais os donos da matéria-prima, por isto ficavam a dependência de um intermediário no qual era o responsável pela negociação das mercadorias e entregar aos mesmos.

Durante estes períodos predominava em grande escala a contabilidade financeira, sendo ela suficiente para atender os anseios da era mercantilista, uma vez que não havia necessidade de uma contabilidade mais detalhada. Isto porque o cálculo para apuração dos resultados, assim como para verificação do custo de aquisição das mercadorias eram extremamente simplificados, pós computava apenas o quanto possuía de estoque mais as compras do período é subtraía com o que ainda restava, resultando no custo de aquisição do produto. (MARTINS, 2008).

Cortiano (2014) menciona que os pequenos comerciantes da época, utilizavam uma forma simplificada para a apuração do valor de aquisição dos produtos vendidos, com base dados, estoque inicial adicionado das compras, comparado com estoque final, era possível evidenciar o preço de aquisição das mercadorias. Segue o modelo do cálculo abaixo:

Estoque Inicial + Compras (-) Estoque Final = Custo das Mercadorias Vendidas

Figura 3 – Cálculo para Apuração de Resultado. Fonte: Cortiano (2014; p.34)

Lorentz (2015) revela que até a Revolução Industrial a Contabilidade financeira era suficiente para atender as empresas comerciais, visto que a economia da época resultava basicamente do comércio. Através da análise do montante que era pago pela aquisição de produtos, era possível a apuração dos custos. Ou seja, utilizava-se da contagem física mediante o uso de inventário para gerar apuração do custo.

Com advento da revolução industrial, (século XVIII) a Contabilidade financeira tornou-se insatisfatória, uma vez que as organizações passaram a comprar a matéria-prima para transformá-las em produtos, com isto o sistema contábil adotado na época torna-se obsoleto, e os gestores das indústrias necessitam de um mecanismo de controle mais complexo e informativo sobre a situação de seu patrimônio, surgindo então a Contabilidade de Custo (SCHIER; 2013).

Segundo Ferreira (2007), A contabilidade de Custos nasceu na Inglaterra em meados (Séculos XVIII) com a chegada do sistema produtivo. Em decorrência da Revolução Industrial resultou no surgimento de várias empresas, onde as mesmas necessitavam de informações contábeis diferenciadas das que já eram utilizados pelas empresas mercantilistas. Ou seja, as novas empresas do ramo de produção, demandavam de um sistema de controle mais elaborado para avaliar os custos de produção, assim como todos os demais gastos.

Em consenso com os autores citados, Lorentz (2015; p.3), afirma:

Com advento da Revolução Industrial, novas tecnologias foram descobertas surgindo sistemas complexos de produção e o consequente crescimento das empresas. Dessa forma, houve a necessidade de adaptar os procedimentos de apuração do resultado praticados em empresas comerciais- que apenas revendiam mercadorias compradas de terceiros- para as empresas industriais, que passaram a adquirir as matérias-primas e utilizar fatores de produção, com gastos com mão-de-obra, entre outros, para transformá-los em produtos destinados à venda.

Mediante isto é notável que durante o período mercantilista a Contabilidade Financeira era suficiente para atender os anseios da época, entretanto com a Revolução Industrial, surgiram às empresas do ramo industrial, carecendo de um sistema de controle mais elaborado e complexo, obrigando os gestores investirem

em sistemas de controle mais eficaz, no processo de transformação de produtos e na apuração do lucro ou prejuízo da entidade. Em frente a este cenário de constantes alterações e aperfeiçoamento, surge a Contabilidade de Custo.

2.2.1 Conceitos de contabilidade de custo

A Contabilidade de custo é uma ramificação da Contabilidade que nasceu da necessidade que as empresas tinham em acompanhar os custos ocorridos na produção de novos bens e serviços, sendo ela uma importante ferramenta de informação na administração dos custos e para o crescimento da entidade (FERREIRA, 2010).

Silva e Niyama (2012) expõem que a Contabilidade de Custo é uma subdivisão da Contabilidade, na qual permite produzir informações para inúmeros níveis dentro de uma organização, destacando que as informações geradas pelo uso desta não se restringem somente a usuários internos, mas também é auxílio para usuários externos. Por sua vez, Leone (1997); *Apud* Silva (2008) afirma que a Contabilidade de Custo trata-se de um ramo da Contabilidade que visa gerar informações para diversos setores dentro de uma entidade, está por sua vez serve de auxílio aos gestores na avaliação de desempenho, planejamento, controle das operações e nas decisões gerenciais.

Em consenso com os autores mencionado, Bruni e Famá (2011, p.22), afirma:

A contabilidade de custos pode ser definida como o processo ordenado de usar os princípios da contabilidade geral para registrar os custos de operação de um negócio. [...], com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções do negócio, objetivando alcançar uma operação racional eficiente e lucrativa.

Em frente a essa instabilidade do mercado, nota-se que a Contabilidade de Custo tornou-se para as empresas, uma ferramenta indispensável na geração de informações confiáveis é precisa, sobre o custo de transformação de um produto ou serviço, assegurando os gestores sobre a lucratividade de seu negócio (CORTIANO; 2014).

2.2.2 Objetivos da contabilidade de custo

A princípio os Contadores, Auditores e Fiscais desenvolveram a Contabilidade de Custos, com o objetivo apenas de resolução de problemas de mensuração de estoque, entretanto em decorrência do mercado competitivo que está em constantes mudanças, além dessa finalidade, está por sua vez tornou-se uma ferramenta valiosa para gestão das empresas. Neste novo cenário a Contabilidade de Custos expandiu seu campo de atuação, incidindo em duas funções de suma relevância para as empresas: “auxílio ao controle e ajuda as tomadas de decisões” (MARTINS; 2003).

Nas questões referentes ao controle, Cortiano (2014) afirma que, a Contabilidade de Custos, desenvolve a função de instalação de padrões, criação de orçamentos ou previsões, estas ferramentas permitem ao gestor acompanhar os gastos planejados com os efetivamente realizados. Ou seja, estas técnicas chamadas de custeio-padrão são de grande relevância para verificação de desperdícios de matéria-prima na confecção ou produção de bens e serviços.

Em relação à função ajuda as tomadas de decisões, Silva e Niyama (2012) enfatizam que os sistemas de controle, planejamento usados pela Contabilidade de Custos, visa auxiliar os gestores a interpretar as informações, aplicando-a em decisões internas. No entanto essas informações atenderão também usuários externos, que exigem informações dos custos para negociação de preços, exemplos: escolas e sindicatos ou para repasse de recursos, exemplos: tributos para o governo.

Em frente a essas modificações analisa-se que a Contabilidade de Custos mediante suas funções, fornece informações diferentes a todos os departamentos de uma empresa. Para Vieira (2008; p.12,13), a Contabilidade de Custos objetiva especificamente:

Quadro 2 – Objetivos da Contabilidade de Custos. Fonte: Adaptado de Vieira (2008, p.12,13).

a) Avaliação de estoques
b) Atendimento das exigências fiscais
c) Determinação do Resultado
d) Planejamento
e) Formação de Preço de Venda
f) Controle Gerencial
g) Avaliação de Desempenho

h) Controle Operacional
i) Análise de Alternativas
j) Estabelecimento de Parâmetros
k) Obtenção de dados para Orçamentos
l) Tomada de Decisão

Mediante o exposto nota-se que, as empresas atuam em um ambiente competitivo, com intensas modificações, o que obriga as mesmas ter um maior controle de sua produção, uma vez que, o mercado ganha extensões universais, e a concorrência não reconhece fronteiras. Neste ambiente dinâmico, competitivo e incerto, os gestores necessitam de uma ferramenta que acompanhe detalhadamente o processo produtivo, e forneça informações relevantes, capaz de subsidiar os administradores nas tomadas de decisões. Diante disto a Contabilidade de Custos deixa de ser somente importante, para transforma-se em um instrumento indispensável à sobrevivência das organizações.

2.2.3 Terminologias utilizadas em custos

Para obter uma eficiente gestão na formação dos custos e preços, é necessário o conhecimento de alguns termos técnicos. Entre os principais utilizados na contabilidade de custo cita-se: Gastos, Investimentos, Despesas, Custo, Desembolso e Perdas (BRUNI; FAMÁ, 2007).

2.2.3.1 Gastos

Segundo Bruni e Famá (2007), gastos consistem no sacrifício feito pela entidade para obtenção de bens ou serviços. Podendo em última ocasião ser classificados como custos ou despesas, dependendo de sua relevância na elaboração de um produto ou serviço, contudo ainda podem ser classificados temporariamente como investimentos.

Nesta mesma linha de pensamento Martins (2008), menciona gasto como sendo uma compra de um bem ou serviço qualquer, que cause sacrifício financeiro para empresa. Em termos gerais consistem na entrega ou promessa de entrega de ativos, na maioria das vezes dinheiro.

Por sua vez Berti (2010), descreve o termo gasto como todo sacrifício financeiro realizado pela empresa, a fim de adquirir produtos ou serviços. Entretanto vale ressaltar que unicamente é considerado um gasto no período que existir o reconhecimento contábil da dívida ou redução do ativo.

2.2.3.2 Investimentos

Investimento é mencionado por Bruni e Famá (2007), como sendo todos os gastos ativados em decorrência de sua vida útil. Ou seja, caracterizam aqueles investimentos em ativos que originam receitas futuras para empresa. Já Silva e Niyama (2012) complementam dizendo que, investimento constitui-se em um gasto para aquisições de materiais ou serviços. Porém com a finalidade de transformá-lo em receita futura para acréscimo do patrimônio de uma empresa.

Diante disto Martins (2008) afirma que todos os sacrifícios realizados para aquisição de um produto ou serviços, que acrescentam o ativo da empresa, para que futuramente possa ser convertido em novas receitas, são especificamente chamados de investimentos.

Exemplos:

- Compra de matéria-prima é um gasto contabilizado temporariamente como investimento ocasionando um aumento do ativo circulante.
- Aquisição de material permanente é um gasto que convertem em aumento do ativo imobilizado.

2.2.3.3 Custos

Para Berti (2010), o termo Custos representa todos os gastos com bens e serviços, utilizados para produzir outros bens e produtos. Já Silva e Niyama (2012), exemplificam que, Custos são os recursos essenciais como, por exemplo, a matéria-prima, energia, embalagens entre outros. Ou seja, são todos os recursos utilizados no setor de produção com objetivo de transformá-los em novos produtos ou serviços.

Em consenso com os autores mencionados, Bruni e Famá (2007) afirmam que são considerados Custos os gastos ocorridos na elaboração de bens ou serviços, que de fato estão associados ao setor produtivo, "Como exemplos de

custos podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão-de-obra fabril, aluguéis e seguros de instalações fabris etc.”

Nesta mesma linha de pensamento, Silva e Lins (2013) afirmam que de fato o termo Custo está relacionado aos recursos usados na atividade de produção de novos bens ou serviço, onde se espera que, estes sacrifícios presentes tragam benefícios futuro para a entidade. Geralmente este retorno é representado pelo um valor superior de ativos ao que foi sacrificado inicialmente.

Por sua vez Martins (2008) faz uma análise mais detalhada, afirmando que Custos são gastos com bens ou serviços, a fim de adquirir outros bens acrescidos de margem superior ao que foi inicialmente sacrificado. Entretanto acrescenta dizendo que antes de tudo, custo é um gasto, que será reconhecido como custo no momento da utilização dos fatores de produção. Ou seja, este reconhecimento dá-se no setor de transformação (indústrias) em novos produtos ou serviços. Segue o exemplo:

- A compra da matéria-prima foi um gasto em sua aquisição, que transformou-se em investimento no período de estocagem; no momento em que é usada na fabricação de um bem, “surge o custo como parte integrante do produto elaborado”.

2.2.3.4 Despesas

São gastos com bens e serviços utilizados direta ou indiretamente para geração de novas receitas. Ou seja, são os gastos ocorridos na área externa ao setor de produção, que mesmo não tendo uma relação direta com a fabricação do produto, gera a redução do patrimônio, com intenção de obter lucro (BRUNI; FAMÁ, 2007).

Ferreira (2010), afirma que, Despesas é a redução patrimonial de forma voluntaria com objetivo de gerar receitas. Consistem em gasto que amortizam o patrimônio, visando o alcance de receitas. Sabe-se então que, quando ocorre este gasto voluntário o gestor está diminuindo seu ativo, no entanto com a finalidade de gerar receita que cubram as despesas, é alcance lucro.

Neste mesmo contexto Silva e Lins (2013), mencionam que, Despesas consistem em recursos utilizados direta ou indiretamente de forma intencional na forma de bens ou serviços, com a finalidade de alcance de rentabilidade, é apresenta como característica básica o fato de não está relacionada com setor de

produção. Silva e Niyama (2012) citam alguns exemplos que caracterizam as despesas, são eles:

- salários e encargos sociais dos empregados da administração
- material de consumo da administração
- imposto de renda e contribuição social sobre o lucro
- comissão sobre vendas.

2.2.3.5 Desembolsos

Para Ferreira (2010) desembolso é todo pagamento antecipado ou no ato das compras resultante da aquisição de um bem ou serviço. Em consenso Martins (2008), afirma que, Desembolso é o pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço, podendo acontecer antes, durante ou depois da entrada do bem comprado. Portanto toda saída do caixa, conta bancária com a finalidade de liquidar a compra de um bem a vista ou a prazo considera-se desembolso para as empresas.

Para Berti (2013) consistem na saída de dinheiro do caixa da entidade, com a função de liquidar obrigações adquiridas junto a terceiros, compras à vista de produtos ou serviços. Ou seja, ocorre em decorrência de atividades rotineiras de uma empresa. São exemplos: pagamento de duplicatas, pagamento de compras avistas.

2.2.3.6 Perdas

Segundo Ferreira (2010), ao contrário das despesas que representa um sacrifício para a obtenção de novas receitas, perdas são eventos indesejáveis, inesperado que tem como contrapartida a redução do patrimônio da entidade, são casos que ocorre por fatores alheios a vontade dos gestores, sendo não programadas e causando prejuízos incalculáveis para as entidades.

