

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

**SISTEMA DE CUSTO PARA UMA EMPRESA DE BEBIDAS DE
PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO**

FABIANO SOARES DE SOUZA LIMA

Florianópolis - S.C.

2006

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

**SISTEMA DE CUSTO PARA UMA EMPRESA DE BEBIDAS DE
PEQUENO PORTE: UM ESTUDO DE CASO**

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Econômicas para obtenção de carga horária na disciplina CNM 5420 – Monografia.

Por: Fabiano Soares de Souza Lima

Orientador: Prof. João Randolfo Pontes

Área de Pesquisa: Gerenciamento de Custos

Palavras – Chaves: Custos indiretos
Sistemas de custeio
Indústria de bebidas

Florianópolis - S.C.

2006

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS**

A Banca Examinadora resolveu atribuir a nota **8,0** (oito) ao aluno Fabiano Soares de Souza Lima na Disciplina CNM 5420 – Monografia, pela apresentação deste trabalho.

Banca Examinadora:

Prof^o. João Randolfo Pontes
Presidente

Prof^a. Claudia Lucia Bisaggio Soares
Membro

Prof^o. Frederico Ojeda Laureano
Membro

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, aos meus pais, Fernando e Winnie, pelo total apoio e incentivo, pelos ensinamentos e pela compreensão, por não me deixarem, mesmo nos momentos mais difíceis, abandonar o Curso de Ciências Econômicas e por me amarem incondicionalmente. Eu devo a vocês a conclusão desse curso.

Ao meu irmão, Gustavo, por me auxiliar com sua sabedoria durante todos esses anos.

À minha irmã, Fernanda, por acreditar que tudo é possível e não me deixar desanimar quando pensei que não fosse conseguir.

Ao Lauro e à Ângela, por terem me aceitado, pelo constante carinho e pelas palavras de fé e de orientação.

À pequena e levada Maria Luiza, por me lembrar que ainda somos crianças, e nunca deixaremos de ser, pelas risadas deliciosas e por me animar quando mais precisei.

Ao meu orientador, Prof. Pontes, por acreditar em mim, pela constante paciência em me atender e pelos ensinamentos que me passou ao longo de todos esses anos. Só poderia ter chegado aqui com a sua ajuda.

À Clarisse, minha eterna paixão. Você tornou essa conclusão de curso uma realidade, me resgatando no momento em que eu já tinha desistido me fazendo acreditar que sou capaz. Sou muito abençoado pela sua paciência, pelo seu carinho, pelo seu companheirismo, pelas suas confidências, pelo seu amor verdadeiro, e por toda ajuda que você me deu ao longo dessa monografia. Sou e sempre serei eternamente grato a você. Dedico a você esse momento.

A todos, que de alguma maneira participaram dessa conquista, meus sinceros agradecimentos.

FABIANO

SUMÁRIO

RESUMO

ABSTRACT

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1 - PROBLEMÁTICA	10
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA E SUA RELEVÂNCIA	10
1.2 OBJETIVOS	12
1.2.1 Geral	12
1.2.2 Específicos.....	12
1.3 METODOLOGIA	13
1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	15
CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS DE CUSTOS	16
2.2 OS CONCEITOS BÁSICOS	17
2.3 A ESTRUTURA	19
2.4 OS SISTEMAS DE CUSTEIO.....	24
2.5 A DINÂMICA CONTEMPORÂNEA DOS CUSTEIOS	33
CAPÍTULO 3 – MELO & SOUZA LIMA LTDA (SAVILLE): UM ESTUDO DE CASO	38
3.1 A INDÚSTRIA DE BEBIDAS NÃO ALCOOLICAS E NÃO FERMENTADAS	38
3.2 A APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	45
3.3 O SISTEMA DE CUSTEIO APLICADO EM SUAS OPERAÇÕES	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS	55
REFERÊNCIAS	58

RESUMO

O sistema de custeio é o tema desta monografia, cujo objeto traduz-se na análise do mecanismo de custeio empregado no gerenciamento da empresa de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, de pequeno porte, chamada Melo e Souza Lima Ltda. (Saville), a qual produz concentrado líquido para refresco. A problemática incidente à realização deste trabalho tangenciou-se na verificação da eficácia da opção por parte da empresa, em adotar o sistema de custeio variável, como forma de mecanismo gerenciador da mesma. Para isso tornou-se necessário resgatar, os principais conceitos acerca de custos, destacados por autores antigos e contemporâneos renomados. Como também, fez-se necessário à abordagem sobre a estrutura dos custos (diretos, indiretos, fixos e variáveis) pela perspectiva dos mesmos. Tratou-se sobre os sistemas de custeios, como o por absorção, o variável e o baseado nas atividades e sua respectiva dinâmica. Mencionou-se ainda, acerca das características principais de uma indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas de pequeno porte e suas respectivas legislações incidentes, desde a que regulamenta a aprovação do produto até a que ordena acerca da tributação devida. Abordou-se sobre a apresentação da empresa, indicando seu produto, sua localização, sua estrutura e seu mercado consumidor. E a partir disso, explanou-se acerca dos critérios empregados para a escolha do sistema de custeio variável pela Melo e Souza Lima Ltda. e sua eficácia empregada em seu gerenciamento. Nas últimas considerações encontra-se a síntese do presente trabalho, bem como as conclusões extraídas por essa pesquisa.

ABSTRACT

The cost system is the subject of this monograph, whose object is expressed the analysis of the mechanism of cost used in the management of the not alcoholic and not leavend drink company, of small enterprise, call Melo e Souza Lima Ltda. (Saville), which produces concentrated liquid for refreshment. The problematic incident to the accomplishment of this work was the verification of the effectiveness of the option on the part of the company, in adopting the “sistema de custeio variável”, as form of a management mechanism of the same one. For this one became necessary to rescue, the main concepts concerning costs, detached for old authors and famous contemporaries. As well as, one became necessary to the boarding on the structure of the costs (right-handers, indirect, fixed and changeable) for the perspective of the same ones. It was treated on the “sistema de custeio por absorção, variável e baseado nas atividades”. It was still mentioned, concerning the main characteristics of a drink industry not alcoholic and not leavend of small enterprise and its respective incident law, since that it regulates to the approval of the product until that it commands concerning the taxation due. One approached on the presentation of the company, indicating its product, its localization, its structure and its consuming market. And from this, explain concerning the criteria used for the choice of the “sistema de custeio variável” for the Melo e Souza Lima Ltda. and its effectiveness used in its management. In the last notes it meets synthesis of the present work, as well as the conclusions extracted for this research.

INTRODUÇÃO

Este trabalho de conclusão de curso constitui-se na convalidação do estudo acerca das Ciências Econômicas, sobre a perspectiva de analisar o sistema de custeio variável como adoção pela empresa Melo e Souza Lima Ltda. (Saville) para sua respectiva administração.

Impõe-se, todavia, a esse horizonte de estudo, uma breve introdução a fim de que se procure demonstrar a formulação do problema, os objetivos gerais e específicos e a estrutura delineada no transcorrer desta monografia, bem como, eventuais esclarecimentos que porventura possam surgir acerca do tema abordado.

São quatro, portanto, os objetivos que concorrem na constituição dos outros elementos citados. O geral, que consiste em analisar o sistema de custos empregado pela empresa Melo e Souza Lima Ltda.. Os específicos que compreendem: definir os conceitos básicos, a estrutura, os sistemas de custeios e a dinâmica contemporânea dos mesmos; destacar as características principais acerca da indústria de bebidas não fermentadas e não alcoólicas de pequeno porte, sob o cotejo das legislações do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e tributárias; realizar a apresentação da empresa Melo e Souza Lima Ltda.; e, evidenciar o sistema de custeio adotado pela empresa Melo e Souza Lima Ltda..

Almejando alcançar essas finalidades haverá a preliminar necessidade de aprofundar o conhecimento sobre os custos, objeto a ser examinado no segundo Capítulo. A importância dada a esse estudo genérico, deve-se ao fato do assunto compreender a base fundamental e teórica para toda a pesquisa a ser elaborada.

Desta forma, o segundo Capítulo compor-se-á de quatro subcapítulos, sendo que o primeiro tratará acerca dos conceitos básicos de custos, pilar do estudo a ser desenvolvido, pela óptica dos entendimentos desprendidos dos principais autores classistas e contemporâneos.

O segundo subcapítulo abordará acerca da estrutura dos custos, compreendendo os mesmos por serem diretos, indiretos, fixos e variáveis. Salientar-se-á também os dispêndios oriundos da atividade empresarial, sendo os mesmos alocados em cada uma das classificações anteriormente mencionada.

No terceiro subcapítulo tratar-se-á acerca dos sistemas de custeios a serem adotados pelos administradores de cada empresa, sendo eles: sistema de custeio por

absorção, custeio variável (direto) e custeio baseado nas atividades (“activity based costing” - ABC).

E, ainda, no quarto subcapítulo abordar-se-á sobre a interação entre os diversos sistemas de custeios supracitados, isto é, a dinâmica contemporânea dos sistemas de custeio, mencionando também, acerca das desvantagens e das vantagens ao adotar determinado sistema de custeio.

Assim, tendo por base alguns conceitos sobre custos, sobre sua estrutura, a qual é dividida em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis, acerca dos possíveis sistemas de custeio a serem adotados pelas empresas, quais sejam, por absorção, variável (direto) e baseado nas atividades e sobre a dinâmica desses, pode-se dar continuidade a este trabalho, a fim de que seja analisado o sistema de custeio escolhido pela Melo e Souza Lima Ltda..

Dessa forma, ocupar-se-á o terceiro capítulo, em averiguar o objetivo geral desta monografia, e, será dividido em três subcapítulos, que são: o primeiro, destacar-se-á os aspectos principais acerca da indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, abordando as legislações e portarias expedidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, no tocante ao produto fabricado pela Melo e Souza Lima Ltda.. Tratar-se-á também, acerca dos custos despendidos por uma empresa de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, como os tributos, que no caso da empresa em questão compreendem àqueles previstos pelo sistema SIMPLES, haja vista, a mesma se enquadrar como uma empresa de pequeno porte.

O segundo subcapítulo, destacará acerca da apresentação da empresa Melo e Souza Lima Ltda., a qual mencionará, sua localização, seu horário de funcionamento, os empregados, o produto, o processo produtivo, o maquinário utilizado, a estrutura de produção e armazenamento do produto, seu sistema de vendas e de distribuição e seu mercado consumidor.

O terceiro e último subcapítulo, limitar-se-á a mencionar acerca do sistema de custeio adotado pela Melo e Souza Lima Ltda., segundo os critérios pela mesma analisada, a fim de que sua escolha visasse uma organização dos dispêndios gerais da fábrica, bem como que o mecanismo fosse considerado eficaz para o gerenciamento da empresa.

O desenvolvimento de todos esses assuntos anteriormente mencionados que formam o sustentáculo estrutural da presente monografia será elaborado a partir do entendimento de autores renomados, bem como da experiência obtida diretamente do funcionamento da empresa, sendo que estarão previstas as citações diretas e indiretas e também ao final nas referências bibliográficas.

CAPÍTULO 1 - PROBLEMÁTICA

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA E SUA RELEVÂNCIA

Contemporaneamente, constata-se uma relevante transformação no contexto sócio-econômico, em que o grande desafio incidente à esfera empresarial é o de sobreviver a um mercado cada vez mais competitivo, o qual seleciona dentro de uma diversidade de produtos ofertados, aquele que possui o menor valor, todavia, sem perder sua qualidade.

Uma das mais relevantes dificuldades encontradas nessa órbita é a da inserção no mercado. O domínio econômico que é absorvido pelas grandes empresas delimita as possibilidades de pequenas e médias empresas em colocar à disposição do consumidor os produtos por elas fabricados, em razão daquelas proporcionarem produtos ao comprador reconhecidos tanto a nível nacional como internacional.

Em OSTRENGA, pode-se observar esta tendência em que o mercado é dominado pelas grandes corporações. O alto poder de alcance de grandes empresas, faz com que elas estejam presentes em muitos mercados, sejam eles pequenos ou grandes. Isto é claramente demonstrado quando ele afirma que “em praticamente todas as indústrias os mercados tornaram-se globais, com concorrentes em escala mundial oferecendo bens e serviços de alta qualidade e de baixos custos”¹.

A competitividade é influenciada, peculiarmente, pela questão dos juros. Estes compreendem aqueles incidentes nos investimentos empresariais, tanto visando à obtenção de máquinas, de equipamentos e à ampliação da unidade fabril, quanto o recurso financeiro, que dará o giro ao negócio empreendido.