Para Vieira (2008) perdas são decorrentes de bens ou serviços consumidos de forma inesperada e involuntária, representando a diminuição dos ativos de uma entidade sem que haja a contrapartida de um acréscimo em sua receita.

Em consenso Silva e Niyama (2012), consideram como perdas os gastos excepcionais que acontecem de forma imprevista. Citando exemplos básicos de perda anormal: matérias primas roubadas, perdas por enchente, incêndios, sendo

assim, todos os acontecimentos que ocasionam a perda de sua produção, não havendo acréscimo do patrimônio da entidade.

2.2.4 Classificação de Custos

Silva e Niyama (2012) esclarecem que os custos podem ser classificados, em custos diretos e indiretos, quanto à forma de apropriação. Custos fixos e variáveis quanto à forma de Variabilidade, esta separação ocorre para facilitar a identificação dos custos, na fabricação de um produto, como também auxiliar a tomada de decisão.

2.2.4.1 Custos Diretos

Entende-se por custos diretos, aqueles gastos que são facilmente identificados na fabricação de produtos, ou seja, é possível mensurar quanto pertence a cada unidade produzida, exemplos é a matéria prima, mão de obra direta, entre outros (SILVA; NIYAMA 2012).

A classificação dos custos diretos é mencionada por Passareli e Bomfim (2002), como sendo todos os gastos que são possíveis identificar de forma objetiva e direta, como pertencendo a este ou aquele produto, sendo que, os mesmo podem variar de acordo com a quantidade produzida, é o caso das embalagens, dos componentes da mão-de-obra direta, quando há a comprovação e medição de quanto está custando em cada produto, da energia elétrica, quando de fato há verificação é identificação de quanto se consome para fabricação de um produto.

Como custos diretos entendem-se aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só tipo de produtos ou a um só tipo de serviço. Especificamente, são aqueles que podem ser apropriados diretamente a uma função de acumulação de custos, seja um produto, um serviço, uma ordem de produção, um centro de custo, uma atividade, seja um departamento da empresa. Exemplos: matéria-prima, mão de obra direta etc. (FERREIRA, 2007; p.53).

Ferreira (2010), afirma que são considerados como custos diretos, aqueles apropriados diretamente ao produto fabricado, sendo assim não há necessidade de uso de rateios ou estimativas, pois eles são de fácil identificação na composição do custo do produto. Acrescenta ainda que todo custo está diretamente ligado à produção, entretanto são classificados como custo direto ou indireto, dependendo

com sua mensuração em relação ao item fabricado, e não com a produção total. Alguns dos principais custos diretos de fácil identificação na produção são:

- **Matérias-primas consumidas:** custos com a compra de insumos podem ser apropriados diretamente ao produto, uma vez que, a gestão sabe qual é a quantidade usada na fabricação de cada item, isto se dá através da mensuração de quilo, grama, unidade, metros.

- **Embalagens e outros materiais diretos:** os custos com embalagens, assim com outros materiais diretos podem ser diretamente associados a cada unidade produzida.

- **Mão de obra direta:** refere-se aos custos com os trabalhadores utilizados exclusivamente na produção de cada produto, sendo assim o tempo que cada operário dedicou a fabricação do produto representará a mão de obra direta.

- **Energia elétrica das máquinas:** quando há o uso de medidores, sendo possível a identificação de quanto se está consumindo em cada produto.

Todos esses exemplos mencionados são custos apropriados aos produtos, sem a necessidade de fazer rateios, pois é de fácil identificação. Sendo assim, não oferecendo dúvidas quanto a serem atribuíveis a este ou aquele produto. (PASSARELI; BOMFIM; 2002).

2.2.4.2 Custos Indiretos

Na elaboração de bens ou serviços, existem custos facilmente atribuíveis aos itens fabricados, estes por sua vez denominam-se custos diretos. Entretanto há aqueles que precisam de critérios diferenciados para sua mensuração, designado como custos indiretos. Silva e Niyama (2012) classificam como custos indiretos, todos aqueles que necessariamente utilizam de um critério de rateios, para identificação do mesmo no produto, uma vez que, eles não são facilmente inidentificáveis. Como é o caso do aluguel da fábrica, mão de obra indireta, manutenção da fábrica.

Estes custos indiretos, conhecidos também de custos gerais de fabricação, são característicos por serem incorrido dentro do processo de produção, entretanto necessitam do uso de rateios para serem apropriados aos produtos fabricados. Com base nesse critério, estima-se o quanto cada produto consome de energia elétrica de mão de obra indireta, de aluguel da fábrica, e de todos os demais custos que não

são atribuíveis diretamente há determinado produto, como combustíveis, lubrificantes, material de limpeza, entre outros (PASSARELI e BOMFIM, 2002).

Em complemento Ferreira (2010), afirmam que, são custos indiretos aqueles apropriados aos produtos somente com o uso de rateios ou estimativas. São decorrentes disto, por não ter uma relação direta com os produtos fabricados, sendo assim, objetivamente não podem ser mensurados, ou estimados na composição dos custos de fabricação de cada produto. Os principais custos indiretos são exemplificados a seguir:

- **Aluguel da fábrica:** caso corresponda a mais de um departamento, a identificação deste será via rateio. Sendo contabilizado como custo somente o valor da parcela destinado ao departamento de produção.

- **Imposto predial da fábrica:** O tratamento para calcular custo destinado ao setor de produção da fábrica é o mesmo utilizado ao aluguel.

- **Manutenção da fábrica:** Os custos com manutenção da fábrica representam aqueles gastos corriqueiros, relativos à limpeza, conserto, lubrificação, manutenção de equipamentos, etc.

- **Depreciação:** Basicamente a depreciação é classificada como custo indireto, exceto em caso que a máquina depreciada for exclusivamente para a produção de um único produto, neste caso passa a ser um custo direto.

2.2.5 Custos e Despesas Fixos ou Variáveis

Segundo Martins (2003), além das definições em Diretos e Indiretos, os custos podem ser agrupados quanto à variabilidade, em Custos Fixos ou Variáveis. Estas duas formas diferentes de classificação dos Custos levam em considerações variáveis como a intensidade da produção, volume de atividade é unidade de tempo.

Para Passareli e Bomfim (2002), os custos fixos, são aqueles que, não variam com a atividade de produção, ou seja, independente das quantidades produzidas permanecem os mesmos, não sofrem variações em relação ao volume de produção. Já Ferreira (2010), afirma que, os custos fixos não sofrem variações qualquer em relação ao volume produzido, um exemplo claro é uma indústria, independente de alcançar o nível máximo de sua capacidade de produção, ou nada produza o montante pago em aluguel não será alterado.

Contudo vale ressaltar que, quanto maior for a quantidade produzida menor será o custo por unidade. Exemplo: O valor do imposto predial da indústria, que é calculado com base na área do imóvel, é localização, custa o montante de 10.000,00, (Dez mil reais). Para 800 (Oito sentas) unidades, o custo fixo unitário será de 12,50 (doze e cinquenta), por unidade produzida. Porém se a indústria aumenta sua capacidade de produção para 1.000 (Mil) unidades, certamente o custo fixo unitário diminuirá para 10,00 (dez reais), por unidade produzida. Note que, quando aumenta a quantidade produzida, o custo fixo diminuirá. (SILVA e NIYAMA, 2012).

Em relação ao Custo Variável, Silva e Niyama (2012) diz que, são aqueles que estão inteiramente relacionados com a quantidade produzida, ou seja, o total dos custos varia conforme o volume produzido. Sendo assim, quanto maior o volume de produção, maiores também serão os custos variáveis. Exemplos: Matéria-prima consumida e mão de obra.

Ferreira (2010) descreve como custo variável aqueles proporcionalmente alterados em função da quantidade produzida. Alguns exemplos de custos variáveis são as matérias-primas, as embalagens e a mão de obra direta. Ressaltando que o aumento da produção reflete diretamente no aumento dos custos. Caso a produção de bens e serviços aumente em 5%, os custos variáveis serão acrescidos proporcionalmente, assim como também de maneira contrária com a diminuição da produção em 5% os custos também diminuirão respectivamente.

Vale ressaltar que a classificação como gastos diretos e indiretos, são definições específicas dos custos, entretanto as despesas podem ser classificadas também como Despesas fixas ou variáveis, salários da administração das vendas, parte fixa da remuneração dos vendedores são exemplos de despesas fixas, é comissões de vendedores, despesas com entrega, entre outros. São exemplos de despesas variáveis (MARTINS, 2003).

Para Ferreira (2010), Classificam-se como despesas fixas, aquelas que são sempre a mesma até que se faça um reajuste em seu valor. Exemplos: aluguéis e o imposto predial dos imóveis não ligados à produção, encargos com depreciação de móveis e utensílios, aluguel do escritório, remuneração dos vendedores (parte fixa da remuneração). Já as despesas Variáveis, são aquelas que podem ser alteradas mensalmente, sem valor fixo a ser pago, são exemplos: Comissões sobre vendas,

ICMS sobre vendas, essas obrigações modificam-se de acordo com o volume produzido ou vendido.

2.2.6 Custos com Mão de Obra

Mão de obra é caracterizada como um elemento humano usado para a transformação de materiais em produtos. A quantidade de operários ligados direta ou indiretamente com a fabricação de produtos, ou as horas necessárias do pessoal no setor produtivo é que determina o custo da mão de obra. Por tanto dependendo do ambiente que se utiliza a mão de obra, poderá ser classificada em mão de obra direta e indireta (VIEIRA, 2008).

2.2.6.1 Mão de Obra Direta

Mão de obra direta todo o trabalho aplicado inteiramente sobre o produto ou componentes em elaboração, não necessitando de critérios de rateios. Exemplos: o trabalho do tecelão para a produção do tecido, das costureiras na confecção de roupas, entre outros (PASSARELI; BOMFIM; 2002).

Ferreira (2010) descreve como mão de obra direta, o trabalho dos operários "durante o processo produtivo, podem ser apropriados diretamente a cada um dos diferentes itens em fabricação", sem a necessidade de estimativas ou rateios. Todavia para mensuração deste custo é necessário que se identifique o operário que efetuou a tarefa e em seguida mesa o tempo gasto no ciclo da produção. As formas mais comuns para o controle do tempo gasto por cada empregado são feitas basicamente pelo uso de sistemas de controle como relógio de ponto, registro automático de início e termino de ordens.

Por sua vez Martins (2003), acrescenta que se o tempo gasto por um operário destinado exclusivamente a produção, tiver sido rigorosamente controlado, a mão de obra direta é caracterizada como custo variável, pois se modifica de acordo com a quantidade produzida. É as demais horas não calculadas somam como custos indiretos.

Convém ressaltar que, em alguns países, atribui-se custo com mão de obra direta, somente o montante pago no valor contratual, necessariamente sem a contabilização dos encargos sociais. Porém em relação ao Brasil esse fato ganha

outras dimensões, sendo obrigatoriamente necessária a inclusão dos encargos no custo da mão de obra direta. Sendo assim todos os encargos sociais como as férias, décimo terceiro salário, descanso remunerados, feriados, integram o cálculo contábil para somatória do custo com a mão de obra direta (MARTINS, 2008).

Porém os gastos com transporte, plano de saúde, uniformes, alimentação, não são contabilizados como parte da mão de obra direta, pois, o aumento do volume de produção não provoca aumento proporcional nos gastos, sendo assim registrados como gastos gerais de fabricação e mensurado aos produtos fabricados por estimativas (FERREIRA, 2010).

2.2.6.2 Mão de Obra Indireta

Denomina-se mão de obra indireta custos com empregados que não foram mensurados como pertencentes a determinado produto. Isto ocorre pelo fato das tarefas desenvolvidas pelos funcionários não está diretamente relacionado com setor de produtivo, ou até mesmo pela falta de controle destes gastos. São exemplos de mão de obra indireta salários dos supervisores, da chefia, dos vigilantes (FERREIRA, 2010).

Na visão de Martins (2003) a mão de obra indireta é aquela que é de difícil mensuração, sendo identificada aos produtos por meios de fatores de rateios. Um exemplo é o salário dos chefes de departamento. Contudo há situações em que a empresa tem possibilidades de mensurar o custo com a mão de obra e associá-las aos itens produzidos, porém em decorrência da dificuldade de identificação, ou por razões econômicas não realizam este cálculo. Neste caso é visível a existência da mão de obra direta, entretanto esta situação será entendida pela Contabilidade de Custo como mão de obra indireta.

2.3 SISTEMAS DE CUSTEIOS

Para Ferreira (2010), sistema de custeio consiste em um método de controle, desenvolvido com a finalidade de apropriar os custos à produção. Cada sistema de custeio possui suas particularidades e objetivos específicos, portanto a escolha de um deles decidirá a participação ou exclusão de determinados custos nos gastos de produção. Deste modo é necessário que as pessoas interessadas nas informações

geradas por estes métodos, analisem qual o melhor sistema para implantar na sua empresa, e conheça quais os efeitos sobre a composição dos custos de produção. Entre os inúmeros tipos de sistemas de custeio, os principais são sistemas de custeio por Absorção, ABC e Variável.

2.3.1 Custeio Por Absorção

Entre os inúmeros métodos de custeio existente na contabilidade de custo, sendo até mais modernos e específicos, o custeio por absorção em decorrência de sua aceitação fiscal é ainda por ser um método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade é o método de apuração de custos mais utilizado em todo país (BERTI, 2010).

Diante disto Martins (2008) enfatiza que custeio por absorção é uma maneira utilizada para apropriação de todos os custos, sejam custos fixos ou variáveis aos bens produzidos. Já Berti (2010), afirma que, o método de custeio por absorção é diferenciado dos demais pelo fato de se apurar o custo dos produtos de forma integral, ou seja, agregando todos os custos diretos e indiretos, assim como também os custos fixos e variáveis a cada unidade elaborada.

Para Ferreira (2010), o sistema de custeio pelo método de absorção conste na apropriação dos custos “tanto os diretos quanto os indiretos. Assim, os custos fixos e variáveis são “estocados” e lançados ao resultado apenas quando da venda dos produtos correspondentes”.

De maneira geral este método possibilita ao gestor, a apropriação dos custos diretos, de forma econômica e viável ao objeto produzido. Entretanto em relação alocação dos custos indiretos torna-se mais difícil, uma vez que, necessita utiliza-se dos critérios de rateio. Geralmente estes critérios possuem uma alta arbitrariedade, uma vez que, não explicam claramente o porquê daquela proporção de custo indireto naquele produto. Sendo assim os maiores problemas que envolvem o critério de rateio está relacionada com a utilização de estimativas de dados, para obtenção de resultados (SILVA e NIYAMA, 2012).

O processo de alocação de todos os custos, seja direto, indiretos fixos e variáveis, pelo sistema de custeio por absorção dá-se através da separação de custo e despesas, em seguida apropriação dos custos diretos e indiretos a

produção, até chegar à demonstração do resultado do exercício (FERREIRA, 2007).
Veja o exemplo a seguir:

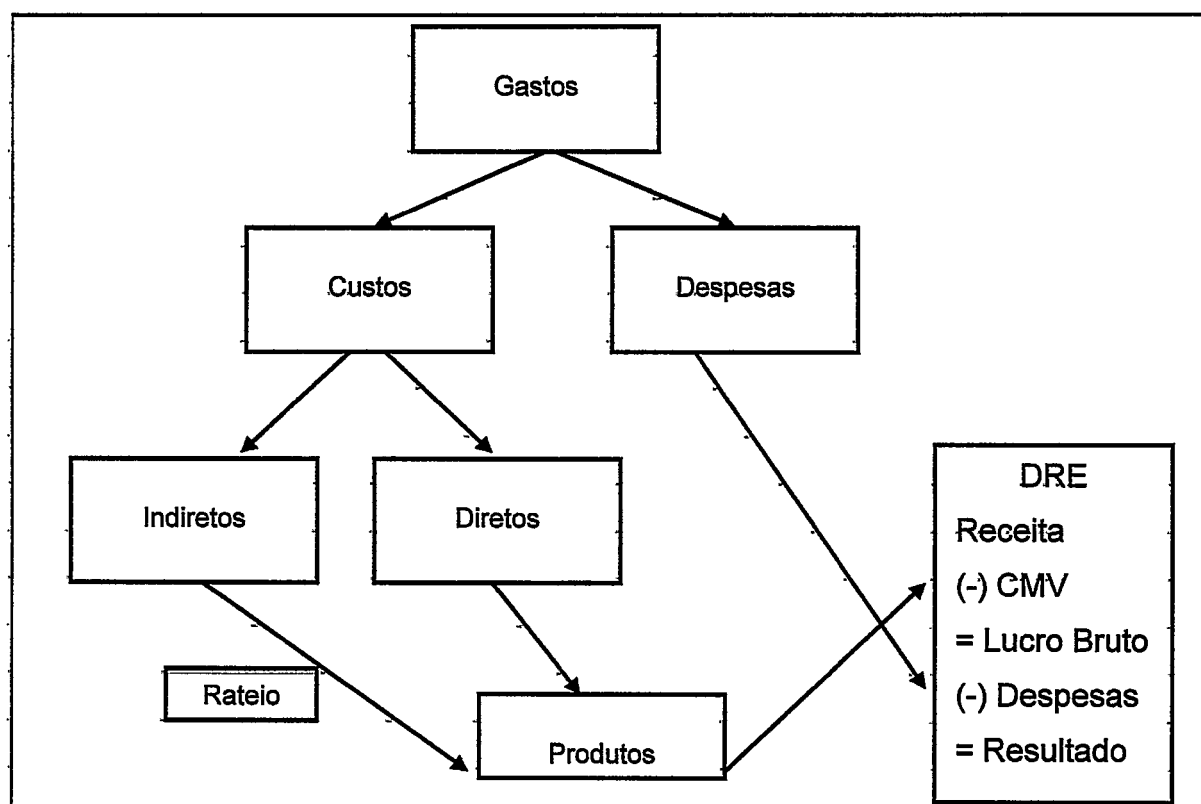


Figura 4 – Representação do fluxo de gastos pelo método de custeio por Absorção. Fonte: Silva e Niyama (2012; p. 186)

Diante do esquema do fluxograma do método de custeio por absorção, evidencia que uma peculiaridade deste sistema é a separação dos custos em diretos e indiretos, onde os custos diretos são de fácil alocação aos produtos e os indiretos carecem do uso de rateios para em seguida ser apropriados aos bens ou serviços.

2.3.2 Custeio Baseado em Atividades

Sistema de custeio ABC, (*Activity Basead Costing*) trata-se de um método que procura distribuir o custo indireto de maneira mais planejada, adotando metodologias diferenciadas com intuito de diminuir as distorções deixadas pelo critério de rateio aos custos indiretos (BERTI, 2010),

Na concepção Silva e Niyama (2012), o custo baseado na atividade, assemelha o por absorção, entretanto difere no sentido que não busca apropriar diretamente os custos aos produtos, mas busca gerar informações na contabilização

dos custos através das atividades desenvolvidas na empresa, utilizando de critérios como diminuir os desperdícios e os gastos desnecessários.

Necessariamente este sistema de custeio visa basicamente no controle das atividades realizadas, acreditando que ao controlar as atividades efetivamente contribui para redução dos custos, uma vez que as atividades desenvolvidas dentro das empresas estão diretamente ligadas com o resultado do setor produtivo de bem e serviço (IZIDORO, 2016). Veja o exemplo:

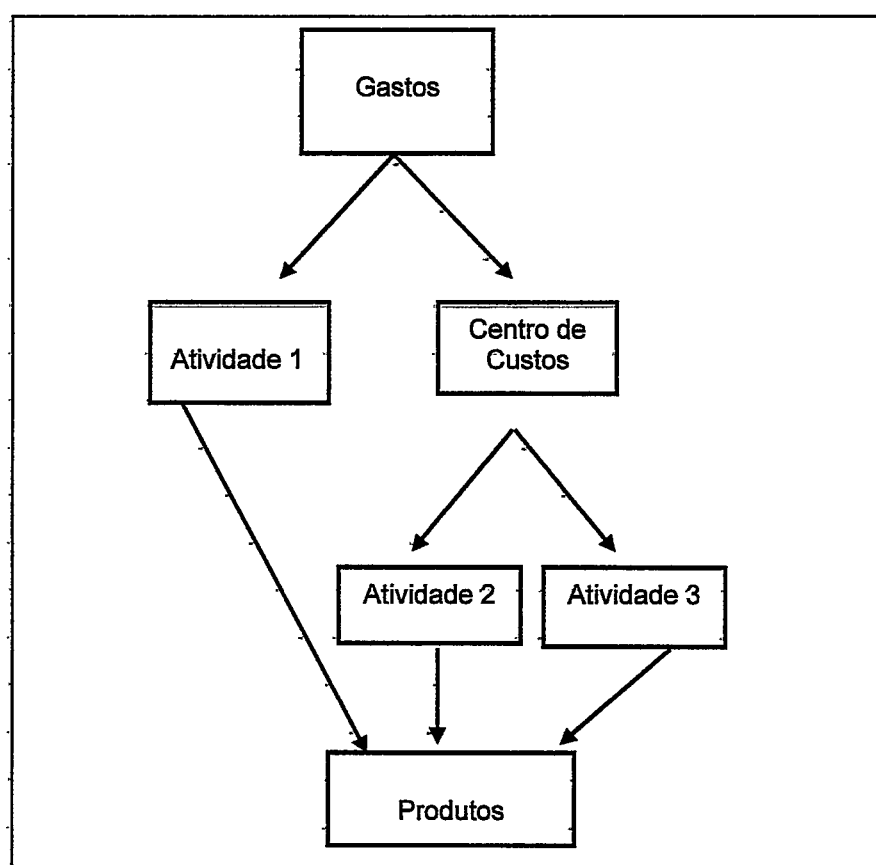


Figura 5 – Representação do fluxo de gastos pelo método ABC. Fonte: Silva e Niyama (2012 p; 191).

Em relação ao custeio ABC, o que difere dos demais é que os custos indiretos são atribuídos de forma mais planejada, sendo atribuídos aos produtos de acordo com as atividades realizadas, acreditando que ao controlar as atividades contribui para redução dos custos.

2.3.3 Custeio Variável

Custeio variável é caracterizado como um método de custeio que busca apropriar apenas os custos e despesas variáveis ao produto, não havendo

necessidade da utilização de rateio, dessa forma somente os custos e despesa que oscilam diretamente ao nível de produção da empresa. Efetivamente estes são relevantes na formação dos custos de bens ou serviços, todos os demais custos fixos e despesas fixas são considerados componentes do resultado da entidade. (LUNKES, 2007).

Um dos focos centrais do custeio variável é fornecer informações claras e objetivas a cúpula da empresa, diminuindo a porcentagens de arbitrariedade na alocação dos custos de produção, sendo este mais eficaz na busca de dados que possam subsidiar os administradores no processo decisório, permitindo um confronto entre as receitas alcançadas em determinado período é os custos e despesas variáveis (IZIDORO, 2016). Segue abaixo um exemplo do custeio variável.

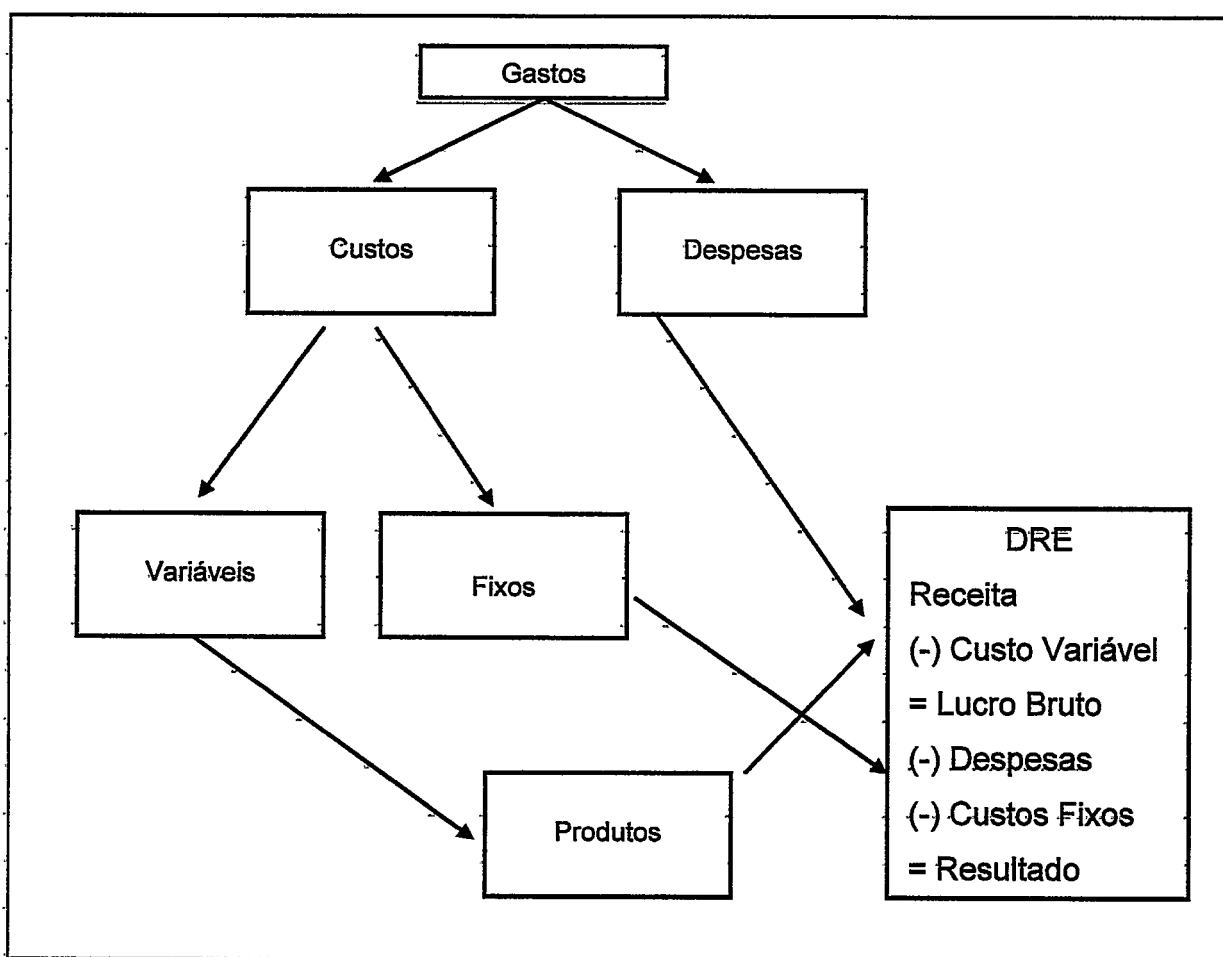


Figura 6 – Representação Gráfica do fluxo de gastos pelo método de custeio Variável. Fonte: Silva e Niyama (2012 p; 189).

No geral este método traz como principal vantagem para as empresas, à possibilidade de encontrar o índice de margem de contribuição unitária de cada

produto elaborado, servindo como uma ferramenta de curto prazo no auxílio à tomada de decisão (SILVA; NIYAMA, 2012).

2.4 ANÁLISE DE CUSTOS, VOLUME E LUCRO

Para Bruni e Famá (2007), o estudo da relação entre os custos incorridos no setor produtivo, o volume produzido e as receitas auferidas é uma das principais ferramentas da Contabilidade, utilizada para subsidiar a tomada de decisão é alcançar os resultados desejados. Neste contexto a separação dos gastos em custos e despesas fixos e variáveis torna-se mais atraente do que a mera separação em custos e despesas.

Silva e Garbrecht (2016) descrevem que análise do custo, volume e lucro é uma técnica de gestão, decorrente do método de custeio variável, que possibilita um estudo dos gastos incorridos para elaboração de um produto, o volume produzido é sua relação com o lucro obtido, este procedimento dá-se através do uso de dois indicadores primordiais, margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

Contudo evidencia que este estudo é fundamental para obter a taxa de lucratividade desejada, no entanto vale mencionar que para impetrar este resultado é necessário o conhecimento por parte da gestão dos principais elementos, que são margem de contribuição e ponto de equilíbrio, constituídos a partir dos componentes, despesas e custos variáveis, despesa e custos fixos é o preço de venda da mercadoria ou serviço (SILVA; NIYAMA, 2012).