Este recurso financeiro, nada mais é, do que o capital necessário à empresa, para que a mesma possa comprar a matéria-prima, produzir e lançar o produto ao mercado a fim de que seja vendido, auferindo assim, o valor desta venda, para que novamente, o empresário possa adquirir a matéria-prima e dar continuidade ao negócio empreendido, como se fosse um ciclo.

¹ OSTRENGA. M. R. et ali. **Guia da Ernest & Young para a gestão total de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 1993, p. 17.

Outra questão que dificulta a inserção ao mercado da pequena e média empresa é o câmbio, haja vista ser este decisivo na compra de matéria-prima pela empresa e crucial a esta na distribuição de sua produção. O reflexo do escoamento da produção incide principalmente, em razão da quase que totalidade do transporte nacional de cargas ser realizado por via terrestre e encontrar-se diretamente vinculado ao petróleo, que é vulnerável ao câmbio.

Tem-se como exemplo dessa influência, incorrida na crise que vem interferindo no cenário empresarial, a logística, que limita o alcance de atuação das pequenas e médias empresas, pois quanto mais longe se busca o mercado, mais onerosa se torna a distribuição dos produtos e conseqüentemente, uma menor lucratividade pelo pólo investidor.

E, ainda, não se pode deixar de mensurar acerca dos tributos diretos e indiretos incidentes no produto, que são lançados e arrecadados pelo Estado. A tributação além de ser dispendiosa, não reverte benefício algum para a pequena e média empresa, haja vista, estas adquirirem matéria-prima mais encarecida do que as grandes empresas que gozam de um poder de barganha maior, como também, por àquelas possuírem diversos outros custos, os quais no momento de incidência tributária torna o negócio inviável, cujo resultado é a informalidade negocial.

Desta forma, os juros, o câmbio e os tributos são fatores inseridos no macro-ambiente econômico, os quais não podem ser interferidos pela vontade da empresa, pois se encontram fora de sua órbita de atuação, mas que, apesar disso, ainda beneficiam as grandes empresas na inserção no mercado de seus produtos, em virtude de seu poderio econômico.

Outros fatores que incutem na inserção do mercado dos produtos fabricados pelas pequenas e médias empresas são aqueles que operam no micro-ambiente econômico. Dentre estes, pode-se destacar: a contratação de mão-de-obra especializada, as estratégias adotadas pelo empresário, os sistemas de distribuição de mercadorias, a escolha da matéria-prima, a tecnologia empregada, a segurança do produto com adequação às normas exigidas, entre outras.

A importância concedida a estes fatores inseridos no micro-ambiente econômico da empresa, deve-se em virtude dos mesmos serem objeto de análise do empresário, quando este ao elaborar a estratégia de seu sistema de custos e, por conseguinte, ao administrar seu empreendimento, oferece ao consumidor produtos de qualidade, sem, todavia, inviabilizar o negócio.

É neste tópico que insurge a problemática a ser solucionada pela realização deste trabalho de conclusão de curso, que por intermédio de estudo de campo na empresa Melo & Souza Lima Ltda., bem como pelo estudo da doutrina específica ao tema proposto, busca-se contemplar acerca do sistema de custo adotado pela Saville, que objetiva um menor dispêndio conservando sempre uma maior qualidade do produto a ser oferecido.

A empresa Melo e Souza Lima Ltda. (Saville) é objeto da presente monografia e encontra-se localizada no Município de Palhoça, caracterizando-se por ser uma empresa de pequeno porte, a qual é encarregada da fabricação de diversos sabores de sucos concentrados, cujo público alvo são estabelecimentos comerciais como lanchonetes, bares e restaurantes, hotéis, cantinas de escolas, refeitório de empresas, cozinhas industriais, entre outros.

Ante o exposto, esta pesquisa tem como escopo delinear a o sistema de custeio adotado pela Saville, lançando, desta forma, possíveis diretrizes econômicas, as quais poderão ser admitidas por outras pequenas empresas, que visam paralelamente, agregar baixo custo e qualidade ao produto.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Geral

Analisar o sistema de custos empregado pela empresa Melo e Souza Lima Ltda..

1.2.2 Específicos

♣ Definir os conceitos básicos de custos e sua estrutura, e, os sistemas de custeios e sua dinâmica contemporânea.

- ♣ Destacar as características principais acerca da indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas de pequeno porte.
- ♣ Realizar a apresentação da empresa Melo e Souza Lima Ltda..
- ♣ Identificar o sistema de custeio adotado pela empresa Melo e Souza Lima Ltda..

1.3 METODOLOGIA

A ciência tem como premissa fundamental buscar a verdade acerca dos fatos. A economia, como ciência, também possui esta premissa e por isso todo estudo que venha a ser realizado, no que concerne a ciência econômica, deve estar configurado dentro de uma metodologia.

A metodologia, dentro deste cerne, é a ferramenta a ser utilizada para investigar todo e qualquer fenômeno, no caso desta pesquisa em particular, um fenômeno econômico.

A investigação deve estar calcada em procedimentos para que a busca pela verdade seja realizada de uma forma transparente e conseqüentemente ser demonstrada e verificada, seguindo os princípios do pensamento científico.

Estes procedimentos são chamados de métodos e na órbita do pensamento científico, segundo GIL, eles dividem-se em dois grandes grupos: “dos que proporcionam as bases lógicas da investigação científica e o dos que esclarecem acerca dos procedimentos técnicos que poderão ser utilizados.”²

O primeiro grupo, também denominado métodos de abordagem,

esclarecem acerca dos procedimentos lógicos que deverão ser seguidos no processo de investigação científica dos fatos da natureza e da sociedade. São, pois, métodos desenvolvidos com base em elevado grau de abstração, que possibilitam ao pesquisador decidir acerca do alcance de sua investigação, das regras de explicação dos fatos e da validade de suas generalizações. Incluem-se nesse grupo os métodos dedutivo, indutivo, dialético e hipotético-dedutivo.³

Já o segundo grupo, denominados de métodos indicativos dos meios técnicos para a investigação, diferem dos métodos de abordagem por tratarem de aspectos mais

² GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 32.

³ GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**, p. 32.

concretos da investigação científica. Na investigação econômica, os métodos mais utilizados são o “observacional, o comparativo, o estatístico e o monográfico.”⁴

Uma outra modalidade utilizada para a pesquisa no campo da ciência é o estudo de caso. Esta técnica foi considerada, por muitos estudiosos, pouco adequada, pois se achava que não haveria rigor suficiente para comprovação do fato científico.

Porém, nota-se que hoje o estudo de caso já é adotado por muitos pesquisadores no campo da ciência, especificamente em economia. Isto se deve, sobretudo, a característica do estudo de caso que permite que o fenômeno seja estudado de uma forma mais profunda e intensa.

Todos os esforços para análise e compreensão do objeto da pesquisa estão voltados única e exclusivamente para o caso em estudo. Pode-se observar isto quando GOLDENBERG destaca que “este método supõe que se pode adquirir conhecimento do fenômeno estudado a partir da exploração intensa de um único caso.”⁵

A metodologia a ser aplicada neste trabalho será de pesquisa quantitativa, através da análise de dados contábeis e de dados contidos em relatórios gerenciais internos da empresa Melo e Souza Lima Ltda., a serem coletados pela pesquisa de campo a ser realizada.

Utilizar-se-á a técnica do estudo de caso para análise do sistema de custo desenvolvido e adotado pela Saville, cujo objetivo é verificar a estratégia gerencial de custos de uma empresa de pequeno porte.

A pesquisa terá um caráter descritivo, discriminando de que forma desenvolve-se um sistema de custo que agrega um menor dispêndio e que assegura a qualidade do produto a ser oferecida ao consumidor.

Trata-se de um caso prático que visa consolidar os aspectos básicos da teoria econômica admitida pela empresa, cuja revisão permitirá abordar os principais fundamentos que a sustenta.

⁴ GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias**, p. 40.

⁵ GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar: como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais**. Rio de Janeiro: Record, 1997, p. 33.

1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está organizado da seguinte forma: O Capítulo 1 expõe a problemática do fenômeno em estudo, os objetivos almejados com a pesquisa, a metodologia e a própria estrutura do trabalho. O Capítulo 2 apresenta a revisão teórica, fundamentada em autores que analisaram a disciplina de custos, sua estrutura e os sistemas de custeios, como também a dinâmica contemporânea do mesmo. O Capítulo 3 trata de aspectos principais da indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas de pequeno porte, demonstrando as legislações a ela aplicáveis, aborda ainda, acerca da apresentação da empresa Melo e Souza Lima Ltda., sendo que por último destaca o sistema de custeio adotado pela mesma. As conclusões e as referências bibliográficas serão registradas ao final.

CAPÍTULO 2 – FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 NOÇÕES FUNDAMENTAIS DE CUSTOS

Este primeiro capítulo abordará a temática das noções fundamentais de custos, base de toda pesquisa a ser realizada e desenvolver-se-á em quatro subcapítulos distintos e correlacionados, que compreendem: o primeiro, abrangerá preliminarmente, acerca da contabilidade de custos, sistema no qual se inserem os custos, e depois, mencionar-se-á os principais conceitos de custos, regredindo à opinião de um autor renomado classista e dando ênfase às denominações ao tema, citadas pelos pensadores contemporâneos.

Em seguida, o segundo subcapítulo, abordará sobre as principais concepções em relação à estrutura dos custos, destacando que a mesma, é sistematizada em dois grupos: o primeiro, em relação aos produtos e, o segundo, em relação ao volume de produção. E, ainda, ressaltar-se-á, que a classificação mencionada, para alguns autores, subdivide-se, especialmente em: custos diretos, custos indiretos, fixos e variáveis.

No terceiro subcapítulo, explanar-se-á acerca da sistemática que ordena a organização estrutural dos custos, sob o óbice da administração e da gestão empresarial. Inseridos neste item, serão destacados os principais sistemas de custeios, entre eles, o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio por “Activity-Based Costing”, todos relacionados ao objeto desta pesquisa.

E, o terceiro subcapítulo, recapitulará os conteúdos explicitados nos subcapítulos anteriores e abordará sobre a dinâmica contemporânea dos custos. Este item tratará acerca do funcionamento e do entrosamento entre a diversidade de classificações estruturais a respeito dos custos e a variedade de sistemas os quais tais ordenações se inserem.

2.2 OS CONCEITOS BÁSICOS

Visando delinear os aspectos principais acerca da temática em estudo, torna-se fundamental destacar, primeiramente, a sua inserção no âmbito da contabilidade de custos e aplicação dessa atualmente na gestão empresarial. Tendo como subsequente, a necessidade de analisar o conceito de custos e, objetivando isso, realizar-se-á, um retrocesso à conceituação realizada por um estudioso classista, a fim de que seja destacada, a base utilizada pelos autores contemporâneos acerca do tema.

Abrangida pela contabilidade geral, compreende-se como contabilidade de custos, o sistema cuja função é “registrar os custos de operação de um negócio, de tal maneira que, com os dados da produção e das vendas, se torne possível à administração utilizar as contas para estabelecer os custos de produção e de distribuição.”⁶

Conforme destaca o ilustre entendimento de LAWRENCE, a contabilidade de custos “fornece informações a respeito de custos, estoques, custo de vendas e de distribuição, vendas e lucros para cada uma das linhas de produtos fabricados”⁷ em uma determinada organização industrial.

Pelo pensamento do mesmo autor anteriormente citado, o objetivo da contabilidade de custos é o gerenciamento empresarial dinâmico e eficaz, o qual visa, por intermédio dos dados detalhados pela àquela, um aumento de produção e em contraposição, uma diminuição dos custos.⁸

Apesar de ter sido destacada a fundamental utilização da contabilidade de custos na administração de uma empresa e mesmo que ainda, seja corriqueiramente aplicada na gestão negocial, ressaltam o Conselho Regional do Estado de São Paulo e o Instituto Brasileiro de Contadores, que

devido ao acúmulo de implicações legais para apuração do lucro da atividade e das imprecisões causadas pela inflação, esta finalidade foi, com o tempo, sendo substituída pelo aspecto legal, deixando a “contabilidade de custos” de ser considerada como ferramenta de administração.⁹

⁶ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. Tradução: Prof. João Carlos Hopp e E. Jacy Monteiro. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1966, p. 01.

⁷ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 01.

⁸ Cf. LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 01.

⁹ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade gerencial**. Vol. 6. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 21.

Ante o exposto, entende-se que as necessidades e as obrigações requeridas atualmente pela dinâmica comercial, vêm substituindo à aplicação da contabilidade de custos para outros sistemas de gerenciamento empresarial mais eficazes, que supram as exigências do mercado empreendedor.