2.4.1. Margem de Contribuição

Dentro da Contabilidade de Custos a Margem de contribuição é um dos componentes essenciais para auxiliar os gestores na tomada de decisões. Diante disto, Lunkes (2007) expõe que a margem de contribuição é o valor que resulta após as deduções dos custos e despesas variáveis. Ou seja, é a diferença que resta a partir da dedução dos custos e despesas variáveis do preço de venda. Tornando-se visível ao gestor, analisar qual o valor disponível pela empresa para liquidar os custos fixos.

Para Berti (2010) a margem de contribuição é conceituada como sendo a parcela de receita que ficou à disposição da empresa, depois de deduzir do preço de

venda todos os custos que podem ser atribuídos ao produto sem erros. Este restante eventualmente chamado de margem de contribuição é destinado a cobrir as despesas e custos fixos, e ainda formar o lucro esperado pelo gestor. Para Silva e Lins (2013), entende-se como margem de contribuição o montante que resta para a empresa após liquidar os gastos variáveis. Lembrando que para chegar a este resultado, é necessário por parte do gestor, o conhecimento de todos os custos e despesas da empresa. Através da fórmula margem de contribuição igual preço de venda – custo e despesas variáveis por unidade.

$$MC = PV - (CV + DV)$$

Figura 7 – Fórmula Margem de Contribuição. Fonte: Adaptado de Silva e Lins (2013; p. 129)

Vale ressaltar que, a margem de contribuição poderá também ser calculada em percentual, através do uso das seguintes fórmulas:

$$MC\% = \text{Margem de Contribuição Unitária} / \text{Preço de Venda Unitária} \times 100$$

$$MC\% = \text{Margem de Contribuição Total} / \text{Vendas Totais} \times 100.$$

Os cálculos mencionando, possibilitam ao gestor o conhecimento do seu patrimônio, determinando o quanto a empresa precisa obter de receita, para alcançar o ponto de equilíbrio (BERTI, 2010).

O conhecimento da Margem de Contribuição é essencial para qualquer empresa, para Berti (2010), este componente é essencial para se alcançar um bom desempenho, uma vez que, as informações geradas permitem ao gestor controlar os custos por linha de produção da empresa, consequentemente refletirá no aumento da produção, maximização dos lucros e redução dos prejuízos. Vale ressaltar também, que é fundamental para definir ou alterar políticas de vendas, basicamente este elemento permite ao dirigente da empresa modificar as políticas administrativas, fazer novos investimentos. Ou seja, contribuindo no auxílio à tomada de decisões.

2.4.2 Ponto de Equilíbrio

Break-even point ou simplesmente ponto de equilíbrio é determinado pelo nivelamento das receitas e dos custos de uma empresa. Ou seja, representa aquele

momento que as receitas geradas com as vendas, são suficientes para cobrir todos os custos e despesas. Sendo assim abaixo deste representa prejuízo e o montante ganho acima representa lucro para a empresa (MEGLIORINI, 2001). Já Silva e Garbrecht (2016) descrevem que ponto de ruptura é aquele momento onde o montante de vendas ou receitas iguala aos custos totais, assegurando a cúpula que sua empresa não está obtendo prejuízo, entretanto também não está gerando o lucro desejado.

O conhecimento do ponto de equilíbrio é um dos focos fundamentais da análise custo, volume e lucro, uma vez que o domínio desta técnica possibilita os administradores, o conhecimento da quantidade mínima de venda ou produção efetuada, para alcançar o tão desejado lucro, servindo como um instrumento de pilotagem para o crescimento econômico de uma organização (SILVA e NIYAMA, 2012).

Para Berti (2010), o ponto de ruptura poderá ser aplicado para um único produto ou para diversos. Contudo vale mencionar que quando a empresa atua com um mix de produto, o ponto de equilíbrio operacional ou global aplica-se somente em três situações peculiares. A primeira ocorre quando todos os produtos possuem uma margem de contribuição unitária igual, deste modo faz-se o cálculo do ponto de equilíbrio como sendo apenas um produto.

O mesmo autor acrescenta que na segunda situação aplica-se o ponto de equilíbrio somente se “as taxas das margens de contribuição em relação aos preços de vendas são iguais”. É por fim tem-se a terceira situação, está por sua vez será aplicada quando a receita de cada produto permanece a mesma independente do volume produzido, sendo efetuada com a divisão de todos os custos e despesas fixos pela margem de contribuição geral, permitindo ao gestor uma visão ampla sobre as receitas de vendas totais.

Evidente que diante da acirrada concorrência que vive as empresas atuais, saber o ponto de equilíbrio é fundamental para mante-se no mercado, para Santos (2011) este cálculo tem atendido satisfatoriamente os gestores, principalmente em decisões referentes alteração do mix de produtos, lançamentos de novos produtos no mercado, através desta análise é possível compreender o desempenho da empresa diante do mercado. Segue abaixo uma representação gráfica do ponto de equilíbrio.

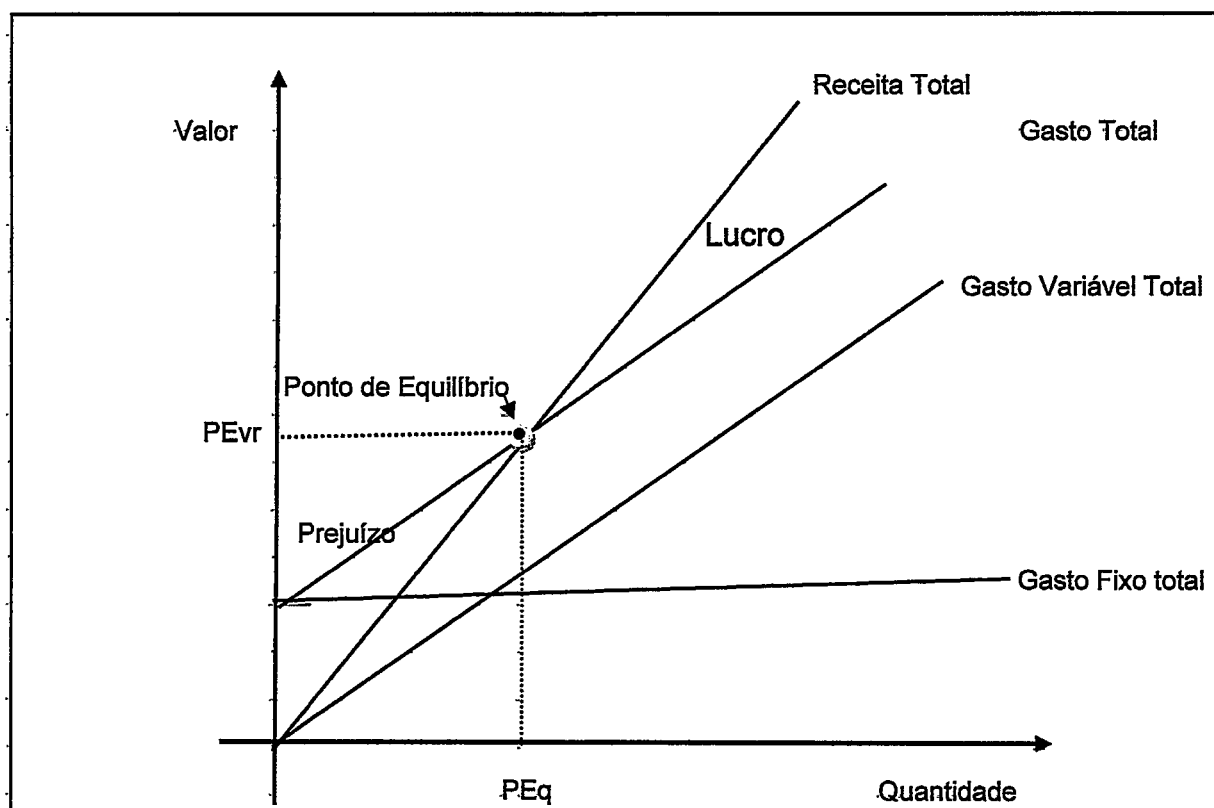


Figura 8 – Representação Gráfica Ponto de Equilíbrio. Fonte: Silva e Niyama (2012 p; 197).

Martins (2003) expõe que através do cálculo (despesas fixas + custos fixos / margem de contribuição), encontra-se o ponto de nivelamento. Ou seja, as receitas com as vendas são suficientes para custear todos os gastos, a partir deste conhecimento cada unidade produzida acima, contribui para formação do lucro, exemplificando para a gestão “que a empresa está operando com uma margem de segurança”.

2.5 GESTÃO DE CUSTO DE PRODUÇÃO

Custo de produção é a somatória de todos os gastos incorridos na transformação da matéria-prima em um bem ou serviço. Ou seja, são todos os custos que efetivamente estão relacionados com o produto final, sendo estes custos diretos ou indiretos de fabricação (SANTOS, 2013).

Na visão de Izidoro (2016), a gestão do custo de produção é de extrema importância para o processo decisório de uma empresa, servindo de auxílio aos gestores no que tange a precificação. Pois há inúmeras entidades que não possuem nenhum método de controle dos custos incorrido no setor produtivo, em virtude disto acabam estimando seus preços de venda baseado no concorrente, o que não é

aconselhável, pois cada empresa seja do ramo de Comércio, Indústria, ou prestadora de serviço, possuem seus custos com mão de obra, matéria-prima diferenciados.

Lunkes (2007) expõe que o controle dos custos continua sendo fatores importantes para as empresas, pois permitem a elas desenvolverem técnicas economicamente favoráveis na identificação de oportunidades e na redução dos desperdícios, resultando em melhorias no processo produtivo. Acrescenta ainda que estas informações possam ser utilizadas para planejamento e controle de uma organização, sendo indispensáveis ao suporte à tomada de decisão.

2.6 SETOR DE PANIFICAÇÃO NO BRASIL

A fabricação de pães é uma das práticas mais antiga da humanidade, sua história acompanha a própria evolução humana, há indícios que foi o primeiro alimento a ser processado por mãos humanas a partir da matéria-prima natural, a história mais remota do pão se origina a cerca de 10.000 anos a.C. A produção de panificados era caracterizada por uma simples mistura de grãos e água, sendo cozidas em pedras quentes, como na época não possuía nem uma técnica de fermentação o produto final apresentava um formato achatado, de consistência dura por fora e macio por dentro (SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM INDUSTRIAL, 2008).

A expansão do trigo como alimento deu-se através da Revolução Francesa, com aparecimento de técnicas de moagem, fermentação, aprimorando ainda mais as receitas de panificados (SENAI, 2008). Em relação ao Brasil o consumo de panificados ocorreu por volta do século XVI, com a chegada dos Portugueses, porém foi apenas por volta do século XX após a chegada dos imigrantes italianos, que estes hábitos alimentares ganharam extensões, principalmente em São Paulo (QUEIROZ; LOPES, 2007 *Apud* ALVES, 2014).

O crescimento urbano, e as grandes mudanças no setor tecnológico foram fatores primordiais para expansão da produção do trigo no Brasil e em outras partes do mundo. Por volta da década de 1950, as indústrias de derivados do trigo, passaram por mudanças que, contribuíram ainda mais para o fortalecendo do consumo de Pães. A partir da década de 1990, o setor de panificação passou por

grandes transformações, deixando aquele modelo arcaico e evoluindo para empreendimentos sortificados (SENAI, 2008).

Segundo informações do SEBRAE (2017), até início dos anos 90 as padarias ou panificadoras eram conceituadas como pequenas indústrias de fabricação artesanais de pães. Contudo evidencia que, as tradicionais padarias estão se modernizando e se transformando em estabelecimento bem mais estruturados, com inovações tecnológicas e amplas opções de produtos derivados de cereais, podendo até ser confundida com lojas de conveniências, butique de pães, entre outros.

Vale ressaltar que além de mudanças estruturais, o setor de panificação vem apresentando uma participação elevada na economia brasileira, segundo pesquisas do ITC (Instituto Tecnológico de Panificação e Confeitaria) em parceria com a ABIP (Associação Brasileira de Indústria de Panificação e Confeitaria), no período 2007, ano que iniciou estes estudos até 2010 a panificação brasileira foi um dos setores mais crescente da economia (INSTITUTO TECNOLÓGICO DE PANIFICAÇÃO E CONFEITARIA, 2017).

Segundo os últimos levantamentos realizados no ano de 2016, registraram que sua participação no setor industrial com produção própria apresentou um índice de 63,05%, equivalente a um montante de 55,01 bilhões de reais, já no quesito revenda foram responsáveis por 36,95% representando cerca de 32,23 bilhões, resultando em um acréscimo de 3,08 % em relação ao mesmo período do ano antecedente, o que equivale a um faturamento de total de 87,24 bilhões de reais injetado na economia do País. Além disto, o seguimento de panificação são reesposáveis por cerca de 800 mil empregos diretos e 1,8 milhões de forma indireta (ITPC, 2017).

3 METODOLOGIA

3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A Metodologia da pesquisa é uma ferramenta de busca, utilizada para chegar a determinado fim. Ou seja, são os instrumentos e técnicas empregadas pelo pesquisador para abordar o objeto de estudo, a fim de impetrar os resultados almejados (LEITE, 2008). Para Gil (2002), a mesma se desenvolve no cumprimento de inúmeras fases, iniciando na percepção do problema até a exposição dos resultados, permitindo procedimentos confiáveis, de forma que não haja dúvida por parte do investigador a respeito das práticas aplicada.

Neste processo metodológico serão apresentados todos os artifícios necessários para desenvolvimento desta pesquisa e seus respectivos resultados.

3.1.1 Natureza da Pesquisa

Do ponto de vista da natureza, a pesquisa científica pode ser de ordem aplicada ou básica. A pesquisa em questão foi desenvolvida utilizando a forma aplicada, conforme Silva e Menezes (2005), esta modalidade “gera conhecimento para aplicação prática dirigida a solução de problemas específicos, envolve verdades e interesses locais”. Ou seja, este método promove a aplicação do conhecimento na realidade da empresa, possibilitando ao investigador comprovar ou rejeitar fundamentos defendidos.

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos utilizados para coletas de dados, a pesquisa se caracteriza como, bibliográfica, documental e estudo de caso. Para Silva (2010), A pesquisa bibliográfica é um apanhado de informações com base em publicações já trabalhado em livros, jornais, revistas, artigos, servindo de alicerce para um primeiro entendimento sobre o tema pesquisado. Prestes (2012) retrata como sendo capaz de suprir as necessidades dos pesquisadores e acadêmicos na construção de novos projetos que busque, “rever, reanalisar, interpretar e criticar considerações teóricas”, objetivando conduzir o leitor a variados assuntos, criar novos conceitos, para explicar fatos ou fenômenos de todas as áreas da ciência.

Em relação à pesquisa documental Silva (2010) afirma que é aquela oriunda principalmente de fontes primárias, que ainda não receberam tratamento científico, composta principalmente por documentos internos das entidades, exemplos corriqueiros são balancetes, memorando, filmes, fotos, notas, esta técnica de pesquisa independe de materiais escritos, contudo vale ressaltar que este método requer um estudo minucioso por parte do pesquisador, uma vez que ainda não passaram por análise mais reelaborada.

Outra modalidade utilizada no desenvolvimento desta pesquisa foi o estudo de caso, que segundo Gil (2002), é caracterizado como um estudo aprofundado de um ou mais elementos, possibilitando ao investigador um conhecimento amplo e profundo sobre determinado fenômeno. Para Silva (2010) é utilizado em análise de documentos ou no desenvolvimento de questionários, entrevistas. Seu elemento de estudo pode ser um indivíduo, ramo de atividade, organização, entre outros, mediante procedimentos simplificados incita o investigador à procura de novas descobertas. Para desenvolvimento do estudo em questão foi utilizado o estudo de caso analisando apenas uma empresa.

Após detalhamento dos procedimentos metodológicos empregados com a finalidade de atingir os fins propostos, faz-se necessário apresentar a técnica aplicada para coletar as informações necessárias na produção deste projeto. Para Silva (2010), as principais técnicas de coletas de dados são questionários, formulários, entrevistas e painel. Entretanto a pesquisa em questão utilizou-se do método de entrevista padronizada, sendo caracterizada por Gil (2002), como aquela que o entrevistador aplica inúmeras perguntas ao entrevistado seguindo um roteiro previamente planejado.

3.1.2 Objetivos da Pesquisa

Quanto aos objetivos, o presente estudo se classifica como exploratória e descritiva. Segundo Leite (2008), pesquisa exploratória configura-se em procedimentos metodológicos apropriados para os estágios iniciais da pesquisa, sendo o primeiro contato do investigador com o tema analisado, contribuindo para que o investigador tenha familiaridade, compreensão e conhecimento com fenômeno estudado.

Na concepção de Gil (2002), pesquisa exploratória é a caracterização inicial do fenômeno analisado, com objetivo de possibilitar o aprimoramento do conhecimento é facilitar a formulação de hipóteses ou intuições, envolvem principalmente grandes levantamentos bibliográficos, estudo de caso, entrevista com pessoas que tiveram experiências na prática com objeto estudado.

Prestes (2012) complementa que este estudo preliminar é essencial para analisar a possibilidade de desenvolvimento de um trabalho preciso, permitindo o planejamento e conhecimento das técnicas adequadas para alcançar os resultados desejados.

A pesquisa descritiva por sua vez é caracterizada por Leite, (2008) como um dos procedimentos metodológicos de maior relevância para nortear um estudo, considerado um dos mais utilizados pelos investigadores para descrever um acontecimento ou circunstância, incide em uma das técnicas necessárias para explicar fenômenos político-administrativos, contábeis, econômicos, entre outros.

Para Prestes (2012) este tipo de estudo consiste na observação, registro, análise, classificação e interpretação dos fatos da forma que são em hipótese alguma o investigador poderá interferir na pesquisa com concepções próprias.

Na visão de Gil (2002), apresentam como finalidade primordial "a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis".

Ressaltando que juntamente com a exploratória são as mais requisitadas pelos pesquisadores, assim como também pelas organizações educacionais e empresas comerciais, pois promove um conhecimento minucioso com técnicas padronizadas que subsidiarão interpretação dos dados coletados.

3.1.3 Abordagem

Quanto a abordagem constitui-se em qualitativa e quantitativa, conforme Silva (2010), pesquisa qualitativa objetiva contribuir com os pesquisadores a compreender eventos sociais, onde as informações são coletadas mediante técnicas de observação, entrevista, documentos, questionários, estudo de caso, com a finalidade de facilitar a compreensão, análise para descrever os fenômenos estudados.

Já o método quantitativo coleta as informações empregando técnicas matemáticas, ao quantificar conceitos e os dados extraídos da pesquisa,

proporciona para a sociedade maior qualidades nas informações coletadas, pois se utiliza de métodos elaborados, mediante o uso da estática, onde o investigador coleta as informações e as transformam em numerais, a fim de analisar a ocorrência ou não das variáveis, neste método a matemática constitui-se uma ferramenta indispensável para análise dos fatos (SILVA, 2010).

3.1.4 Coletas de Dados

Os instrumentos utilizados para obtenção das informações foi o levantamento da ficha técnica, documentos internos, tais como notas de entradas e saídas, notas de despesas que foram disponibilizados pelo gestor, internet. A coleta de dados foi por meio de entrevista padronizada e estudo de caso.

O período de análise das informações Contábeis foi no intervalo de 02 a 31 de janeiro de 2018, após a coleta de dados, foram aplicadas técnicas de cálculos provenientes da Contabilidade de custos, realizaram-se cálculos, envolvendo custeio variável, preço de venda, ponto de equilíbrio e margem de contribuição.

3.2 CONTEXTO E AMBIENTE DA PESQUISA

O ambiente de amostra encontra-se no setor de panificação e confeitaria, tendo como objeto de estudo uma empresa localizada no residencial Vale do Piracaná em Itaituba- Pará. O setor de panificado é responsável pelo índice elevado na economia do município, assim como em todo o País.

Segundo relatos do ITC (2017), existem no Brasil cerca de, 60 mil padarias formadas principalmente por micro e pequenas empresas. Em média este seguimento atende 41,5 bilhões de clientes diários, são responsáveis por cerca de 800 mil empregos diretos e 1,8 milhões de indiretos, s registros demostraram que sua participação na economia totalizou cerca de 87,24 bilhões, diante disto afirma-se que este seguimento é indispensável para o crescimento do país.

3.3 CARATERIZAÇÃO DA PROPRIEDADE PESQUISADA

Este trabalho de conclusão de curso teve como local de estudo uma empresa do setor de panificação e confeitaria, que está localizada no Município de Itaituba no Pará, precisamente no residencial vale do Piracanã.

A panificadora Piracanã é uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada, que abriu suas portas para o mercado no ano de 2013, com fabricação de pães, bolos e equivalentes industrializados.

A mesma constitui-se em uma empresa familiar, dispondo como gestor principal o senhor Raimundo Xavier, que com sua ampla experiência no mercado de vendas, enxergou neste residencial a oportunidade de crescimento econômico-financeiro, mediante a isto investiu na primeira panificadora do bairro, com uma estrutura ampla e moderna, ambiente agradável, obedecendo todas as exigências dos órgãos fiscalizadores.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1 ANÁLISE DA ENTREVISTA

Para compreender melhor a visão do proprietário, foi aplicada uma entrevista com finalidade de obter informações necessárias sobre quais as técnicas utilizadas para utilizadas pelo gestor no processo decisório. Segue as perguntas e as respectivas respostas.

4.1.1 Identificação do Proprietário

Conforme dados coletados as questões número 1 e 2 retrata sobre **como o gestor se identifica e como surgiu o interesse para investir no mercado de panificação?** Diante da resposta foi constatando que o proprietário é um senhor de "62 anos, solteiro, com nível médio completo, natural de Manaus-Amazonas. O mesmo mudou-se para Itaituba-Pará no ano de 1985".

"O gestor enfatizar que sempre teve uma ampla visão de mercado, diante disto no ano de 2013 ao andar pelas ruas do Residencial Vale do Piracaná, analisou que no bairro não havia nenhum seguimento ligado à panificação, e sabendo que ali possuía cerca de novecentas e trinta casas, sem contar com o novo bairro que tinha surgido aos redores, decidiu investir na primeira panificadora do residencial, no entanto não imaginava o quanto era difícil atuar neste mercado".

Ao afirmar que não imaginava o quanto era difícil atuar no mercado de panificação, subte-se que no momento da abertura da empresa o mesmo não tinha conhecimento aprofundado sobre a atividade, além disso, também não se utilizou de ferramentas técnicas que orientasse o curso de ação a seguir para alcançar objetivos traçados a curto e longo prazo, o mesmo investiu na abertura da empresa de forma repentina, sem qualquer parceria com órgãos ou instituições que lhe oferecessem um primeiro entendimento de como montar, administrar uma panificadora e confeitaria.

No entanto para manter-se no mercado não basta apenas ter uma boa ideia, faz se necessário um conjunto de mecanismo capaz de proporcionar ao empreendedor, uma visualização das principais funções desenvolvidas por uma

organização, possibilitando uma reflexão a respeito de cada função da empresa, ou seja, além de uma boa ideia é imprescindível um conhecimento do mercado, constituir parcerias, definir atividade principal, público alvo e investir em uma estrutura de custo, todos esses métodos são essenciais para subsidiar o administrador na tomada de decisão (SEBRAE, 2017).

4.1.2 Experiência de Mercado

Na questão número 3 foi questionado ao gestor se **já possuía experiência neste ramo de atividade?** “Respondendo que não tinha nenhum conhecimento sobre a atividade de panificação, somente possuía uma vasta experiência com vendas de petróleo. No entanto com auxílio da internet começou a pesquisar sobre como montar um empreendimento e, em um dos sites pesquisados encontrou que o passo inicial para abertura de uma padaria era analisar o mercado”.

Evidencia que o gestor não tinha conhecimento sobre a atividade de panificação, o que é comum, principalmente entre os micro e pequenos empreendedores, a abertura de empresa sem conhecimento da atividade, entretanto não é recomendável, pois para abrir um empreendimento além do capital é necessário ter um amplo conhecimento do ramo da atividade escolhida, assim como também é fundamental dominar-se elementos básicos de gerenciamento, que possam auxiliar no processo de gestão.

Pois antes de investir na abertura de uma empresa é necessário o desenvolvimento de um plano de negócio, o qual será o mapa de percurso para o empresário, com o objetivo de orientá-lo na busca de informações necessárias sobre o ramo de atividade escolhida, oferecendo ao gestor informações sobre possíveis clientes, fornecedores, concorrentes, pontos fortes e fracos do empreendimento, contribuindo para análise da viabilidade da implantação do negócio (SEBRAE, 2017).

4.2 CARACTERIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DA EMPRESA

Com relação à questão de número 4 e 5 foi perguntado **quais os produtos produzidos na panificadora e confeitaria e qual é produto mais rentável?** “O

proprietário expõe que produzem um mix variado de produtos sempre com a melhor qualidade. São eles: Pão francês, pão caseiro, pão hot-dog, pão doce, pão de forma, bolos pequeno de variados sabores, bolo de milho, pizza, tortas, rocambole, pudim, broinha e uma ampla diversidade de salgados, como coxinha, pastelão, rissoles, Strang, entre outros. Em relação ao mais rentável, retrata que não parou para analisar está variável, portanto há uma dúvida se o mais demandante é o pão francês ou o pão caseiro”.

Observa-se que as panificadoras e confeitarias mudaram ao decorrer da história, pois além de produzir o tradicional pãozinho, as mesmas estão investindo em um mix variado de produto, onde uma gestão eficiente e eficaz deste mix torna-se relevante para o proprietário, pois possibilita definir ações de gestão como exemplo, identificar qual é o produto mais vendável de sua empresa.

4.3 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS E LUCRATIVIDADE DA EMPRESA

4.3.1 Sobre os Custos

Na questão de número 6 foi perguntado **como são identificados os custos ocorridos no processo produtivo dos pacificados?** “De acordo com a resposta do gestor sua empresa não possui nenhum sistema de planejamento financeiro, não tendo auxílio algum da tecnologia que possa subsidiar na gestão dos seus gastos e na tomada de decisão”.

Identifica-se que o gestor não possui controle sobre os custos e diante do mercado competitivo que atuam as empresas se faz necessário que o proprietário ou gerente esteja sempre em alerta, pois as informações de custo são essenciais. Uma vez que uma boa gestão dos custos é fundamental para o processo decisório de uma empresa servindo de auxílio aos gestores na precificação dos produtos, assim como também para planejamentos futuros (LUNKES, 2007).

4.3.2 Formação do Preço de Venda

Ao perguntar na questão número 7 **como o gestor define o valor a ser cobrado na venda dos produtos? Consegue descrever os cálculos? Possui dificuldades na formação do preço?** “O mesmo responde que no bairro há apenas

dois empreendimentos no setor de panificação, portanto o preço dos pães é definido por meio de acordo com o concorrente. Acrescenta ainda que possuem grandes dificuldades para atribuir preços, uma vez que não há controle sobre os gastos”.

Subtende-se que por não dispor de um método de controle dos custos incorridos em sua empresa o gestor utiliza-se de uma técnica bastante comum no meio empresarial para formação do preço. Entretanto não é aconselhável estimar seu preço de venda baseado no concorrente, pois cada empresa seja do ramo de Comércio, Indústria, ou prestadora de serviço, possuem seus custos diferenciados (IZIDORO 2016).

4.3.3 Identificação do Lucro

Nas questões de número 8 e 9, foi indagado se o gestor consegue identificar o valor ganho (lucro) na venda de cada produto ou somente mensurar que há lucro mais não sabe quanto e se a panificadora está atendendo suas expectativas?

“Na visão do proprietário a panificadora está obtendo lucro, entretanto não consegui identificar a lucratividade gerada por cada item produzido. Acrescenta ainda que durante um período a rentabilidade gerada pela panificadora não era suficiente para custear nem a comprar de novos insumos, entretanto analisa que este quadro está em processo de mudanças”.

Diante da resposta do proprietário identifica-se que o gestor apenas estima que está obtendo o lucro, entretanto não consegue identificar o montante ganho, e diante deste ambiente competitivo, compreender o valor do montante que resta a partir da dedução dos custos e despesas é de extrema importância para uma gestão eficaz e eficiente, pois são através destas informações que o gestor poderá fazer novos investimentos e traçar projetos futuros.