Tendo isso posto, torna-se necessária a análise da conceituação acerca de custos. Assim, na órbita da concepção econômica, os custos, em seu sentido literal, assumem diferentes significados. Pela concepção renomada de ATKINSON, os custos “refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos.”¹⁰ A noção de custos na dinâmica de uma empresa, torna-se imprescindível para verificar sua eficiência. Segundo o mesmo autor, isso se configura quando a produção, que antes era efetivada com um custo maior, passa a ser concretizada com menores recursos.¹¹

Baseado na conceituação mencionada, RIBEIRO entende que a acepção da palavra “custo”: “pode ser utilizada para representar o Custo das Mercadorias Vendidas em uma empresa comercial, o Custo dos Serviços Prestados em uma empresa de prestação de serviços, o Custo de Fabricação de um produto, o Custo direto de Fabricação etc.”¹²

Sendo o objeto desta pesquisa uma empresa industrial, com processos de fabricação definidos, utilizar-se-á a conceituação descrita por RIBEIRO, em sua obra, na qual afirma que “**Custo Industrial** compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens.”¹³

Esse conceito de custo é enfatizado por MARTINS, que ressalta ser o “gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”¹⁴ Ressalta também, que o custo caracteriza-se por ora como um dispêndio¹⁵, “só que reconhecido como tal, isto é, como custo, no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou na execução de um serviço.”¹⁶ Logo, somente será concebido quando for efetivamente alocado para a produção participando da mesma.

Outra concepção atual sobre custos, é mencionada por VIVEIROS, afirmando que os mesmos “são todos os fatores aplicados no processo de produção.”¹⁷ E, seguindo a

¹⁰ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**. Tradução: André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000, p. 85.

¹¹ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 85.

¹² RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 21.

¹³ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 23.

¹⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o abc**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 25.

¹⁵ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 25.

¹⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 25.

¹⁷ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 28.

mesma orientação, IUDÍCIBUS aborda que o “sentido original da palavra custo, aplicada à contabilidade, refere-se claramente à fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo.”¹⁸

Logo, diante das menções anteriormente efetivadas sobre contabilidade de custos, espécie de contabilidade geral, que abrange a noção de custos e sua inutilização frente ao progresso no gerenciamento empresarial e nas transações comerciais atuais e, ante o exposto acerca das conceituações de custo, torna-se necessária análise estrutural dos custos, que será tema de abordagem do próximo subcapítulo.

2.3 A ESTRUTURA

Como fora abordado anteriormente, entende-se como contabilidade de custo, o mecanismo aplicado para o gerenciamento de uma empresa. Dentro dela, está inserido o conceito de custo, o qual se entende, como os gastos necessários à realização da atividade empresarial, ou seja, todos os dispêndios utilizados para a fabricação e a movimentação de mercadorias, bem como, em uma empresa comercial prestadora de serviços, em que os gastos requeridos para a realização e a prestação dos serviços.

Todavia, fragmentando a conceituação de custo, tem-se que o mesmo possui grupos pelo qual é classificado, diferenciando-o, no entanto, no tocante à concepção de cada autor. Neste subcapítulo, tratar-se-á acerca dos entendimentos em relação à organização estrutural do custo, ressaltando também, a respeito da nomenclatura utilizada no momento em que se englobam os grupos classificados à produção, ao estoque e às atividades.

Seguindo o entendimento de LAWRENCE, citado no subcapítulo anterior, faz-se necessária à compreensão da contabilidade de custos, o estudo acerca da estrutura dos custos.¹⁹ Conforme percepção do mesmo autor, os custos dividem-se em duas categorias, as quais incidem ou não diretamente ao produto, sendo elas: custos diretos e custos indiretos.

¹⁸ IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 113.

¹⁹ Cf. LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 01.

Ressalta LAWRENCE, que os custos diretos “são principalmente os em que incorre determinado produto, identificando-se como parte do respectivo custo.”²⁰ Já para ele, os custos indiretos “são os de natureza mais genérica, que não é possível identificar imediatamente como parte do custo de determinado produto, mas sem o qual não se poderia manufaturar o produto.”²¹ Explica o autor, que podem “debitar-se os custos diretos diretamente no custo de um produto, mas tal não se dá com os custos indiretos, que é preciso distribuir ou apropriar ao produto por maneira aceitável de aproximação.”²²

Diferentemente das concepções contemporâneas acerca dos custos indiretos, LAWRENCE detalha a classificação supramencionada, dividindo-a ainda, em quatro sub-classificações, sendo elas: despesa direta, que compreende o “custo aplicável somente a determinado produto ou encomenda específica, ou a certo departamento”²³; despesas fixas, caracterizadas pelos “custos que permanecem relativamente constantes, não importando o volume de produção – de zero até a capacidade total da fábrica”²⁴; despesas variáveis, que se tratam dos “custos que variam de maneira mais ou menos paralela à produção”²⁵; e, despesas semivariáveis, que compreendem os “custos fixos em importância até um nível de produção, mas que aumentam quando a produção excede àquele nível.”²⁶

Segundo o entendimento de autores contemporâneos acerca da estrutura organizacional de custos, tem-se que a mesma pode ser classificada em dois grupos, sendo os principais: em relação aos produtos e em relação ao volume de produção. Para os mesmos, esses se subdividem em custos diretos e custos indiretos.²⁷ Já àqueles, se subdividem em custos fixos e variáveis.²⁸

Compreende RIBEIRO, que custos diretos de produto são “os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente ao produto.”²⁹ Já os custos indiretos de produto são “os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados indiretamente ao produto.”³⁰ Explica o autor acerca dos primeiros denominando que:

²⁰ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 03.

²¹ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 03.

²² LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 03.

²³ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 132.

²⁴ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 132.

²⁵ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 132.

²⁶ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 132.

²⁷ Cf. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 28.

²⁸ Cf. RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 31.

²⁹ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 28.

³⁰ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 28.

esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.³¹

Para TOLEDO, os custos diretos de produto “são aqueles em que, além de podermos estabelecer uma correspondência direta de gastos sobre o produto, esses gastos podem ser facilmente apropriados e facilmente identificáveis com o produto ou são relevantes.”³² Contudo os custos indiretos de produto

são aqueles de difícil identificação com o produto, mas de fácil identificação com o período e a área requisitante; individualmente são de pequeno valor, mas, em conjunto, tornam-se relevantes, e o método para a sua apropriação é o cálculo indireto.³³

Pela concepção de ATKINSON, os custos podem ser divididos em: custos diretos e indiretos de produção. Compreendem àqueles os que “podem ser identificados diretamente ao produto.”³⁴ Esclarece, o autor, que tais custos “são transferidos diretamente aos produtos baseados na quantidade mensurada de recursos consumidos para sua produção.”³⁵ Já os custos indiretos, explica ATKINSON, são “todos os outros custos de produção”³⁶, que incorrem “para fornecer os recursos necessários para realizar diversas atividades que dão apoio à produção de diversos produtos.”³⁷

Segundo VIVEIROS, “custos diretos correspondem aos gastos específicos do produto ou serviço, ou seja, não sendo produzido (ou executado o serviço) estes gastos não ocorrem.”³⁸ Esses custos conforme seu pensamento, “podem ser imediatamente associados a um só produto ou serviço.”³⁹ Em contra-posição, os custos indiretos “correspondem a gastos que a empresa tem para exercer suas atividades, mas que não têm relação direta com um produto (ou serviço) específico; relacionam-se com vários produtos ao mesmo tempo.”⁴⁰

MAHER entende como sendo custo direto, “qualquer custo que pode ser relacionado diretamente com um objeto do custo.”⁴¹ Para o autor, “objeto de custo é todo e

³¹ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 28.

³² TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais: gestão de operações**. Coordenador José Celso Contador. São Paulo: Edgard Blücher e Fundação Vanzolini, 1997, p. 369.

³³ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 369.

³⁴ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 127.

³⁵ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 127.

³⁶ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 128.

³⁷ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 128.

³⁸ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 30.

³⁹ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 30.

⁴⁰ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 30.

⁴¹ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001, p. 69.

qualquer item a que um custo é atribuído – um produto, um departamento ou uma linha de produtos.”⁴² Todavia o custo indireto compreende “qualquer custo que não pode ser relacionado diretamente com um objeto de custo.”⁴³

Diferenciado da nomenclatura acerca da classificação por ora estudada, SANTOS, a determina como sendo: custos de produção e custos indiretos de fabricação. Para ele, os custos de produção compreendem toda e qualquer matéria-prima que está ligada diretamente ao produto, bem como toda em qualquer mão-de-obra exercida diretamente sobre o produto.⁴⁴ Os outros custos, que são agregados ao produto, recebem a denominação de custos indiretos de fabricação. Esses se conceituam como os “outros custos que complementam uma atividade, incorridos de forma indireta ou geral, beneficiando, dessa maneira, todos os bens ou serviços produzidos ou prestados.”⁴⁵

RIBEIRO ainda destaca, que em relação ao volume de produção, os custos se subdividem especialmente em fixos e variáveis, dentre outros. Os primeiros são aqueles “que independem do volume de produção do período, isto é, qualquer que seja a quantidade produzida, esses custos não se alteram.”⁴⁶ Os segundos compreendem àqueles “que variam em função das quantidades produzidas, como ocorre, por exemplo, com a matéria-prima.”⁴⁷

Na concepção de TOLEDO, os custos fixos de volume de produção são aqueles que “não mudam com a variação das quantidades e das peças produzidas”⁴⁸ por um determinado período. Os custos variáveis são entendidos como aqueles “que variam proporcionalmente com o volume de produção.”⁴⁹

ATKINSON considera que os custos fixos “não mudam com as mudanças no nível da produção (ou vendas) durante curtos períodos de tempo.”⁵⁰ Em seu entendimento, qualquer que seja o nível de produção, os custos permanecem os mesmos. Sobre custos variáveis, entende ele, que os mesmos “mudam em proporção às mudanças no nível da produção (ou vendas).”⁵¹

⁴² MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 69.

⁴³ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 69.

⁴⁴ Cf. SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfases para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 26.

⁴⁵ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 26.

⁴⁶ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 31.

⁴⁷ RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**, p. 31.

⁴⁸ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 369.

⁴⁹ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 369.

⁵⁰ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 183.

⁵¹ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 184.

Para VIVEIROS, no tocante aos custos e às despesas variáveis, afirma que esses são “gastos que variam de acordo com o volume de produção e de vendas. São valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento dependente da quantidade produzida pela empresa.”⁵² Complementa o autor acerca do tema em apreço, que os custos e despesas variáveis “oscilam a nível global e mantêm-se a nível unitário, isto é, maior produção significa um aumento proporcional desses gastos, mas para cada item produzido o custo de produção e de comercialização deve ser igual.”⁵³

Contrariamente, VIVEIROS ressalta que os custos e despesas fixas “independem do volume de produção ou vendas.”⁵⁴ Em sua concepção, tratam-se de “valores consumidos ou aplicados independentemente do fato de a empresa estar produzindo ou parada e, portanto, representam a capacidade que a empresa possui.”⁵⁵

Como haja vista havia VIVEIROS complementado acerca de custos e despesas variáveis, ressalta no tocante aos custos e despesas fixas que os mesmos também permanecem

a nível global e oscilam a nível unitário, isto é, maior produção, não significa aumento desses gastos, mas para cada item produzido irá significar uma redução do valor do custo de sua fabricação, em função de se ter uma quantidade maior de itens para receber o mesmo custo total.⁵⁶

Segundo as colocações de MAHER, custos fixos são aqueles “que não se alteram quando o volume se altera, dentro de um intervalo relevante de atividade.”⁵⁷ Para o mesmo autor, intervalos relevantes podem ser entendidos como os “níveis de atividade entre os quais dado custo fixo total ou custo variável unitário não se altera.”⁵⁸ Portanto, dentro do nível da capacidade de produção da empresa, os custos fixos serão os mesmos, independentemente do volume produzido. Nesse caso, torna-se irrelevante produzir uma quantidade maior ou menor, já que os custos são dimensionados para uma tal capacidade. Em relação aos custos variáveis, destaca que os mesmos, são os “que se alteram na proporção direta da alteração no volume, dentro de um intervalo relevante de atividade.”⁵⁹

⁵² VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 31.

⁵³ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 31.

⁵⁴ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 31.

⁵⁵ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 31.

⁵⁶ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 31.

⁵⁷ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 75.

⁵⁸ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 76.

⁵⁹ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 75.