Uma gestão eficiente permite o entendimento da atual situação da empresa, mediante indicadores econômicos é possível obter dados consistentes para projeção futuras assim como também avaliar a lucratividade do negócio, permitindo que a empresa honre com compromissos assumidos (SEBRAE 2018).

4.4 PERSPECTIVAS FUTURAS

Na questão de número 10 perguntou-se ao proprietário quais os maiores desafios encontrados durante este tempo de mercado? “Segundo relatos do empresário, o maior desafio está na gestão do empreendimento. Acrescenta ainda, que durante este período de mercado já chegou a desistir da atividade alugando para terceiros, retornou novamente e investiu na contratação de uma gerente, no entanto não obteve êxito. Porém este ano de 2018 o mesmo está mais otimista, pois entre seus familiares tem um que demonstra interesse em gerir a panificação, fortalecendo, sua esperança de continuar com o empreendimento”.

4.5 SOBRE O USO DA CONTABILIDADE

Nas questões de número 11 e 12 foi perguntado ao proprietário se tem interesse em aplicar a contabilidade de custos no seu processo de produção e se aceita a sugestão de implantação de um modelo de cálculo utilizando a contabilidade de custo para formar o preço e também a verificação de todos os gastos incorridos durante o processo de produção?

“Para o proprietário a implantação da contabilidade custo na sua empresa resolveria uma grande parcela seus problemas, pois seria uma ferramenta essencial para controlar a produção de panificados, acrescenta ainda que aceita as sugestões feita pelo pesquisador, pois aprender nunca é demais e que acredita que todas as contribuições que lhe será feita serão para o crescimento e organização da sua empresa”.

Com base nas repostas do proprietário evidenciou que o mesmo encontra-se com grandes dificuldades no processo de gestão do seu empreendimento, entretanto demonstra-se interessado a sugestões de melhorias.

4.6 IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE CUSTO

Com objetivo de gerar informações sucintas e integrar o gestor com a real situação da sua empresa, aplicou-se um método de custeio da Contabilidade de Custo, denominado custeio variável, este por sua vez é o que mais se adequa com a empresa estudada, pois a mesma trabalha com mix variado de produtos. Através método realizou-se uma análise do custo, volume e lucro.

Estas ferramentas possibilita um estudo dos gastos incorridos para elaboração de um produto, o volume produzido é sua relação com o lucro obtido, permitindo uma análise aprofundada da margem de contribuição, seguindo da apuração do ponto de equilíbrio, sendo importantes ferramentas para o planejamento do lucro, proporcionando aos gestores um gerenciamento eficaz (SILVA; GARBRECHT, 2016).

4.7 MENSURAÇÃO DOS RESULTADOS ENCONTRADOS

4.7.1 Processo Produtivo

Através do estudo de caso aplicado na panificadora e confeitaria Piracaná, fez-se um levantamento da ficha técnica, este é um procedimento que possibilita o conhecimento da quantidade exata de matéria-prima para fabricação dos itens, o entendimento desta ficha torna-se indispensável para o crescimento financeiro, uma vez que esclarecem dúvidas corriqueiras, como qual o custo da matéria-prima.

Após o levantamento da ficha técnica identificou-se que a empresa estudada dispõe de dois processos produtivos distintos, que são processo produtivo de pães e processos produtivos de bolos. Contudo esta pesquisa destacou apenas o processo de fabricação dos pães, uma vez que sua participação na receita é mais relevante.

Segue abaixo um fluxograma representando o processo produtivo desde a compra da matéria-prima até o produto final disponibilizado aos clientes.

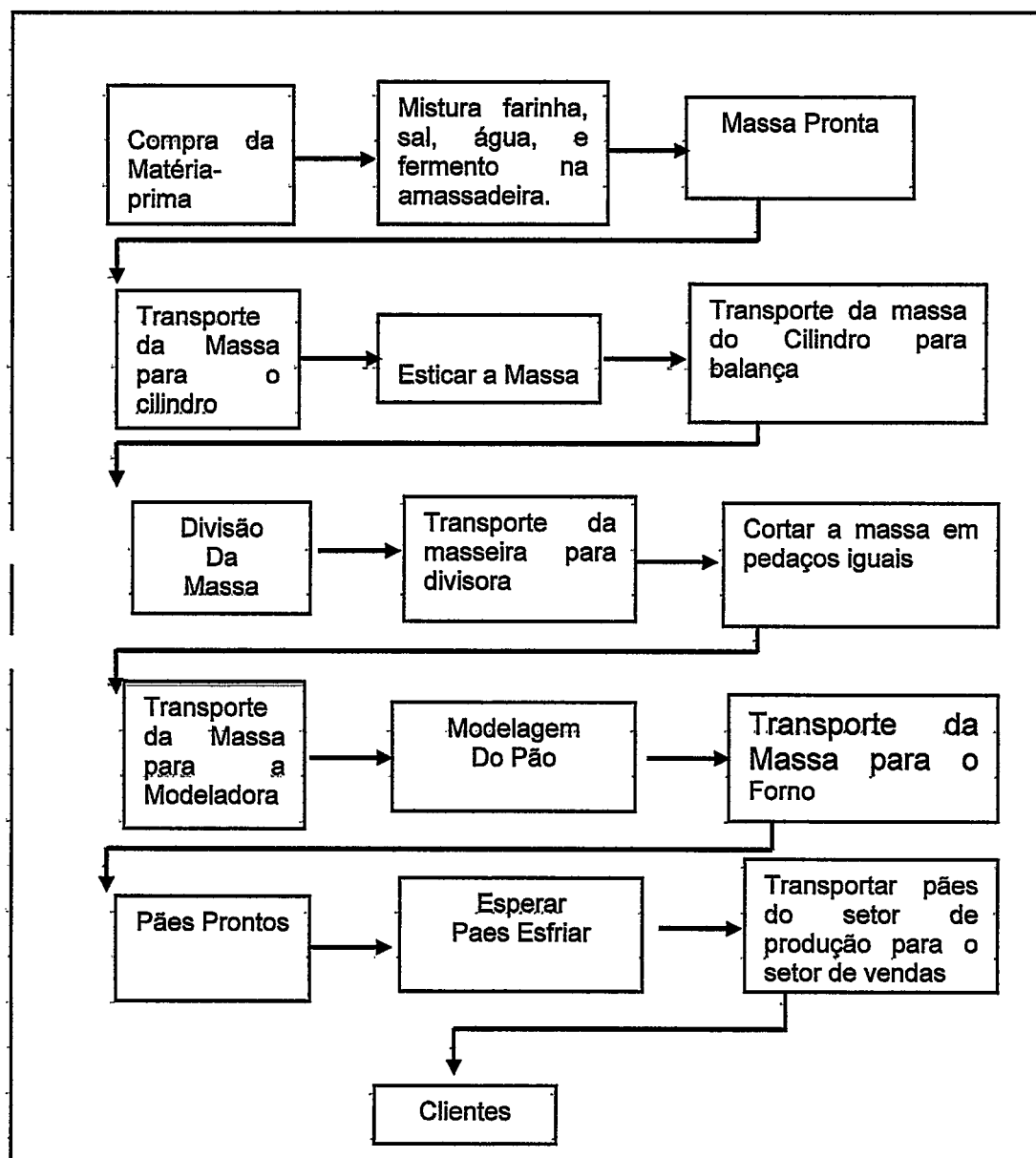


Figura 9 – Processo produtivo do pão. Fonte: Dados da Pesquisa (2018)

Analisa-se que o processo produtivo é composto de inúmeras etapas que vai desde a compra de insumos até chegada do produto ao consumidor final, consistindo em um longo processo de transformação de recursos em produtos. Contudo vale ressaltar que a gestão eficaz deste processo é de extrema importância para redução de desperdício e aumento da rentabilidade do negócio.

Outro fator a destacar é que por meio destes dois processos de produção são fabricados e oferecidos à população em média, 18 (dezoitos) produtos, entre pães, bolos, salgados, pizza, tortas entre outros.

A tabela abaixo apresenta informações separadas, do mix de produtos elaborados na panificadora, e a demanda mensal de cada um.

Quadro 3 – Relação do Mix de Produtos. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

MIX DE PRODUTOS	
RALAÇÃO DE PRODUTOS	DEMANDA MENSAL
PÃO FRANCÊS	26.250
PÃO CASEIRO	14.400
PÃO DE QUEIJO	4.340
PÃO HOT-DOG	15.300
PÃO DOCE	6.720
PASTELÃO	1.100
SALGADO STRANG.	1.100
COXINHA	270
RISO LIO	270
BROINHA	310
BOLO PEQUENO	140
PÃO DE FORMA	81
TORTA	15
BOLO DE MILHO	15
PUDIM	10
ROCAMBOLE	10
PIZZA PEQ.	40
PIZZA FATIADA	08
TOTAL DE ITENS PRODUZIDOS	70.379

O quadro acima revela que o produto mais fabricado na panificadora é o pão francês, representando um índice 37% da produção total de equivalentes fabricados. O total em percentual foi obtido através da divisão demanda mensal pelo total de itens produzido. Esse cálculo serve para que a empresa tenha ciência como está o setor produtivo, mediante estas informações investir na fabricação de novos produtos, ou aumentar a quantidade dos já fabricados.

4.7.2 Controle dos Gastos Gerais da Empresa

Obter o controle dos gastos de uma empresa é um fator de extrema importância na geração informações à tomada de decisão. Entretanto em análise as respostas do proprietário, evidenciou-se que o mesmo não dispõe de nenhum sistema de controle de gastos, em virtude disto fez-se necessário um estudo minucioso de documentos internos, tais como notas de entradas e saídas, assim

também o levantamento da ficha técnica, a qual está descrito em anexo a esta pesquisa, sendo estes imprescindíveis para chega-se ao detalhamento de todos os gastos incorridos na produção e vendas de panificados. Pois o conhecimento dos gastos detalhado de uma empresa, desde os impostos até os gastos com mão de obra é de grande importância para os empresários na busca da redução dos custos e aumento da lucratividade (SEBRAE, 2012).

De acordo com o estudo aplicado na empresa, o quadro geral dos gastos ficou assim apresentado:

Quadro 4 – Relação dos Gastos. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

RELAÇÃO DOS GASTOS	
GASTOS	R\$
MÃO DE OBRA DIRETA	R\$ 3.500,00
MÃO DE OBRA INDIRETA	R\$ 2.000,00
MATÉRIA- PRIMA	R\$ 8.772,31
ENERGIA	R\$ 2.500,00
IMPOSTOS	R\$ 570,36
EMBALAGENS	R\$ 700,00
COMBUSTÍVEL	R\$ 400,00
CONTADOR	R\$ 400,00
DEPRECIACÃO	R\$ 450,00
MANUTENÇÃO DE MAQUINAS	R\$ 400,00
GÁS	R\$ 166,00
DESPERDÍCIOS	R\$1.074,07
MATERIAIS DE EXPEDIENTE	R\$ 55,50
TOTAL	R\$ 20.988,24

Em análise ao quadro 4 observa-se que a empresa obteve no mês de janeiro um gasto de 20.988,24, os gastos mencionados foram relacionados mediante documentos, entrevista, aplicação de cálculos específicos da Contabilidade de Custo. Contudo vale enfatizar que mediante a entrevista aplicada, o gestor não conseguiu descrever os custos com desperdícios, diante disto foi necessário um levantamento bibliográfico em instituições conceituadas, a fim de identificar qual a

percentagem mais aplicada para apurar o valor dos gastos com desperdícios no setor panificados.

Perante análise identificou-se que o índice de perdas mais utilizado no setor de panificação varia em média de 4 a 5% sobre a receita bruta. Diante disto a pesquisa em questão aplicou-se uma percentagem de 5% sobre a receita o que totalizou um montante de 1.074,77, de perdas.

O gráfico abaixo revela onde está concentrado o maior índice de gastos da empresa.

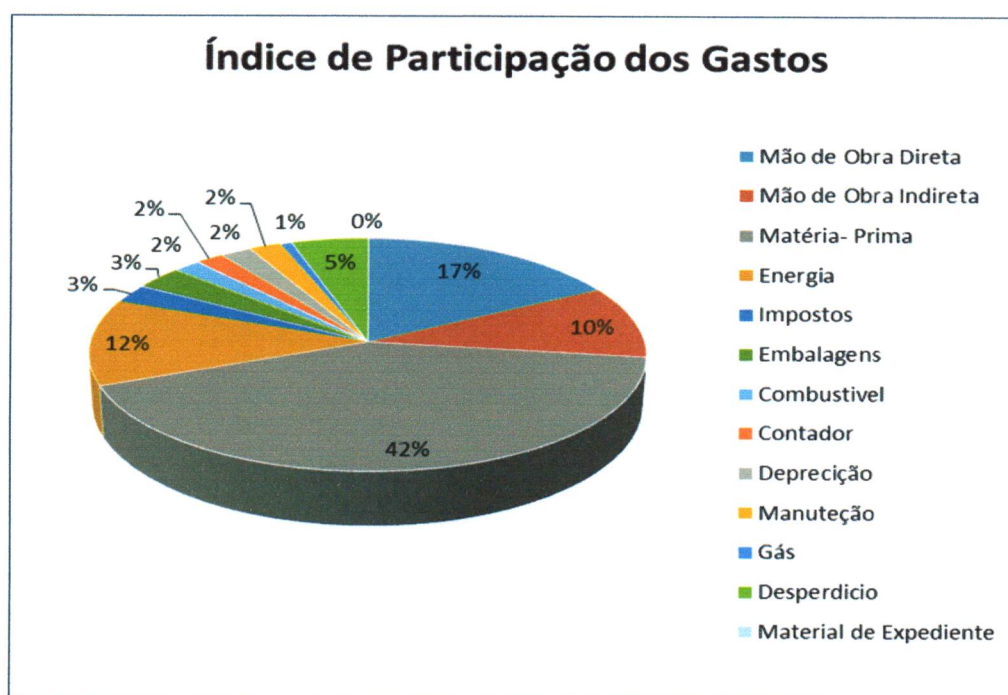


Gráfico 1 – Índice de Participação dos gastos. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Pela demonstração gráfica é possível identificar que o maior índice de gasto está concentrado na compra de matéria-prima que apresentou o índice de 42%, seguido pela mão de obra com o índice 17%, estas informações tornam-se relevantes, uma vez que a correta gestão dos gastos é indispensável para redução dos desperdícios e podendo ser alavanca para a melhoria da competitividade (LUNKES, 2007).

4.7.3 Classificação dos Gastos

O passo seguinte é a classificação dos gastos em custos fixos, custos variáveis, despesas fixas e despesas variáveis. O conhecimento sobre a divisão dos

gastos em fixos e variáveis torna-se mais relevante no processo de gestão e análise dos riscos, do que a mera divisão entre custos e despesas (BRUNI; FAMÁ, 2007).

A classificação dos gastos quanto sua variabilidade permite analisar as variações nos custos gerais e unitários de acordo com o volume de produção. Segue abaixo as classificações em fixos e variáveis.

Quadro 5 – Separação dos Gastos. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

SEPARAÇÃO DOS GASTOS					
GASTOS	CUSTOS FIXOS	CUSTOS VARIÁVEIS	DESPESAS FIXAS	DESPESAS VARIÁVEIS	TOTAL
MÃO DE OBRA DIRETA		R\$ 3.500,00			R\$3.500,00
MÃO DE OBRA INDIRETA	R\$ 2.000,00				R\$2.000,00
MATÉRIA- PRIMA		R\$ 8.772,31			R\$8.772,31
ENERGIA		R\$ 2.500,00			R\$2.500,00
IMPOSTOS		R\$ 570,36			R\$570,36
EMBALAGENS		R\$ 700,00			R\$700,00
COMBUSTÍVEL		R\$ 400,00			R\$400,00
CONTADOR			\$ 400,00		R\$400,00
DEPRECIÇÃO	R\$ 450,00				R\$450,00
MANUTENÇÃO	R\$ 400,00				R\$400,00
GÁS				R\$ 166,00	R\$166,00
DESPERDÍCIOS				R\$1.074,07	R\$1.074,07
MATERIAL DE EXPEDIENTE			R\$ 55,50		R\$55,50
TOTAL	R\$ 2.850,00	R\$16.442,67	R\$ 455,50	R\$1.240,07	R\$20.988,24

Empregando técnicas da Contabilidade de Custo, fez-se então a separação dos gastos em fixos, variáveis. Estas duas formas diferentes de classificação dos Custos levam em considerações variáveis como a intensidade da produção, volume de atividade é unidade de tempo (MARTINS, 2003).

De acordo com os dados representados no quadro 5, analisa-se que os custos fixos somam um montante de 2.850,00 ressaltando que estes por sua vez são aqueles que não variam com a atividade de produção. Ou seja, independem da quantidade produzida o gestor tem que arcar com o desembolso, exemplos é a manutenção das máquinas.

Em relação aos custos variáveis totalizaram um valor de 16.442,67. Estes por sua vez estão inteiramente relacionados com a quantidade produzida, ou seja, os

totais dos custos variam conforme o volume produzido. Sendo assim, quanto maior o volume de produção, maiores também serão os custos variáveis. Exemplos: Matéria-prima consumida (SILVA; NIYAMA, 2012).

No quadro também foram expostos às despesas fixas, no valor de R\$ 455,55, sendo estas aquelas que geralmente são as mesmas até que se faça um reajuste em seu valor, exemplos dessas despesas sacrificio feito para obtenção de materiais de expediente (FERREIRA, 2010).

Outros elementos destacados no quadro 5 foram às despesas variáveis, no valor de 1.240,07 a qual são compostas por aquelas que podem ser alteradas mensalmente, sem valor fixo a ser pago, modificando-se de acordo com o volume produzido ou vendido (FERREIRA, 2010).

Esta separação é um passo importante para que o gestor consiga identificar sua margem de contribuição e qual o montante de itens vendidos para que suas receitas sejam suficientes para custear suas despesas.

4.7.4 Análises das Receitas

De acordo com a ficha técnica, a qual está disponibilizada em anexo a esta pesquisa, foi possível identificar o preço do custo da matéria-prima de cada produto, assim como também quanto o gestor produz diariamente e mensalmente, qual é a receita diária e mensal auferida pela empresa no seu mix de produtos.

O quadro abaixo exemplifica as receitas de venda da empresam, sendo descrita a relação dos produtos fabricados no mês de janeiro e a quantidade mensal fabricada dos itens, preço de venda e receita mensal.

Quadro 6 – Receita de vendas. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

RECEITAS DE VENDAS			
RALAÇÃO DE PRODUTOS	QUANT. MENSAL	PÇ VENDA	RECEITA MENSAL
PÃO FRANCÊS	15.000	R\$ 0,25	R\$ 3.750,00
PÃO FRANCÊS COM AUMENTO	11.250	R\$ 0,33	R\$ 3.712,50
PÃO CASEIRO	7.200	R\$ 0,25	R\$ 1.800,00
PÃO CASEIRO COM AUMENTO	7.200	R\$ 0,33	R\$ 2.376,00
PÃO DE QUEIJO	4.340	R\$ 0,33	R\$ 1.432,20
PÃO HOT-DOG	15.300	R\$ 0,33	R\$ 5.049,00
PÃO DOCE	6.720	R\$ 0,33	R\$ 2.217,60

PÃO DE FORMA	81	R\$ 5,00	R\$ 405,00
BOLO PEQUENO	140	R\$ 5,00	R\$ 700,00
FATIAS DE PUDIM	140	R\$ 2,00	R\$ 280,00
FATIAS DE BOLO DE MILHO	135	R\$ 3,00	R\$ 405,00
FATIAS DE ROCAMBOLE	80	R\$ 4,00	R\$ 320,00
FATIAS DE TORTA	120	R\$ 4,00	R\$ 480,00
PASTELÃO	1.100	R\$ 1,50	R\$ 1.650,00
SALGADO STRANG.	1.100	R\$ 1,50	R\$ 1.650,00
RISO LIO	270	R\$ 2,50	R\$ 675,00
COXINHA	270	R\$ 2,50	R\$ 675,00
BROINHA	1.240	R\$ 0,25	R\$ 310,00
PIZZA PEQ.	40	R\$ 4,00	R\$ 160,00
FATIAS DE PIZZA	64	R\$ 3,00	R\$ 192,00
TOTAL			R\$ 28.239,30

Analisa-se que o mix de produtos fabricados na empresa gera uma receita mensal de 28.239,30.

Diante deste ambiente competitivo, estas informações são elementos fundamentais para definições de estratégias, e planejamento de decisões que possam impactar no sucesso do empreendimento.

O gráfico a seguir busca enfatizar o índice de participação de cada produto elaborado, possibilitando o conhecimento de qual o produto mais rentável.

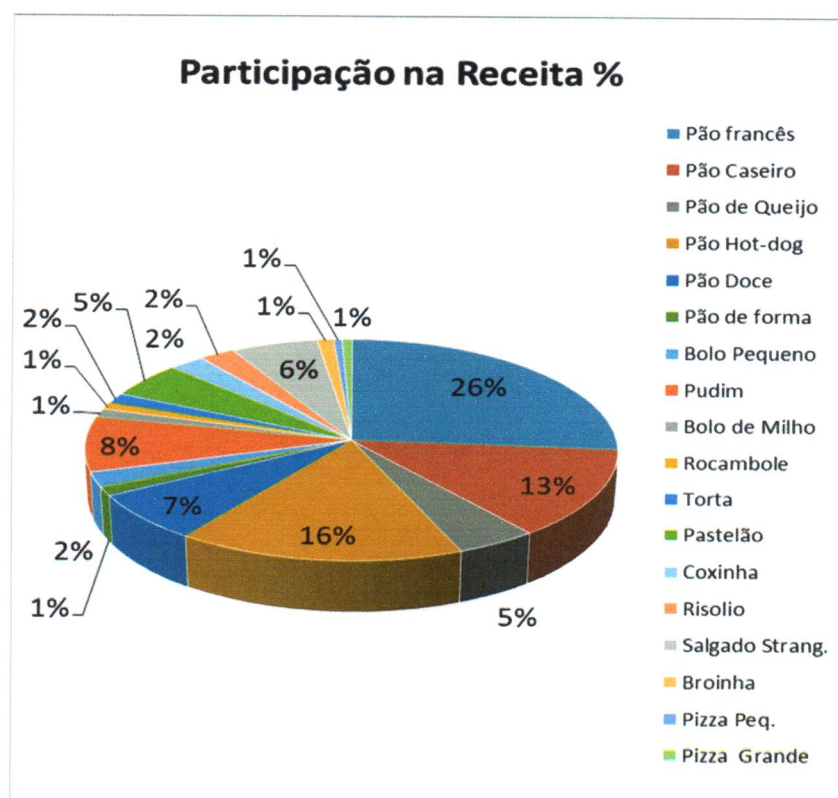


Gráfico 2 – Índice de Participação na Receita. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

Através da representação gráfica evidenciou que dos 28.239,30, apurado de receita bruta no mês de janeiro, 26% está concentrado na venda do pão francês. Esta informação é fundamental para demonstrar ao gestor qual é o produto que possui o maior índice de receita, pois de acordo com gestor tinha uma dúvida nesta questão, não soube identificar se a rentabilidade da empresa está concentrada primeiramente no pão caseiro ou no pão francês.

Contudo evidenciou que o pão francês é o mais produzido e o mais rentável, em seguida apresenta-se o pão hot-dog com 16%, deixando o pão caseiro como o terceiro produto mais rentável para a panificadora, com um índice de 13% sobre a receita bruta.

4.7.5 Apuração da Margem de Contribuição Mensal do Mix Produzido

O próximo passo é apuração da margem de contribuição. Entende-se como margem de contribuição o montante que resta para a empresa após liquidar os gastos variáveis (SILVA; LINS, 2013).

Para chegar a este resultado, é necessário por parte do gestor, o conhecimento de todos os custos e despesas da empresa onde será visível qual o valor disponível pela empresa para liquidar os custos fixos. De acordo com os dados coletados a margem de contribuição fica assim representada.

Quadro 7 – Apuração da Margem de Contribuição. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO DO MIX		
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$28.239,30	100%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$16.442,67	58,23%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$1.240,07	4,39%
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$10.556,56	37,38%
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 2.850,00	
(-) DESPESAS FIXAS	R\$ 455,50	
(=) LUCRO LÍQUIDO	R\$7.251,06	

O total da margem de contribuição que resultou no valor de 10.556,56, ficou assim demonstrado mediante a dedução dos custos variáveis e despesas variáveis da receita bruta. O conhecimento da Margem de Contribuição é essencial para qualquer empresa, uma vez que, as informações são fundamentais para definir ou alterar políticas de vendas, basicamente este elemento permite ao dirigente da empresa modificar as políticas administrativas, fazer novos investimentos, contribuindo no auxílio à tomada de decisão (BERTI, 2010).

Através das informações descritas no quadro 7 analisa-se que a empresa está obtendo o lucro no valor de 7.251,06, estas informações respondem dúvidas do gestor, quando esclareceu que não sabia qual a lucratividade gerada pela sua empresa.

4.7.6 Apuração do Ponto de Equilíbrio em Total de Receitas

Para evidenciação e análise do ponto de equilíbrio, as informações contábeis têm uma utilidade indispensável, pois através de técnicas contábil consegue-se subsidiar os gestores na pilotagem de uma empresa. Esta etapa consiste na apuração e análise do ponto de equilíbrio. Sendo este o momento onde o montante de vendas ou receitas iguala aos custos totais, assegurando a cúpula que sua empresa não está obtendo prejuízo, entretanto também não está gerando o lucro desejado (SILVA; GARBRECHT, 2016).

Abaixo a figura 10 apresenta o cálculo do valor da receita que a empresa deve auferir para que não obtenha lucro assim como também prejuízos.

PE: <u>Custos fixos + Despesas fixas</u>		
Percentual de margem de contribuição		
PE: <u>3.305,50</u>	=	PE: R\$ 8.842,96
37,38%		

Figura 10 – Cálculo do Ponto de Equilíbrio. Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

O ponto de equilíbrio da empresa pesquisada apresentou o total de 13.211,48. Obteve este resultado a partir das informações coletadas no quadro 7, aplicou-se a fórmula (custos fixos + despesas fixas / percentagem da margem de contribuição total). Esse cálculo é uma técnica indispensável para orientar os

gestores de quanto é necessário auferir de receita para que sejam suficientes para custear todos os gastos, sem que haja lucro ou prejuízos.

Esse cálculo serve para encontrar o ponto de equilíbrio, e têm atendido satisfatoriamente os gestores, principalmente em decisões referentes alteração do mix de produtos, lançamento de novos produtos no mercado, através desta análise é possível compreender o desempenho da empresa diante do mercado (SANTOS, 2011).

O quadro 8 demonstra qual o custo mínimo necessário para que a empresa produza sem comprometer o funcionamento de suas atividades.

Quadro 8 –. Análise do Orçamento Base Zero Fonte: Dados da Pesquisa (2018).

ORÇAMENTO BASE ZERO		
RECEITA BRUTA DE VENDAS	R\$ 8.842,96	100%
(-) CUSTOS VARIÁVEIS	R\$ 5.149,25	58,23%
(-) DESPESAS VARIÁVEIS	R\$ 388,20	4,39%
MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO	R\$ 3.305,50	37,38%
(-) CUSTOS FIXOS	R\$ 2.850,00	
(-) DESPESAS FIXAS	R\$ 455,50	
LUCRO LÍQUIDO	R\$0,00	

Analisa-se no quadro 8 que o mínimo de receitas que a empresa poderá auferir mensalmente para que não haja comprometendo de suas atividades é de 8.842,96. Esta por sua vez funciona como uma previsão orçamentaria projetada, para análise, revisão de todos os custos e despesas e informar aos gestores que abaixo deste valor sua empresa encontra-se em prejuízos e quando obtiver uma receita acima de 8.842,96 sua empresa encontra-se com uma margem de segurança.