Conforme a noção de SANTOS, os custos e as despesas variáveis compreendem “aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda.”⁶⁰ Esse mesmo autor, destaca algumas peculiaridades, sendo elas: “em termos de custos e despesas variáveis totais, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais; em termos unitários, os custos e despesas variáveis, permanecem constantes.”⁶¹

SANTOS, ainda conceitua os custos e as despesas fixas, dizendo que os mesmos, “são aqueles que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que a empresa possui para produzir e vender bens ou serviços.”⁶² As especificações assinaladas pelo autor em destaque, em relação aos custos e às despesas fixas, compreendem: “em termos de custos e despesas fixas totais, quanto maior for o volume de produção ou venda, menores serão os custos e despesas fixas por unidade; em termos de custos e despesas fixas totais, independem das quantidades produzidas ou vendidas.”⁶³

Assim, após a explanação acerca da organização estrutural dos custos e das despesas, sendo esses classificados como diretas, indiretas, fixas e variáveis, faz-se indispensável a abordagem sobre os sistemas de custeio, que correlacionados com a estrutura formam a base para a compreensão exata sobre o gerenciamento de uma empresa. É tocante a esse assunto que tratará o subcapítulo subsequente.

2.4 OS SISTEMAS DE CUSTEIO

Como fora observado, por destacamento de alguns estudiosos que tratam a respeito do tema, a estrutura dos custos classificam-se especialmente em dois grupos, sendo eles: custos diretos (visam diretamente o produto, como por exemplo, a embalagem do produto), custos indiretos (ao contrário dos custos diretos, visam indiretamente o produto, exemplificando, os gastos com entrega do produto ao consumidor final, ao distribuidor ou ao destinatário, ou ainda, os gastos com pesquisa e desenvolvimento do produto visando um aprimoramento da qualidade do mesmo), custos fixos (invariáveis ao

⁶⁰ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 30.

⁶¹ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 30.

⁶² SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 30.

⁶³ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, pp. 30 e 31.

volume de produção, como por exemplo, o valor despendido do aluguel da estrutura de uma fábrica) e custos variáveis (ao contrário dos custos invariáveis, variam diretamente ao volume de produção, exemplificando, a matéria-prima do produto ou a comissão de vendas do produto).

Explanada, portanto, a estrutura dos custos, torna-se necessária à análise a respeito dos sistemas de custeios. Esses compreendem a sistemática que ordenam a gama dos custos (diretos, indiretos, fixos, variáveis etc.) inserida na administração e no gerenciamento de uma empresa. Ressaltar-se-á, neste subcapítulo, os principais sistemas de custeios relacionados com o objetivo deste trabalho de conclusão de curso, tratando-se eles: custeio por absorção, custeio variável e por “Activity-Based Costing”.

De acordo com o entendimento de MARTINS e TOLEDO, o sistema de custeio por absorção, “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção”⁶⁴, ou seja, “é o critério pelo qual todos os custos são distribuídos diretamente aos produtos, independentemente de sua classificação.”⁶⁵

Segundo orientação da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA, da Universidade de São Paulo, no tocante ao sistema de custeio por absorção, anteriormente mencionado por MARTINS e TOLEDO, tem-se que nesse, “devem ser adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos, obtidos pela contabilidade geral e pelo sistema por absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto.”⁶⁶

O pensamento de VIVEIROS sobre o sistema de custeio por absorção, destaca que “por este método de custeio, todos os custos diretos e indiretos de fabricação são apropriados ao produto, sejam eles variáveis ou fixos.”⁶⁷ Seguindo o mesmo entendimento de VIVEIROS, SANTOS afirma que “este método consiste na apropriação de todos os custos de produção aos produtos elaborados de forma direta e indireta (rateios).”⁶⁸

Na concepção de MAHER, o sistema de custeio por absorção caracteriza-se por ser um “sistema de contabilização de custos no qual tanto os custos fixos como os custos variáveis de produção são considerados custo do produto”⁶⁹, ou seja, “no custeio por

⁶⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 41.

⁶⁵ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 372.

⁶⁶ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 344.

⁶⁷ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

⁶⁸ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 34.

⁶⁹ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 360.

absorção, todos os custos de produção, fixos e variáveis, são atribuídos às unidades produzidas.”⁷⁰

Para MARTINS, é um “método de custeio derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.”⁷¹ Trata-se, todavia, de uma metodologia derivada desses princípios, isto é, da “Contabilidade de Custos”⁷² e não, como se subentende consistir, em apenas um princípio.⁷³ Ressalva-se, no entanto, que

outros critérios diferentes têm surgido através do tempo, mas este é ainda o adotado pela contabilidade financeira; portanto, válido tanto para fins de Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados como também, na maioria dos países, para Balanço e Lucro Fiscais.⁷⁴

Baseado no pensamento de MARTINS, a FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FEA, da Universidade de São Paulo, menciona ainda que, conforme os princípios atuantes na área da contabilidade, especificados na Lei n.º 6.404 de 1976, tem-se que dentre a variedade de sistemas de custeios existentes na órbita empresarial, o sistema por ora em apreço, isto é, o sistema de custeio por absorção, caracteriza-se por ser o ideal no gerenciamento de uma fábrica.⁷⁵

Segundo MARTINS, o sistema de custeio por absorção possui algumas desvantagens, tais como, a “apropriação dos custos fixos”⁷⁶ ao produto. Essa ocorre quando arbitrariamente, todos os custos fixos são alocados aos produtos sem que exista um critério detalhado que diferencie o valor despendido para a produção de cada um, dificultando, portanto, o verdadeiro reconhecimento do custeio. Nessa hipótese, considera-se a totalidade dos valores fixos utilizados para a fabricação, ao invés de estimar os recursos que cada produto efetivamente utilizou em sua produção.⁷⁷

O renomado entendimento de SANTOS, ao concordar com MARTINS, menciona que, o sistema de custeio por absorção, possui falhas “como instrumento gerencial de tomada de decisão, porque tem como premissa básica os rateios dos chamados custos fixos, que, apesar de se apresentarem lógicos, poderão levar a alocações arbitrárias e até enganosas.”⁷⁸

⁷⁰ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 360.

⁷¹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 41.

⁷² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 42.

⁷³ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 42.

⁷⁴ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 42.

⁷⁵ Cf. FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, p. 344.

⁷⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁷⁷ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁷⁸ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 34.

Outra desvantagem destacada por MARTINS, consiste no “valor do custo fixo por unidade depende ainda do volume de produção: aumentando-se o volume, tem-se um menor custo fixo por unidade, e vice-versa.”⁷⁹ Conseqüentemente, quanto maior a produção menor o custo fixo unitário de um determinado produto.⁸⁰ Explica o autor que

o custo de um produto pode variar em função da alteração de volume de outro produto, e não da sua própria; ao se aumentar a quantidade dos outros bens elaborados, o montante a ser carregado para um determinado produto será diminuído, já que os custos fixos globais serão agora carregados mais para aquele item, cuja quantidade cresceu. O custo de um produto pode, então, variar em função não de seu volume, mas da quantidade dos outros bens fabricados.⁸¹

Existem ainda outras desvantagens alocadas pelo autor ou originárias do cotidiano das atividades empresariais. E, na tentativa de corrigir essas “falhas”, “nasceu o custeio variável”⁸², também chamado de sistema de custeio direto. Esse, como segundo custeio a ser analisado, consiste no sistema “*em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas.*”⁸³

O renomado entendimento do autor classisista LAWRENCE, destaca que o custeio direto ou variável considerado como “custo direto”⁸⁴, “é a denominação que se dá a um grupo de técnicas contábeis destinadas a incorporar aos registros da contabilidade informações aplicáveis às relações de custo, volume e lucro.”⁸⁵

O referido autor acrescenta que, com a criação do custeio direto, pode-se observar e “descobrir informações concretas relativamente ao comportamento dos custos e lucros sob volume variável como parte das exposições contábeis regulares em lugar de cálculos e análises suplementares separados.”⁸⁶ Logo, esse método de custeio permite efetivar análises do gerenciamento, considerando as variações de volume de produção e, conseqüentemente, os custo e os lucro, incluindo ainda, uma superior confiabilidade, haja vista as parcelas fixas dos custos e das despesas passíveis de rateios arbitrários, encontram-se excluídos desse cálculo.

Tratando-se ainda, de pensamentos classisistas, o ilustre autor DEARDEN, ressalta que o sistema de custeio direto, por ora em apreço, compreende-se naquele sistema de “contabilidade de custos que cuida somente das despesas variáveis de fabricação como

⁷⁹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁸⁰ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁸¹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁸² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁸³ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 222.

⁸⁴ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 400.

⁸⁵ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 400.

⁸⁶ LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**, p. 400.

um custo dos produtos nos livros de contabilidade e, conseqüentemente, cuida das despesas fixas e não-variáveis de produção com uma carga periódica a ser isolada cada mês.”⁸⁷

Para HORNGREN, um renomado estudioso sobre custos e gestão de empresas, ocorre que, no método de custeio direto ou variável “aplica apenas os custos de produção variáveis ao custo do produto.”⁸⁸ Segundo a explicação do mesmo, em razão do fato de se estar alocando ao custo do produto somente sua parte variável, esse também, pode-se denominar como “custeio marginal.”⁸⁹

A ocorrência desse “custeio marginal” se dá, haja vista, se considerar que ao diminuir os custos variáveis da receita, a parte restante da mesma, é utilizada para saldar todos os custos fixos remanescentes. A margem que resta desse cálculo, ou a diferença, é utilizada para abater todos os custos fixos do negócio. Observa-se isso, quando o autor menciona que “o custeio direto tem um impacto diferente sobre os lucros do que tem o custeio por absorção, porque os custos fixos de fabricação são interpretados como custos periódicos (debitados imediatamente à receita), e não como custo do produto (aplicado às unidades produzidas).”⁹⁰ Para SANTOS, o

custeamento marginal é o método de custear os produtos ou serviços por margem de contribuição, obtida pela diferença entre as receitas e seus respectivos custos marginais. A sua premissa básica é a de que somente os custos claramente identificados com os produtos ou serviços vendidos, chamados de diretos e variáveis, devem ser apropriados. Os demais custos relacionados e necessários para manter a capacidade instalada, denominados de fixos, devem ser tratados parte como de período, indo diretamente para o resultado.⁹¹

SANTOS complementa tal destaque, ao afirmar que por intermédio do método de custeamento marginal

os custos totais, compreendendo, também as despesas de um período de uma empresa devem ser tratados em duas partes: uma parte composta do custo do produto propriamente dito, que somente ocorre de forma variável em função do volume vendido, e a outra parte diz respeito aos custos necessários para manter a estrutura instalada em condições de produzir e vender. A primeira está relacionada ao produto, e a segunda à capacidade de produzir e vender da empresa. Com isso podemos afirmar que o resultado de uma empresa pode ser desdobrado em dois, isto é: o primeiro é o resultado do produto determinado em

⁸⁷ DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**. Tradução: Emmanuel Rottenberg. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1976, p. 88.

⁸⁸ HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. Tradução: Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986. v.1, p. 391.

⁸⁹ Cf. HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos**, p. 391.

⁹⁰ HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos**, p. 391.

⁹¹ SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 39.

função do seu lucro marginal (margem de contribuição), e o segundo o lucro geral da empresa.⁹²

Enfatiza ainda HORNGREN a respeito do sistema de custeio variável, que “a parte fixa das despesas indiretas de fábrica é mais proximamente relacionada com a capacidade de produzir do que com a produção de unidades específicas.”⁹³ No sistema de custeio variável, ao diminuir os custos variáveis da receita, tem-se uma noção do quanto será necessário produzir com a finalidade de pagamento das despesas fixas, ou seja, em que deverá constituir a produção. Tal fato, não ocorre no sistema de custeio por absorção.

O entendimento de MARTINS define que neste método, ocorre a apropriação somente dos custos variáveis, sendo eles, diretos ou indiretos⁹⁴. Diferentemente do sistema do custeio por absorção, no sistema de custeio variável os “custos fixos são separados e considerados como despesas do período, sendo alocados diretamente no Resultado.”⁹⁵

Similarmente ao entendimento de MARTINS, VIVEIROS, afirma que no sistema de custeio direto se “considera apenas os custos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço, sejam eles diretos ou indiretos.”⁹⁶ Acrescenta ainda, que “todos os demais gastos são transferidos para a apuração do resultado, como despesas do período, sem serem apropriados aos produtos fabricados.”⁹⁷

TOLEDO enfatiza também essa mesma situação, demonstrando que a “diferença entre o custeio direto e o custeio por absorção se prende essencialmente ao valor atribuído ao produto acabado.”⁹⁸ Isso significa que para determinar o custo do produto utilizando o método do sistema de custeio variável, os custos fixos não são atribuídos ao produto, sendo portanto, menores os custos.

O aspecto destacado acima por TOLEDO, é ressaltado pela FIPECAFI, ao mencionar que “nesse sistema, somente são considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados os custos variáveis, e os custos fixos são lançados diretamente nos resultados.”⁹⁹ Para tal Instituição, essa é uma razão pela qual esse método de custeio não é considerado um “critério plenamente consagrado”¹⁰⁰ para apuração contábil, todavia

⁹² SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**, p. 39.