A implantação desta técnica do orçamento a base zero ou ponto de equilíbrio traz benefícios que só agregam valor e crescimento para empresa, pois gera informações detalhadas sobre todos os gastos, assim como a separação de cada um, orientando o gestor a identificar qual é o custo mais relevante, chamar atenção para os excessos, auxiliar os estores a eliminar as despesas não necessárias, reduzir custos (SEBAE, 2012).

4.8 SUGESTÕES DE MELHORIAS

As sugestões foram desenvolvidas com base no estudo aplicado na empresa e nas repostas do proprietário. No tópico sobre perspectivas futuras observou-se que o mesmo está otimista, pois entre seus familiares um demonstra interesse em continuar com a atividade empresarial.

Diante disto foi sugerido gestor ir à busca de capacitação. Demonstrando a ele que aqui mesmo em Itaituba-Pará possuem instituições conceituadas, com ampla experiência, um exemplo é Serviço Brasileiro de Apoio as Micros e Pequenas Empresas (SEBRAE), o qual desenvolve projetos voltados especificamente para área de panificação.

Outra sugestão foi integrar a contabilidade de custos, na área gerencial da empresa. Com auxílio do *Windows Excel*, aplicou-se um modelo de cálculos que mais se adequa com a realidade da empresa. Através das informações coletadas na entrevista e no levantamento da ficha técnica, foi possível aplicar um método da contabilidade que objetiva tornar a empresa organizada, planejada, competitiva, e ajudá-la a crescer.

Estas planilhas são de suma importância, pois são de fácil manejo e com as variações que ocorrer no preço, na compra de insumos, aumento dos custos, todas essas informações o próprio gestor poderá fazer os ajustes e em tempo real o gestor poderá analisar os impactos das oscilações no custo dos produtos, e saberá também se deverá aumentar ou não o preço de venda dos itens produzidos em sua panificadora.

5 CONCLUSÃO

Este estudo buscou enfatizar a contabilidade de custo como uma técnica necessária à tomada de decisão, pois é visível que muitas empresas não consideram esta variável como um fator decisivo.

Por ser um problema perceptível na empresa estudada, exige atenção imediata do gestor, pois mediante levantamentos bibliográficos desenvolvido nesta pesquisa, ficou explícito que é necessário conciliar a experiência de mercado com ferramentas contábeis para criar mecanismo que auxiliem no aprimoramento de estratégias e por fim alcançar objetivos traçados a curto e longo prazo.

Em análise as repostas coletadas por meio de uma entrevista padronizada observou-se que o gestor investiu na atividade de panificação e confeitaria de forma repentina, sem um amplo conhecimento da área e sem dominar elementos básicos de gestão, o que resultou no gerenciamento simplificado baseado apenas em intuições, observou-se também que o gestor não consegue identificar os gastos da panificadora e este conhecimento indispensável para tomar decisões envolvendo a formação de preço, lucratividade auferida.

Com a finalidade de contribuir com a problemática analisada, foi proposto ao gestor implantar um modelo de cálculo proveniente da contabilidade de custo. Há primeiro instante fez-se o levantamento da ficha técnica o que evidenciou o montante gasto com a matéria prima para fabricação de cada item do mix da panificadora, em seguida detalharam-se todas as etapas de produção dos pães, o que é essencial para identificar os desperdícios e diminuir gastos.

Outro fator importante evidenciado na implantação deste estudo e que é de grande ajuda para gestão, foi o levantamento de todos os gastos, assim como também o montante de receita bruta que a empresa está auferindo. A partir disso demonstrou ao gestor qual o produto mais vendável, a lucratividade líquida auferida, a margem de contribuição e qual montante mínimo que a empresa deve auferir para não ter prejuízos.

No decorrer desta pesquisa após apuração dos cálculos observa-se que os objetivos traçados no início deste estudo foram alcançados e os questionamentos



foram respondidos, demonstrando que a contabilidade de custo é um apetrecho essencial no aprimoramento de uma gestão e no desenvolvimento de alternativas para o crescimento e equilíbrio patrimonial.

Diante disso e se tratando da percepção do gestor quanto aos resultados apresentado, ficou clara a satisfação do mesmo em conhecer a real situação da empresa, uma vez que o estudo aplicado demonstrou, todos os procedimentos necessários para implantar uma boa gestão, acreditando que as políticas de apoio só têm a somar para seu equilíbrio patrimonial e crescimento financeiro.

Na condição de concluinte do curso, este trabalho proporcionou um crescimento pessoal e profissional, pois tudo aquilo visto em sala de aula envolvendo a temática Contabilidade, foram aplicadas no desenvolvimento desta pesquisa. Demonstrando que está ciência só tem a contribuir com futuros acadêmicos e profissionais a compreender o papel que a contabilidade de custo exerce na geração de informações precisas relevantes para uma boa gestão. Confirmando que a mesma deixa de ser somente importante, para transforma-se em um instrumento indispensável na tomada de decisão e sobrevivência das organizações.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Verbena Carvalho. **Aspectos Micológicos e Mico toxicológicos de Pães Tipo Hot-dog Influenciados Pela Qualidade da Farinha de Trigo**. Teresina, 2014. Disponível em: <<http://leg.ufpi.br/subsiteFiles/ppgan/arquivos/files/Dissertação%20Final%2oMestrada%20Verbena%20Alves.pdf>>. Acesso em: 05 fev 2018.
- BACHTOLD, Ciro. **Contabilidade Básica**. Curitiba-PR, 2011. Disponível em: <http://redeetc.mec.gov.br/images/stories/pdf/proeja/contabil_basica.pdf>. Acesso em: 16 set. 2017.
- BERTI, Anélio. **Contabilidade e Análise de Custos Teoria e Prática**. 2 ed. Curitiba PR – Juruá, 2010.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços: Com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2007.
- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e Formação de Preços: Com Aplicações na Calculadora HP 12C e Excel**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2011.
- COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**. Elaborado Conforme as Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 e Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.
- CORTIANO, José Carlos. **Processo Básico de Contabilidade e Custos: Uma Prática Saudável para Administradores**. 1º Ed. Curitiba: Editora Inter Saberes, 2014. Disponível em: <[www.faculdade de Itaituba.com. br/unifai.bv3.digitalpages.com.br](http://www.faculdade de Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br)>. Acesso em: 10 dez 2017.
- FERREIRA, José Antônio Stark. **Contabilidade Custos**. São Paulo: Editora Pearson Prentice, 2007: Disponível em: <[www.faculdade de Itaituba.com. br/unifai.bv3.digitalpages.com.br](http://www.faculdade de Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br)>. Acesso em: 10 dez 2017.
- FERREIRA, Ricardo J. **Contabilidade de Custo: Teoria e questões comentadas Conforme a Lei nº 11.941/09**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2010.
- GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**: 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002.
- ITPC. **Indicadores de 2016: Desempenho de Empresas de Panificação e Confeitaria Brasileira em 2016**. Janeiro de 2017. Disponível em:

<<http://www.abip.org.br/site/wp-content/2017/02/INDICADORES-2017-performance-2016.pdf>>. Acesso em: 06 fev. 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade: Para o Nível de Graduação**. 4 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2007.

IUDÍCIBUS, Sergio, (Cord.). **Contabilidade Introdutória**: Equipe de Professores da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP. 10 ed.-2 reimpr. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

IZIDORO, Cleyton. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Editora Pearson Education do Brasil, 2016. Disponível em: <www.facauldade.de.Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br>. Acesso em: 15 jan. 2017.

LEITE, Francisco Tarciso. **Metodologia Científica. Métodos e Técnicas de Pesquisa (Monografias, Dissertações, Teses e Livros)**. 3 ed. Aparecida. SP: Editora Ideias & Letras, 2008.

LORENTZ, Francisco. **Contabilidade e Análise de Custo: Uma Abordagem Prática e Objetiva, De Acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09 e em Conformidade com os Pronunciamentos Técnicos CPC, Principalmente o CPC 16 (R1)**. Rio de Janeiro: Editora Freitas Bastos, 2015. Disponível em: <www.facauldade.de.Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br>. Acesso em: 10 dez. 2017.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque na Tomada de Decisão**. Florianópolis: Editora Visual Books, 2007.

MARION; José Carlos. **Contabilidade Básica: Atualizada Conforme a Lei nº 11.638/07, MP nº 449/09 (Lei nº 11.941/09) e Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis)**. 10 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2009.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2008.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos**. São Paulo: Makron Books, 2001. Disponível em: <www.facauldade.de.Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br>. Acesso em: 21 mar. 2018.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo. **Contabilidade Básica**. 1 ed. rev., e ampl. São Paulo: Editora Frase, 2006.

PASSARELI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Custo - Análise e Controle**. São Paulo: Editora IOB: Pioneira Thompson Learning, 2002.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. **A Pesquisa e a Construção do Conhecimento Científico: do Planejamento aos Textos, da Escola à Academia**. 4 ed. São Paulo: Rêspel, 2012.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica: Conforme as Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 e NBCS TGS Convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

SANTOS, Joel José. **Contabilidade e Análise de custos: Modelo Contábil, Métodos de Depreciação em Atividades, Análise Atualizada de Encargos Sociais sobre Salários, Custos de Tributos Sobre Compras de Vendas**. 6 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

SANTOS, Luiz Fernando Barcellos dos. **Gestão de Custo: Ferramentas para Tomada de decisões**. Curitiba: Editora Inter Saberes, 2013. Disponível em: <[www.faculdade de Itaituba.com. br/unifai.bv3.digitalpages.com.br](http://www.faculdade.de. Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br)>. Acesso em: 15 jan. 2017.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos**. Curitiba: Editora Inter Saberes, 2013. Disponível em: <[www.faculdade de Itaituba.com. br/unifai.bv3.digitalpages.com.br](http://www.faculdade de Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br)>. Acesso em: 10 dez. 2017.

SEBRAE. **Estratégia Empresarial: Como Elaborar um Plano de Negócio**. 2017. Disponível em <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-elaborar-um-plano-de-negocio,37d2438af1c92410VgnVCM100000B272010Arcrd>>. Acesso em 24 fev. 2018.

SEBRAE. **Como Construir um Modelo de negocio para sua empresa**. 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/como-construir-ummodelodenegocioparasuaempresa,6054fd560530d410VgnVCM1000003b74010aRCRD>>. Acesso em: 25 fev. de 2018.

SEBRAE. **Tempos de Crise: Saiba como Gerir as Finanças do seu Negócio**. 2018. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/tempos-de-crisesaibacomogerirasfinancasdoseunegocio,45f17999537da510VgnVCM1000004c00210Arcrd>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

SEBRAE. **Ideias de Negócios: Como Montar uma Padaria**. 2017. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-padaria,c3287a51b9105410VCM1000003b74010Acrd>>. Acesso em: 01 jan. 2018.

SEBRAE. **Gestão de Custo**. 2012. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds.nsf/435e804612f22b9358a1ef7971836408/\\$file/6045.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds.nsf/435e804612f22b9358a1ef7971836408/$file/6045.pdf)>. Acesso em: 01 jan. 2018.

SENAI. **Produção Mais Limpa em Padarias e Confeitarias**. Porto Alegre, 2008. Disponível em: <[https://percifrs.wordpress.com/2011/10/14/produção-mais-limpa-em-padarias-e-confelarias-flergs-senai/](https://percifrs.wordpress.com/2011/10/14/producao-mais-limpa-em-padarias-e-confelarias-flergs-senai/)>. Acesso em: 05 fev. 2018.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientações de Estudo, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio; NIYAAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade para concursos e exames de suficiência**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2002.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. 4º Ed. Ver. Atual. Florianópolis: UFSC, 2005. Disponível em: <https://projetos.inf.ufsc.br/arquivos/metodologia_de_pesquisa_e_elaboracao_de_teses_e_dissertacoes_4ed.pdf>. Acesso em: 07 fev. 2018.

SILVA, João Edson da. **Contabilidade Geral**. 2 ed. Curitiba: Editora IESDE Brasil S.A, 2008.

SILVA, Ernani João; GARBRECHT, Guilherme Teodoro. **Custos Empresariais: Uma visão sistêmica do processo de Gestão de uma Empresa**. Curitiba: Editora Inter Saberes, 2016. Disponível em: <[www.faculdade de Itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br](http://www.faculdade.de.itaituba.com.br/unifai.bv3.digitalpages.com.br)>. Acesso em: 22 jan. 2018.

SILVA, Raimundo Nonato Souza; LINS, Luiz dos Santos. **Gestão de Custos: Contabilidade, Controle e Análise**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Eusélia Paveglio. **Custo e Formação do Preço de Venda**. Ijuí Rio Grande do Brasil: Editora Unijuí, 2013. Disponível em: <www.bibliodigital.unijui.edu.br:8080/xmlui/.../EAD_CUSTOS%20nova%20versão.pdf>. Acesso em: 19 dez. 2017

APÊNDICE

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO

Para compreender melhor a visão do proprietário, foi aplicada uma entrevista sobre o tema, com a finalidade de saber como o gestor administra seus custos, para tomada de decisão.

1 - Como você se identifica?

Gênero:

() Masculino

() Feminino

Estado Civil:

() Solteiro(a)

() Viúvo(a)

() União estável

() Casado(a)

() Divorciado(a)

Escolaridade:

() Ensino fundamental

() Graduação

() Doutorado

() Ensino médio

() Especialização

() Ensino Superior Incompleto.

Idade: _____

2 - Como surgiu o interesse para investir no mercado de panificação?

Justifique?

3 - Você já possui experiência neste ramo de atividade? Comente

4 - Quais os produtos produzidos na panificadora?

5 - No seu ponto de vista qual é produto mais vendável?

6 - Como são identificados os gastos envolvidos no processo produtivo dos pacificados?

7 - Como você defini o valor a ser cobrado na venda? Consegue descrever os cálculos? Possui dificuldades na formação do preço?

8 - Consegue identificar o valor ganho (lucro) na venda de cada produto ou somente mensurar que há ganhado mais não sabe quanto?

9 - Do ponto de vista financeiro a panificadora está atendendo suas expectativas?

10 – Durante este tempo de mercado qual o maior desafio encontrado?

11 - Tem interesse em aplicar a contabilidade de custos no seu processo de produção?

12 - Aceita a sugestão de implantação de um modelo de cálculo utilizando a contabilidade de custo para formar o preço e também a verificação de todos os gastos incorridos durante o processo de produção?