⁹³ HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos**, p. 391.

⁹⁴ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 215.

⁹⁵ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 216.

⁹⁶ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

⁹⁷ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

⁹⁸ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 373.

⁹⁹ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, p. 344.

¹⁰⁰ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, p. 344.

reconhecendo que esse método possui muita relevância para fins gerenciais ao declarar que “não se pode deixar e reconhecer que o método tem inúmeros méritos, particularmente para fins gerenciais, por permitir melhor análise da performance empresarial.”¹⁰¹

Seguindo o mesmo pensamento de MARTINS, explana TOLEDO, que o sistema de custeio variável “é aquele em que apenas a parte variável dos gastos gerais de fabricação é alocada aos produtos, e a parte fixa é considerada como custo do período e é diretamente alocada ao demonstrativo de resultados.”¹⁰²

TOLEDO ressalta ainda que a diferença entre estes dois métodos é o “valor atribuído ao produto acabado, já que no custeio variável será menor. E que a vantagem deste sistema de custeio se dá por evitar eventuais discrepâncias dos rateios dos custos fixos, que podem falsear os resultados.”¹⁰³

E por fim, como último sistema de custeio a ser analisado neste subcapítulo, tem-se o sistema de “Custeio por Activity-Based Costing” ou “Custeio Baseado em Atividades”, também chamado de “Custeio ABC”. Diferentemente dos outros sistemas anteriormente estudados (por absorção e variável), o sistema em apreço visa essencialmente o custeio da atividade empresarial.

Esse sistema surgiu “em meados da década de 80 com o objetivo de suprir a necessidade de informações precisas sobre o custo da necessidade de recursos de produtos, serviços e clientes e canais específicos.”¹⁰⁴ Essa carência foi originada devido a ausência de confiabilidade no cálculo do custo, pois não havia conhecimento se o custo do produto estava superestimado ou subestimado. Essa situação afetava os relatórios gerenciais de uma empresa, dificultando a certeza da tomada de decisões.

Logo, o aparecimento do sistema de custeio “ABC”, autorizou na esfera empresarial, que “os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes. Os sistemas proporcionaram aos gerentes um quadro mais nítido dos aspectos econômicos envolvidos em suas operações.”¹⁰⁵

¹⁰¹ FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**, p. 344.

¹⁰² TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 373.

¹⁰³ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 373.

¹⁰⁴ COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. **Measure cost right: make the right decisions**. Massachusetts: Harvard Business Review, 1988, pp. 96-103 *apud* COOPER, Robin,; KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. Tradução de O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998, p. 15.

¹⁰⁵ COOPER, Robin, KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho**, p. 15.

A contribuição do pensamento de MARTINS sobre o tema detalha também, que devido “o avanço tecnológico e a crescente complexidade dos sistemas de produção, em muitas indústrias os custos indiretos vêm aumentando continuamente, tanto em valores absolutos quanto em valores relativos, comparativamente aos custos diretos.”¹⁰⁶ Um dos fatores que levam à ocorrência destes aumentos dos custos indiretos é a “grande diversidade de produtos e modelos fabricados na mesma planta”¹⁰⁷, exigindo, dessa maneira, das empresas um alto grau de sofisticação nos serviços que auxiliam a produção.¹⁰⁸

Acompanhando a mesma percepção anunciada acima por MARTINS, o entendimento do autor BOISVERT, menciona também acerca da necessidade da criação do sistema de custeio “Baseado em Atividades”, mencionando que

os antigos modelos geralmente repartem os gastos gerais em função da proporcionalidade com o volume produzido, quando, no entanto, as atividades envolvidas na produção são muitas vezes independentes do número de bens produzidos ou de serviços prestados. Assim, quando há uma gama diversificada de produtos, ou quando o tamanho dos lotes é muito variável, os modelos tradicionais oferecem resultados pouco representativos da realidade, porque o consumo de recursos para a realização das atividades não é proporcional ao volume de produtos.¹⁰⁹

Ainda referente ao assunto proposto, o pensamento dos especialistas COOPER e KAPLAN, destaca a evolução do sistema de custeio “ABC” dentre os outros sistemas já existentes e as decorrências desse surgimento na órbita das atividades empresariais, afirmando que

se está fabricando novos produtos, introduzindo novos processos, abordando novos clientes e satisfazendo um número maior de demandas de clientes, a empresa pode perder economicamente com facilidade se operar em um novo ambiente. Um sistema de custeio baseado na atividade oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, revelando o custo existente e projetado (...) de atividades e processos de negócios que, em contrapartida, esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional.¹¹⁰

Diante dos apontamentos supracitados, entende MARTINS, que esse sistema de custeio por “Activity-Based Costing” trata-se, todavia de “uma metodologia de custeio que

¹⁰⁶ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 93.

¹⁰⁷ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 93.

¹⁰⁸ Cf. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 93.

¹⁰⁹ BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades: contabilidade de gestão**. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999, p. 11.

¹¹⁰ COOPER, Robin; KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho**, p. 94.

procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.”¹¹¹

Compreende-se por “rateio arbitrário dos custos indiretos”¹¹², a situação em que esses custos, lembrando como exemplo, as despesas sofridas pela empresa com a manutenção de equipamentos, são em sua totalidade somados e divididos pelo volume da produção, obtendo um custo médio a ser direcionado aos produtos em geral. No entanto, como já fora anteriormente explanado, nesse caso, inexistem maiores critérios para determinar o custo único de cada produto.

Ainda, segundo o mesmo autor, o sistema de custeio “ABC” caracteriza-se por englobar “as atividades de todas as áreas funcionais de manufatura que consomem recursos”¹¹³, sendo que “os produtos consomem, então, atividades.”¹¹⁴ Nota-se que, primeiramente, deve-se analisar a atividade fim da indústria para após determinar quais são as atividades das áreas funcionais da mesma. Tem-se como exemplo, numa indústria têxtil, em que, dentre das principais atividades funcionais, destaca-se o corte do tecido, a estamparia e a tinturaria. Todas essas seções da empresa consomem recursos e a seqüência das atividades da indústria, formam os produtos.

Seguindo a mesma linha de pensamento de MARTINS, TOLEDO, COOPER e KAPLAN, o autor BOISVERT, destaca também, o sistema de custeio “Activity-Based Costing”, afirmando que “a contabilidade por atividades tem por finalidade o cálculo do custo das atividades que integram os processos produtivos.”¹¹⁵ E, ainda, com esse sistema de custeio, ocorre o rompimento, “por conseguinte, com os modelos tradicionais, segundo os quais todos os recursos envolvidos na produção são consumidos proporcionalmente ao volume produzido.”¹¹⁶

Segundo BRIMSON, “a contabilidade por atividades identifica as atividades desenvolvidas em uma empresa e determina seu custo e desempenho.”¹¹⁷ Para ele, “o custeio convencional ignora diferenças importantes entre produtos e serviços, mercados e clientes, sobre os quais incorrem diferentes custos indiretos.”¹¹⁸ Ressalta ainda, que seu entendimento de sistema de custeio moderno deve estar moldado para “apoiar a excelência

¹¹¹ MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 93.

¹¹² MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**, p. 93.

¹¹³ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 375.

¹¹⁴ TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais**, p. 375.

¹¹⁵ BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**, p. 12.

¹¹⁶ BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades**, p. 12.

¹¹⁷ BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades**. Tradução: Antônio T. G. Carneiro. São Paulo: Atlas, 1996, p. 27.

¹¹⁸ BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**, p. 23.

empresarial, proporcionando as informações de como o trabalho está sendo atualmente realizado, se está contribuindo para os objetivos da empresa (...).”¹¹⁹

A metodologia do sistema de custeio por “ABC” oferece uma abrangência muito maior aos outros sistemas por ora explanados, pois associa as “despesas relativas a recursos com a variedade e complexidade dos produtos fabricados, e não apenas com os volumes físicos produzidos”¹²⁰, evitando com isso, que ocorra a arbitrariedade no dimensionamento dos custos, bem como, as alocações errôneas que comprometem não só o custo final do produto, como também, o fornecimento de informações corretas para as efetivações das decisões de uma empresa.

Recapitulando os apontamentos realizados nesse subcapítulo acerca dos principais sistemas de custeios existentes na esfera empresarial, dá-se ênfase aos seguintes: por absorção, que consiste no método onde se baseiam os custos diretamente relacionados à produção, adicionando posteriormente, o rateio dos custos fixos do período referente à produção dos mesmos; variável, esse mensura somente os custos variáveis que são incorridos para a produção do fim desejado, sendo que os outros custos, denominados fixos para a produção desses mesmos bens, são adicionados na demonstração do resultado final; e, por último, o “ABC”, que tem como alicerce determinar o custo por intermédio das atividades desempenhadas pela a empresa, com o fim de obter o custo final almejado.

Após ter aprofundado sobre os principais sistemas de custeios, faz-se necessária a abordagem da interação desses sistemas entre a diversidades de atividades funcionais pertencentes a cada empresa. O próximo subcapítulo ressaltará a ideologia contemporânea acerca do funcionamento dos custos, englobando sua estrutura e sua sistemática.

2.5 A DINÂMICA CONTEMPORÂNEA DOS CUSTEIOS

Em conseqüência do que fora abordado anteriormente, conclui-se que os custos compreendem os dispêndios alocados na produção de bens e de mercadorias. Dentro da temática dos custos, encontram-se: os custos diretos, que são aqueles direcionados especificamente à fabricação dos produtos; custos indiretos, compreendidos como os

¹¹⁹ BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**, p. 23.

¹²⁰ COOPER, Robin, KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho**, p. 97.

incidentes indiretamente na produção; custos fixos, que tratam das despesas imutáveis independentes do volume fabricado; e, custos variáveis, os quais consistem nos dispêndios inconstantes no processo produtivo.

Trataram-se também, acerca dos sistemas de custeios dentre os quais a estrutura dos custos, acima mencionada, efetivam-se, como por exemplo: por absorção, que se caracteriza pelo sistema que apropria todos os custos de fabricação ao produto, abrangendo tanto os custos diretos como os indiretos; custeio direto ou variável, que se entende como sendo o método utilizado, onde somente os custos variáveis são atribuídos aos produtos e o restante dos custos fixos são somados ao resultado; e, custeio “ABC”, metodologia pela qual os custos de um produto são calculados com base nas atividades executadas por uma empresa, diferenciando-se dos outros sistemas vistos anteriormente.

Após se realizar uma retrospectiva, acerca das principais peculiaridades, tocantes aos custos, sua estrutura e seus sistemas, faz-se necessária abordar a dinâmica dos custeios, a qual retrata a relação entre a diversidade de dispêndios e a sistemática adotada pelas empresas para geri-los, sob uma perspectiva atual.

Conforme constata ATKINSON, contemporaneamente, vem ocorrendo uma alteração constante no comportamento dos custos durante o processo produtivo.¹²¹ Em suas pesquisas concretizadas, observa-se que

no início da década de 90, quando muitos negócios instalaram, pela primeira vez, sistemas formais de custos, a mão-de-obra direta representava uma grande proporção, às vezes 50% ou mais, dos custos totais de produção. Os custos dos materiais diretos também eram substanciais. Como resultado, os sistemas de contabilidade de custo eram desenhados para enfatizar a avaliação e o controle da mão-de-obra direta e dos materiais e serviram apropriadamente a esse propósito.¹²²

Outro conhecedor que observa a ocorrência desse fenômeno descrito acima por ATKINSON, é BRIMSON, avaliando que

os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os **fatores de produção** predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.¹²³

Hoje, pode-se verificar no âmbito empresarial e na órbita de produção, onde se encontram as organizações comerciais, uma modificação acentuada no grau de participação da mão-de-obra e das matérias-primas incidentes diretamente ao produto,

¹²¹ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²² ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²³ BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades**, p. 23.

representando essas, uma das pequenas parcelas dos custos fabris.¹²⁴ Segundo averigua o autor ora citado, nas indústrias em geral, vêm ocorrendo uma transformação no modo como esses custos são mensurados nas empresas.¹²⁵ Para ele, constata-se atualmente que “o custo da mão-de-obra direta é menos de 5% do custo total de produção. O custo direto de materiais, porém, permanece sendo importante porque representa 40% a 60% dos custos, em muitas fábricas.”¹²⁶

Na concepção de ATKINSON, o grande fator responsável e desencadeador de toda essa alteração incidente na maneira de como as empresas se organizam, se controlam e mensuram seus gastos, deveu-se ao aumento da participação que os custos indiretos¹²⁷ estão tendo na composição tanto da mercadoria em si, como em todo o processo de fabricação, presente na totalidade empresarial.

Segundo o estudioso, essa transformação no padrão de comportamento dos custos, é observada pela mudança das organizações empresariais que ao implantarem em seu processo produtivo novas tecnologias, acabam por requer novos procedimentos, entre eles: automação¹²⁸, “atividades de engenharia de produção, de programação, e de *setups* das máquinas; ênfases na melhoria do serviço ao cliente e aumento nas atividades de apoio requeridas pela proliferação de múltiplos produtos.”¹²⁹

Complementa ATKINSON, que essa nova modelagem em que está sendo enquadrado o custo fixo, não abrange somente os dispêndios ligados ao processo de fabricação.¹³⁰ Nela englobam também, todos os outros custos de apoio e que estão “associados às atividades de distribuição, venda, *marketing*, e administrativas.”¹³¹

Devido a isso, a estrutura dos custos sofreu diversas modificações que acabaram por influenciar nas metodologias de apreciação dos mesmos, os quais foram criados e desenvolvidos para atender os processos de fabricação das empresas, sendo também concebidos, para organizações industriais com grande contingente de trabalhadores.¹³² A nova maneira de vislumbrar a função dos sistemas de custeio e de como eles devem se adaptar às novas configurações de custos e às novas tecnologias, comenta ATKINSON, que

¹²⁴ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²⁵ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²⁶ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²⁷ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²⁸ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹²⁹ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹³⁰ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹³¹ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 131.

¹³² Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 132.

no passado, quando os custos diretos de material e de mão-de-obra eram substanciais, os sistemas de custo foram desenhados para monitorá-los detalhadamente, para assegurar que poderiam ser atribuídos corretamente aos produtos individuais. Quando os custos das atividades de apoio eram pequenos, não era crucial entender como aumentavam ou como eram alocados cuidadosamente aos produtos, porque era improvável que essas alocações resultassem em grandes distorções no custo do produto. Agora, porém, quando os custos da atividade de apoio contribuem com uma parte significativa dos custos totais, os gerentes devem entendê-los e analisá-los cuidadosamente.¹³³

Portanto, a grande totalidade das atenções daqueles empresários que trabalham na área de custos e no gerenciamento de empresas, está incidindo para o entendimento e para a correta maneira de visualizar como os custos indiretos atuam e influenciam, não só o produto em si, como também, todos os processos da empresa.¹³⁴

Ante o exposto, dá-se ênfase acerca do gerenciamento de custos de uma unidade fabril. O “comportamento dos custos em resposta às mudanças nos níveis de atividades de produção e vendas é claramente crítico para a administração de muitas empresas.”¹³⁵ Torna-se isso, relevante para os responsáveis pela tomada de decisão, pois certamente, como exposto por ATKINSON, essas alterações nos custos fatalmente poderão ocorrer durante o desdobramento da atividade produtiva. E ainda, dificilmente deixarão que essas modificações aconteçam sem corrigir seus efeitos sobre o custo dos produtos, até mesmo sobre os processos e atividades realizadas pela empresa. Tudo isso, certamente levará a uma situação de perda de competitividade.

Apesar de vários estudiosos defenderem os sistemas de custeios mais recentes, como por exemplo, o custeio baseado nas atividades, entendido como sendo o melhor para o gerenciamento dos custos indiretos em uma empresa, DEARDEN ressalta que “de maneira geral, o sistema de controle mais simples é o melhor.”¹³⁶ Em sua concepção,

muitas empresas não precisam de sistemas de controle complexos. Complicar um sistema de controle sem necessidade é uma prática não somente dispendiosa, mas, freqüentemente, a informação recebida pela administração é *pior* do que se o sistema fosse mais simples.¹³⁷

Para esse autor, o melhor sistema de custeio é aquele que fácil e simplesmente se adapte às necessidades da empresa, tanto no que se refere à complexidade de seu processo

¹³³ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 132.

¹³⁴ Cf. ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 132.

¹³⁵ ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**, p. 183.

¹³⁶ DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**, p. 234.

¹³⁷ DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**, p. 234.

produtivo, quanto ao número de produtos fabricados e também, visando aos recursos financeiros disponíveis para sua implantação.¹³⁸

As inovações no campo empresarial se entendem como sendo as melhores ou as que atendem fielmente às expectativas, sendo normalmente, adotadas pelos gestores, apesar de que nem sempre essas medidas são consideradas as mais eficazes. Ocasionalmente, pode-se constatar que, ao implantar um sistema melhor, os resultados a serem obtidos podem não ser tão diferentes do que seria pelo convencional, devendo nesse caso, considerar-se o tempo necessário para adaptação do sistema, bem como os recursos necessários para tal.

Assim a finalidade desse capítulo é servir como base para toda pesquisa ainda a ser realizada, tratando, portanto, o próximo capítulo, acerca da análise do sistema de custeio implementado em uma indústria de bebidas não-alcoólicas e não-fermentadas de pequeno porte, que demonstra um modelo de sistemática gerencial ao alcance de outros empreendimentos similares.

¹³⁸ DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas**, p. 234.

CAPÍTULO 3 – MELO & SOUZA LIMA LTDA (SAVILLE): UM ESTUDO DE CASO

Explanou-se anteriormente, acerca da base fundamental da pesquisa desenvolvida, isto é, os custos. Fora abordado seus conceitos principais a partir de citações retiradas de autores renomados, como também, tratou-se da estrutura dos custos, sendo ela dividida em custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Após, mencionou-se acerca dos sistemas de custeio, que compreendem, o por absorção, o variável (direto) e o baseado nas atividades. E por último, fora ressaltada a interação entre os sistemas de custeios anteriormente mencionados, denominando-se, a dinâmica contemporânea dos custeios.

Tendo visto pois, torna-se necessário afunilar essa pesquisa, tratando de assuntos diretamente ligados ao objeto de estudo em apreço, para que no fim, possa o mesmo ser evidenciado. Dessa forma este capítulo desenvolver-se-á em três etapas, que compreendem: a primeira, abordará acerca dos principais aspectos da indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, dando ênfase a de pequeno porte e àquela que tem como produto de fabricação o concentrado líquido para refresco, que é o caso da Saville.

A segunda etapa explanará acerca da apresentação da empresa Melo e Souza Lima Ltda., ressaltando sua localização, seu produto, sua estrutura, seu horário de funcionamento, seu processo de fabricação, seu sistema de vendas, seu mercado consumidor, entre outras características.

E a terceira e última etapa, abordará acerca do objeto de análise dessa presente monografia, evidenciando o sistema de custeio adotado pela empresa Saville, a fim de que por meio daquele seu gerenciamento tornasse mais simples e eficaz. Todas essas etapas serão tratadas nos subcapítulos a seguir.

3.1 A INDÚSTRIA DE BEBIDAS NÃO ALCOOLICAS E NÃO FERMENTADAS

Atualmente, frente à gama de mercados inseridos na economia mundial, tem-se que o setor industrial de produtos alimentícios se destaca, pois é enfatizado, como sendo

uma das prioridades do consumo da população global. Nota-se, com clareza, que o crescimento da variedade de produtos nessa área e a busca acirrada pelos mesmos, são fatores que incitam a riqueza e o aumento do empreendimento alimentar.

Como exemplo de indústria alimentar em expansão no mercado mundial, tem-se a de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, como a de sucos concentrados e de polpa de frutas, a de refrigerantes, a de xaropes, a de chás prontos para beber e entre outras. Como objeto desse trabalho, salientar-se-á sobre a indústria de concentrado líquido para refresco.

A regulamentação e a fiscalização da fabricação desse produto são de responsabilidade do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, devendo seguir as seguintes legislações: a Lei nº. 8.918, de 14 de julho de 1994, que dispõe sobre a Padronização, a Classificação, o Registro, a Inspeção, a Produção e a Fiscalização de Bebidas, Autoriza a Criação da Comissão Internacional de Bebidas e dá Outras Providências, sendo que essa é regulamentada pelo Decreto nº. 2.314, de 04 de setembro de 1997, cujos dispositivos do regulamento são alterados pelo Decreto nº. 3.510, de 16 de junho de 2000; a Portaria nº. 544, de 16 de novembro de 1998, que aprova os Regulamentos Técnicos para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade, para Refresco, Refrigerante, Preparado ou Concentrado Líquido para Refresco ou Refrigerante, Preparado Sólido para Refresco, Xarope e Chá Pronto para o Consumo; a Instrução Normativa nº. 12, de 10 de setembro de 1999, que aprova os Padrões de Identidade e Qualidade para Polpas de Frutas, Sucos Tropicais, conforme os Padrões constantes dos Anexos desta Portaria; a Instrução Normativa nº. 01, de 07 de janeiro de 2000, que aprova Regulamento Técnico Geral para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade para Polpa de Fruta conforme consta do Anexo I desta Instrução Normativa; e, a Instrução Normativa nº. 12, de 04 de setembro de 2003, que aprova o Regulamento Técnico para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade Gerais para Suco Tropical; os Padrões de Identidade e Qualidade dos Sucos Tropicais.

Tais ordenamentos jurídicos são imprescindíveis para a disposição dos produtos alimentícios no mercado. Apesar do trâmite da autorização da comercialização desses insumos pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento ser necessário à segurança dos consumidores em geral, sua vagarosidade e o dispêndio gasto com o mesmo, não facilitam a abertura de empresas, muito menos, a produção de novos produtos.

Além da indispensabilidade da autorização do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, quanto à comercialização de produtos alimentares, a estrutura empreendedora dos mesmos, está sujeita, também, à fiscalização acirrada da Agência

Nacional de Vigilância Sanitária, no sentido dos cuidados higiênico-sanitários necessários à fabricação de alimentos.

Quando se trata de uma indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, como a de concentrado líquido para refresco, alguns cuidados devem ser obrigatoriamente cumpridos. Tem-se a necessidade de higienização do ambiente, tanto do maquinário e da estrutura interna da empresa, realizada com a utilização de produtos químicos hábeis de eliminar bactérias e germes, quanto dos fatores ambientais, que porventura podem interferir na qualidade do produto.

Faz-se essencial, que as embalagens sejam estéreis e que os funcionários manipuladores do produto sigam as regras de higiene e de segurança alimentar, indispensáveis a não contaminação do mesmo, tais como: a utilização de toucas, aventais, luvas e máscaras descartáveis, calças e camisas ou camisetas manga longa da cor branca e botas de borracha de cano longo (“botas sete léguas”).

Outro fator de importância quando se menciona uma empresa alimentícia de concentrado líquido para refresco, é a correta armazenagem do produto. A indústria em apreço deve possuir equipamentos indispensáveis para a conservação das propriedades do produto, como por exemplo, câmaras frias, bem como a impressão na embalagem do produto acerca das formas de manutenção do produto e a respectiva data de validade.

Esses, entre outros não mencionados, formam conjuntamente os requisitos de viabilidade da indústria verificados pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária. O não cumprimento das normas de higiene e de segurança alimentar, acarretam conseqüências tanto para o empreendedor, com multas ou até o fechamento da fábrica, quanto para a saúde do consumidor.

No estudo de caso em questão, visa-se analisar uma indústria de concentrado líquido para refresco, como uma empresa de pequeno porte. Esse tipo de fábrica, está enquadrada na Lei nº. 9.841, de 5 de outubro de 1999, que foi promulgada pelo Governo Federal, a qual institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal de 1988.

Com a promulgação dessa Lei, “buscou-se criar alguns incentivos nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial.”¹³⁹

¹³⁹ SERVIÇO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA. Leis para Micro e Pequenas Empresas. Legislação Federal. **Estatuto da Microempresa**. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcduto=453&^^>>. Acesso em: 22 ago 2006.

Segundo o entendimento da mesma, a empresa de pequeno porte é definida como sendo a pessoa jurídica e a firma mercantil individual, que não se enquadra como microempresa, e que têm receita bruta anual superior a R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00 (hum milhão e duzentos mil reais).¹⁴⁰

Essas empresas são inseridas em um sistema de arrecadação denominado SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte). Tal mecanismo, criado pelo Governo Federal e estendido aos Estados e Municípios, tem como intuito à simplificação da arrecadação de impostos. Para o Governo Federal, trata-se o SIMPLES, de

um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), nos termos definidos na Lei nº. 9.317, de 05/12/1996, e alterações posteriores, estabelecidas em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988.¹⁴¹

Segundo o entendimento do SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), o SIMPLES constitui “em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.”¹⁴²

Destacam-se os tributos e das contribuições abrangidos pelo SIMPLES, como sendo: Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº. 8.212/1991.¹⁴³

Tendo conhecimento portanto, dos tributos e das contribuições abrangidos pelo SIMPLES, torna-se necessário analisar as alíquotas informadas pelo SEBRAE, em que os

¹⁴⁰ Cf. SERVIÇO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA. Leis para Micro e Pequenas Empresas. Legislação Federal. **Estatuto da Microempresa**. Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcdtexto=453&^^>>. Acesso em: 22 ago 2006.

¹⁴¹ SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Tratamento Tributário/SIMPLES**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/tratamentotributariosimples.asp>>. Acesso em: 22 ago 2006.

¹⁴² SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Tratamento Tributário/SIMPLES**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/tratamentotributariosimples.asp>>. Acesso em: 22 ago 2006.

¹⁴³ Cf. SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Tratamento Tributário/SIMPLES. Tributos e Contribuições**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/tratamentotributariosimples_904>. Acesso em: 22 ago 2006.

mesmos se enquadram, como as especificadas pela Lei nº. 9.317, de 05 de dezembro de 1996, com alterações pela Lei nº. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, previstas na tabela abaixo:

FAIXA DE RECEITA BRUTA PARA ENQUADRAMENTO NO SIMPLES									
Impostos e Contribuições	EMPRESA DE PEQUENO PORTE (Faturamento Bruto Anual em R\$)								
	Até 240.000	Até 360.000	Até 480.000	Até R\$ 600.000	Até R\$ 720.000	Até R\$ 840.000	Até R\$ 960.000	Até R\$ 1.080.000	Até R\$ 1.200.000
IRPJ	0,13%	0,26%	0,39%	0,52%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
PIS/PASEP	0,13%	0,26%	0,39%	0,52%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
CSLL	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%	1,00%
COFINS	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%	2,00%
Contribuições Previdenciárias	2,14%	2,28%	2,42%	2,56%	2,70%	3,10%	3,50%	3,90%	4,30%
Subtotal	5,40%	5,80%	6,20%	6,60%	7,00%	7,40%	7,80%	8,20%	8,60%
IPI	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%	0,50%
Subtotal 2	5,90%	6,30%	6,70%	7,10%	7,50%	7,90%	8,30%	8,70%	9,10%

Dentre outras vantagens que usufruem as empresas que se enquadram pelo regime do SIMPLES em âmbito Federal, são os benefícios referentes aos encargos trabalhistas e previdenciários. Pode-se observar, conforme o quadro abaixo, as vantagens oferecidas por tal adequação¹⁴⁴:

ENCARGOS TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIOS	
Encargos	Enquadrados pelo SIMPLES
INSS	Isento
FGTS	8% sobre a remuneração mensal paga ao empregado
Contribuição para o sistema "S"	Isento
Seguro de acidentes de trabalho	Isento
Contribuição sindical	Isento
Contribuição patronal	Isento

No Estado de Santa Catarina, a Lei nº. 11.398, de 08 de maio de 2000, que dispõe sobre o tratamento diferenciado e simplificado à microempresa e à empresa de pequeno porte no campo do ICMS (Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços) – SIMPLES/SC, alterada pela Lei nº. 12.376/02, modificada pela Lei nº. 12.822 de 18 de dezembro de 2003, em seu artigo 1º, assegura o tratamento diferenciado e simplificado em relação às obrigações principais e acessórias do ICMS.

Segundo essa Lei, considera-se empresa de pequeno porte, toda e qualquer que obtiver um faturamento bruto anual superior a R\$ 142.000,00 (cento e quarenta e dois mil reais) e igual ou inferior a R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais). Tal fábrica que se enquadrar nessa faixa de faturamento, deverá recolher sobre seu faturamento

¹⁴⁴ SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Obrigações.** Disponível em: <www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/obrigacoes.asp>. Acesso em: 22 ago 2006.

mensal uma alíquota de 5,95% (cinco vírgula noventa e cinco por cento), conforme observa-se na tabela abaixo:

ALÍQUOTA DE ICMS PARA SIMPLES/SC	
Faturamento Bruto Mensal	Alíquota
R\$ 1,00 até 5.000,00	R\$ 25,00
R\$ 5.001,00 até R\$ 7.800,00	0,50% sobre a parcela da receita tributável mensal
R\$ 7.801,00 até R\$ 15.700,00	1,00% sobre a parcela da receita tributável mensal
R\$ 15.701,00 até R\$ 31.500,00	1,95% sobre a parcela da receita tributável mensal
R\$ 31.501,00 até R\$ 63.000,00	3,75% sobre a parcela da receita tributável mensal
R\$ 63.001,00 até R\$ 94.600,00	4,85% sobre a parcela da receita tributável mensal
Acima de R\$ 94.601,00	5,95% sobre a parcela da receita tributável mensal

No que tange à esfera Municipal, as indústrias de pequeno porte enquadradas no sistema SIMPLES de tributação, ficam isentas quanto ao pagamento da arrecadação de tributos e contribuições referentes a tal ente da Administração Pública. Concluindo-se dessa forma, que as cobranças a essas empresas são efetivadas tão somente ao âmbito Estadual e Federal.

Assim, ressaltou-se as vantagens auferidas às empresas inseridas ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, como forma de incentivo à industrialização e à comercialização de empreendedores iniciantes ou não, no mercado consumidor.

Com relação a esse mercado, torna-se imprescindível à abordagem do mesmo, em relação à empresa de bebidas não alcoólicas e não fermentadas, como a de concentrado líquido para refresco. Logo, atualmente, observa-se que as vendas de frutas processadas vêm aumentando no mercado brasileiro, em virtude da melhoria da qualidade dos produtos ofertados, do maior número de pessoas que residem sozinhas, do aumento da renda e da maior facilidade para adquirir produtos já prontos para o consumo, entre outras. Dessa forma, os sucos prontos para beber, os diferentes tipos de subprodutos de frutas e outros alimentos industrializados, têm-se destacados como a preferência do consumidor em geral.¹⁴⁵

Dá-se maior importância aos alimentos líquidos na medida em que ocorre um crescimento na renda básica de um país, pois os consumidores, abstém-se de ingerir somente água, passando a englobar em sua dieta diária outros produtos de maior valor agregado, como os sucos prontos para beber. Alguns dos fatores que podem estar

¹⁴⁵ Cf. SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Diagnóstico da cadeia agroindustrial de frutas selecionadas em Minas Gerais**. Viçosa, 2000, p. 98.

relacionados com o aumento desse mercado são: o preço do produto final, sua distribuição e a disponibilidade do mesmo.¹⁴⁶

Apesar do crescimento registrado, o consumo de sucos prontos para beber no Brasil, ainda é muito aquém à realidade de outros mercados alimentícios, não excluindo todavia, a possibilidade para o aumento do mesmo. Conforme a pesquisa realizada pela DEL VALLE, alguns dados revelam que, a cada ano, o brasileiro consome, em média, 1,6 (um vírgula seis) litros de suco, enquanto, os argentinos ingerem cerca de 3 (três) litros de suco e os mexicanos aproximadamente 9 (nove) litros de suco. Como líderes em consumo, os países da Europa registram uma média anual de 40 (quarenta) litros de suco por habitante, todavia nos Estados Unidos, aproxima-se de 20 (vinte) litros de suco.¹⁴⁷

Outra pesquisa efetivada no ano de 2004, pela “AC Nielsen”, destaca acerca também, do mercado de consumo de sucos prontos para beber. Segundo a mesma, a procura de tais produtos, cresceu 15,6% (quinze vírgula seis por cento) e atingiu proporções maiores do que a de refrigerantes, cujo aumento foi de apenas 6,54% (seis vírgula cinqüenta e quatro por cento). Esse mercado tem movimentado R\$ 900.000.000,00 (novecentos milhões de reais) 350.000.000 (trezentos mil) de litros, o que explica o ingresso e o crescimento do investimento de empresas nacionais e multinacionais em instalações e em desenvolvimento de novos produtos para o setor.¹⁴⁸

De acordo com dados concretizados pelo Governo de São Paulo, Estado onde se localiza a maioria das indústrias em nosso país, o segmento de bebidas é responsável pelo maior percentual de Valor de Transformação Industrial na indústria alimentícia paulista 24,23% (vinte e quatro vírgula vinte e três por cento).¹⁴⁹

O mencionado setor, tradicionalmente oligopolizado, caracteriza-se pela produção de bens de consumo relativamente homogêneos destinados ao atendimento do mercado interno. Investindo continuamente na oferta de saúde, bem-estar e praticidade, os fabricantes apostam no potencial de crescimento do mercado. Nesse sentido, a entrada de

¹⁴⁶ Cf. CIPOLLA, L.E.; NEVES, M.F.; AMARAL, T.M. **Mercado brasileiro de alimentos líquidos nos anos 90 e perspectivas futuras**. São Paulo. Disponível em:

<http://www.abecitrus.com.br/dload/ep_bebidas_d90_tend_br.pdf>. Acesso em: 19 ago 2006, p. 8.

¹⁴⁷ Cf. DEL VALLE. **Release de 6 anos**. Disponível em: <<http://www.delvalle.com.br>>. Acesso em: 16 ago 2006.

¹⁴⁸ Cf. MONTEIRO, S. **Fruta para beber: o caminho da agroindustrialização é alternativa para melhor aproveitamento da matéria-prima e oportunidade para fruticultores obterem melhores ganhos financeiros**. Revista Frutas e Derivados. São Paulo, p28-31, abril 2006. Disponível em: <<http://www.ibraf.org.br/x-re/revista01.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2006, p. 29.

¹⁴⁹ Cf. GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Investimentos SP. Setores Econômicos. **Alimentos e Bebidas**. Disponível em: <<http://www.investimentos.sp.gov.br/setores/alimentos.htm>>. Acesso em: 17 ago 2006.

novos competidores no mercado nacional agrega valor importante ao segmento, ampliando o conhecimento do público sobre a categoria, beneficiando tanto o consumidor quanto à indústria, visando à melhoria da qualidade e da praticidade para àqueles que apreciam os sucos prontos para beber.¹⁵⁰

Ante o exposto, tratar-se-á o próximo subcapítulo acerca do estudo de caso em questão, o qual analisa a Melo e Souza Lima Ltda. (Saville), como uma empresa alimentícia de concentrado líquido para refresco, de pequeno porte, inserida no sistema SIMPLES e seu respectivo mecanismo de custeio.

3.2 A APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

Como por ora fora abordado, o estudo de caso em apreço, trata-se da análise do sistema de custeio de uma empresa de bebidas não alcoólicas e não fermentadas de pequeno porte, a qual produz concentrado líquido para refresco. Tendo como base para seu produto, a Melo e Souza Lima Ltda., dispõe de suco concentrado de fruta industrializado. Faz-se, então, necessária à menção acerca de sua matéria-prima principal, ou seja, o suco de frutas.

A Lei nº. 8.918, de 14 de junho de 1994, que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas, autoriza a criação da Comissão Intersetorial de Bebidas e dá outras providências, e, em seu artigo 5º, define o suco de frutas, como sendo a

bebida não fermentada, não concentrada e não diluída, obtida da fruta madura e sã, ou parte do vegetal de origem, por processamento tecnológico adequado, submetida a tratamento que assegure a sua apresentação e conservação até o momento do consumo.¹⁵¹

A Portaria nº. 544, de 16 de novembro de 1998, cuja ementa especifica a aprovação dos Regulamentos Técnicos para Fixação dos Padrões de Identidade e Qualidade, para refresco, refrigerante, preparado ou concentrado líquido para refresco ou

¹⁵⁰ Cf. DEL VALLE. **Release de 6 anos**. Disponível em: <<http://www.delvalle.com.br>>. Acesso em: 16 ago 2006.

¹⁵¹ MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Lei nº. 8.918, de 14 de junho de 1994. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislação.do?operacao=visualizar&id=212>>. Acesso em: 19 ago 2006.

refrigerante, preparado sólido para refresco, xarope e chá pronto para o consumo, afirma que o

Preparado ou Concentrado Líquido para Refresco é a bebida que contiver suco, ou polpa de fruta, ou extrato vegetal ou parte do vegetal, açúcar e água potável, preparada através de processo tecnológico adequado, que assegure a sua apresentação e conservação até o momento de consumo.¹⁵²

Na concepção do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o suco de frutas é um produto líquido com propriedades nutritivas, extraído a partir da fruta por meio de pressão, sucção ou outro processo. Entretanto, atualmente, no mercado são encontradas diversas formas diferentes de sucos industrializados¹⁵³, sendo uma delas, o concentrado líquido para refresco.

A fruta *in natura* é um elemento presente na alimentação do ser humano. Suas propriedades são benéficas à saúde, por ser uma fonte rica em vitaminas e sais minerais e por contribuir para o bom funcionamento do organismo humano. Hoje, percebe-se uma modificação no hábito alimentar das pessoas, deixando esse ser realizado em casa. A constante busca de alimentos prontos, também caracteriza tal alteração, pois se visa por intermédio daquela, à praticidade nos seus cotidianos.

Essa transformação no modo de vida das pessoas, como fora mencionado, vem exigindo que as empresas atuantes no setor alimentício, o qual se incluem as indústrias de sucos e de seus derivados, elaborem produtos que atendam as conveniências de seus consumidores, acarretando um aumento no mercado de produtos pré-processados ou prontos para o consumo.¹⁵⁴

Sobre esse aspecto, entende AKIRA, que o costume de se consumir o suco da fruta semi-elaborado “tem aumentado, motivado pela falta de tempo da população em

¹⁵² MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Portaria n°. 544, de 16 de novembro de 1998. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=115>>. Acesso em: 19 ago 2006.

¹⁵³ MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Decreto n°. 2.314, de 4 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=1010>>. Acesso em: 19 ago 2006.

¹⁵⁴ Cf. VON FRÜHAUF, A., et al. **Relatório de visita técnica: natural products**. Rio Grande, 2006. Disponível em: <<http://www2.furg.br/cursos/engalimentos/petalimentos/NaturalProducts.pdf>> Acesso em: 16 ago 2006.

preparar suco da fruta *in natura*, pela praticidade oferecida pelos produtos, pelo seu valor nutritivo e pela preocupação com o consumo de alimentos mais saudáveis.”¹⁵⁵

Visando tal praticidade e mantendo a qualidade de suco de frutas naturais prontos para beber, criou-se a Melo e Souza Lima Ltda., atualmente localizada no Município de Palhoça, no Estado de Santa Catarina. Suas operações iniciaram-se no ano de 1997, na cidade de Florianópolis, com a identificação de um nicho de mercado muito promissor, o de concentrado líquido para refresco.

Para atender seu mercado consumidor, a Saville conta com uma estrutura de oito funcionários, sendo três alocados na área de produção, um na entrega do produto, dois na área de vendas dos mesmos e dois na área administrativa. O funcionamento da fábrica compreende os horários de segunda-feira à sexta-feira das 07:00h às 11:00h e das 13:30h às 17:30h.

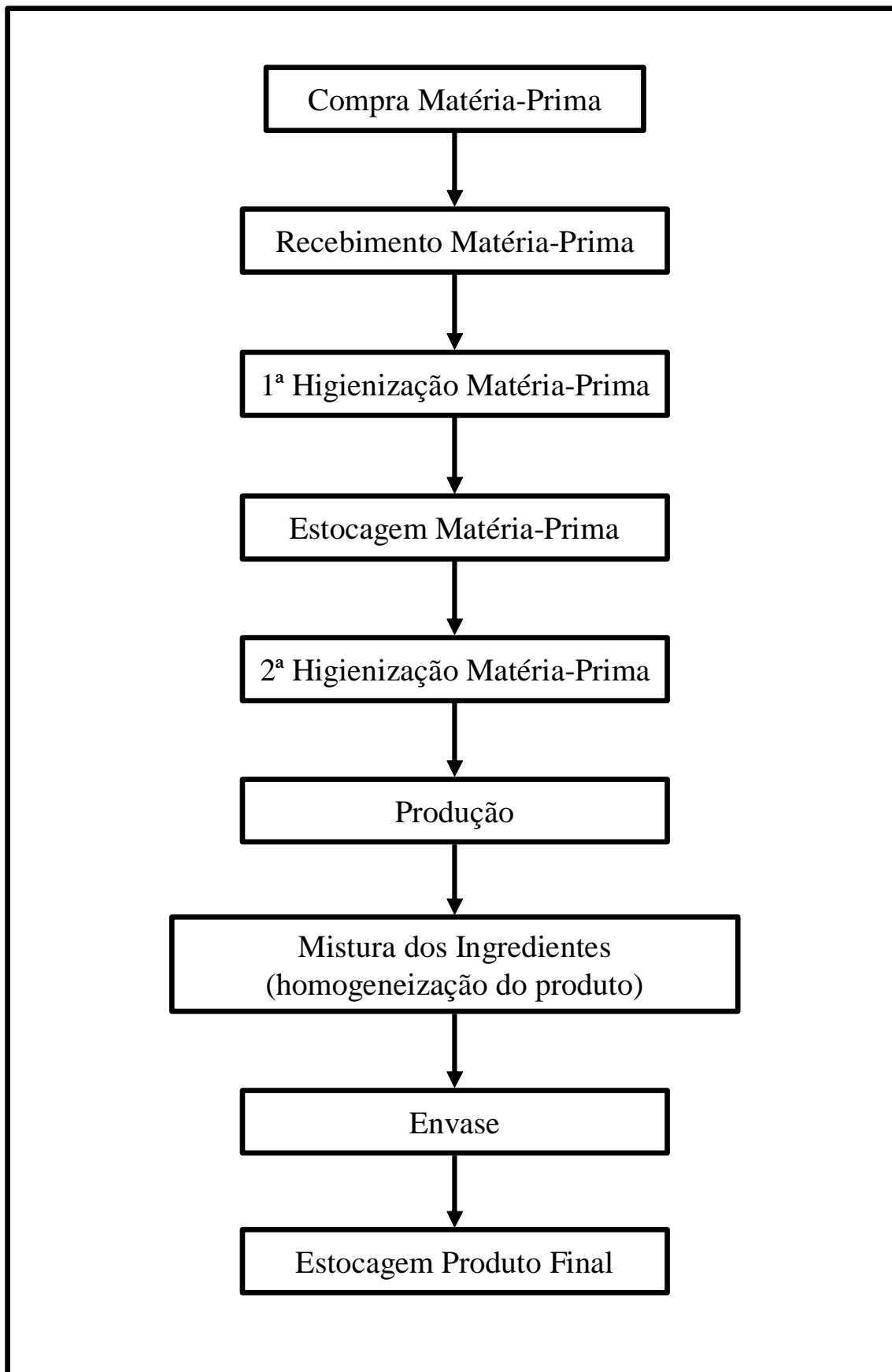
Para a fabricação do concentrado líquido para refresco, a Saville não utiliza a fruta *in natura*, nem tão pouco elabora a primeira concentração do suco da fruta, por se tratar esse de um processo mais complexo e dispendioso. Portanto, o produto é elaborado a partir do suco ou sumo da fruta, sendo que esse é previamente processado por outras empresas. A Melo e Souza Lima Ltda. apenas faz a reconstituição da concentração do suco da fruta, todavia, com uma nova fórmula.

O produto, apresenta-se em embalagem de 5 (cinco) litros, sendo que seu rendimento é de 40 (quarenta) litros do produto diluído. Ao todo, a Saville produz 13 (treze) sabores de concentrado líquido para refresco, sendo eles: abacaxi, acerola, acerola com laranja, caju, goiaba, laranja, limão, manga, maracujá, morango, pêssego, tangerina e uva.

O processo de fabricação do concentrado líquido para refresco é relativamente simples, não necessitando para tal, à realização de procedimentos complexos e nem à utilização de tecnologias avançadas. Haja vista, que sua formulação é elaborada e devidamente aprovada pelos laboratórios competentes, por meio de testes microbiológicos e físico-químicos. Todo esse processo pode ser observado no fluxograma abaixo:

¹⁵⁵ AKIRA, F.C.; MATSUURA, U.; ROLIM, R.B. **Avaliação da adição de suco de acerola em suco de abacaxi visando à produção de um “blend” com alto teor de vitamina C.** Revista Brasileira de Fruticultura, Jaboticabal, v.24, n.1, abril 2002, p. 138.

Figura 1 – Fluxograma do Processo de Produção da Saville



Preliminarmente, o responsável técnico e profissional, devidamente registrado no conselho de classe, no caso da empresa, o engenheiro de alimentos. Esse é encarregado por intermédio de suas experiências com diversas matérias-primas de fornecedores diferentes, de elaborar fórmulas para serem produzidas amostras. A partir disso, tal profissional selecionará o fornecedor que obtiver a melhor qualidade da matéria-prima, a qual será utilizada na fabricação do produto final, sendo após isso, o mesmo encaminhado para sua aprovação por um laudo emitido por um laboratório oficial.

Essa fase deve ser executada para atender as determinações do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que visa atestar a qualidade do produto que será comercializado sem que haja risco de danos à saúde dos consumidores. Tal processo também, faz-se necessário quando desejar alterar a formulação do produto. Em seguida, inicia-se, com a compra da matéria-prima de fornecedores pré-selecionados, o ciclo de fabricação da fórmula pré-estabelecida para o concentrado líquido para refresco.

Quando a empresa recebe as matérias-primas, é necessário verificar como as mesmas foram transportadas e em quais condições chegaram até a fábrica. Em alguns casos, torna-se necessário higienizar as embalagens antes de armazená-las. Esse esforço é realizado para manter a área de estocagem limpa e evitar que esse mesmo ambiente receba qualquer tipo de contaminação externa.

O local de armazenamento das matérias-primas subdivide-se em, uma câmara fria, onde são alocados os sucos naturais industrializados na forma concentrada, as polpas de frutas e os aromas naturais, os quais devem ser mantidos sob refrigeração; e, um local seco para armazenar os conservantes, as embalagens, os rótulos, dentre outros. Para a armazenagem do açúcar líquido, um importante insumo do produto, encontra-se um silo na parte externa da fábrica, sendo que é abastecido por caminhão tanque.

A próxima etapa se inicia com a preparação dos ingredientes para a produção do concentrado líquido para refresco. Os funcionários da produção selecionam todos os ingredientes que serão utilizados na fabricação do sabor determinado e transportam para a área de produção. Tem-se, que esse local deva estar livre de qualquer tipo de contaminação e por isso, toda matéria-prima que entra nessa área deve ser higienizada novamente.

A fase de produção envolve duas atividades: a primeira, trata-se da separação e da pesagem dos insumos nas quantidades determinadas na fórmula do produto, sendo após, colocados no tanque batedor, onde ocorrerá a homogeneização de todos os ingredientes. É nessa fase que o concentrado líquido para refresco se forma. A segunda atividade, é o envase do produto.

Tendo portanto, o envase do produto, o mesmo é encaminhado para o estoque de produtos finais, que se localiza na câmara fria. Posteriormente, ocorre a última etapa, que é a comercialização dos produtos com os clientes.

As vendas da indústria abrangem os Municípios situados na região metropolitana da capital de Santa Catarina, sendo os principais: Florianópolis, São José, Palhoça e Biguaçu. Nesses mercados, a empresa atua com uma equipe própria de vendas, realizando o que se chama de pré-venda, ou seja, primeiro o vendedor se dirige até o cliente, fazendo o pedido e no dia seguinte, é realizada a entrega do mesmo. Nas outras regiões, dentre as quais se podem citar, o sul e o norte do Estado, as vendas são realizadas por distribuidores. Esses realizam um trabalho denominado de pós-venda, o qual consiste em efetivar a venda e entregar o produto no mesmo momento.

Tem-se Florianópolis, como uma das maiores cidades turísticas do País. Milhares de pessoas vêm todos os anos atraídos por seus encantos naturais e por sua excelente qualidade de vida. Além das belezas naturais, Florianópolis, destaca-se, como um importante centro de negócios, atraindo grandes feiras, congressos e eventos de todos os tipos. Para atender essa demanda constante de turistas e de empresários, o Município conta com uma variada rede de estabelecimentos comerciais voltados para o entretenimento e o lazer, tais como bares, boates e restaurantes, hotéis, casas de bingo, centros comerciais, centro de eventos, shows etc.

A empresa identificou, nesses estabelecimentos, a carência de um produto que substituísse o suco que era feito a partir da fruta *in natura*, já que esse, em alguns locais, estava se tornando um processo dispendioso, requerendo um maior tempo de elaboração por parte dos funcionários, desviando-os de suas funções. Outro ponto favorável que despertou a atenção para esse nicho, foi a questão da safra da fruta, já que em determinadas épocas do ano é difícil encontrar algumas variedades.

Em virtude desse nicho comercial, a empresa percebeu a existência de outras oportunidades a serem exploradas com o produto concentrado líquido para refresco. Essa, não só representava uma importante fonte de acréscimo na receita da empresa, como também, uma busca para diminuir a sazonalidade do negócio. Decorre isso, pelo fato de que o período de temporada é muito curto no sul do país. Além disso, a fábrica buscou atender as escolas e os refeitórios das empresas instaladas na região, as quais funcionavam durante o ano todo, especialmente, na época de baixa temporada.

Logo, quando a empresa começou sua operação, o mercado consumidor de concentrado líquido para refresco na região de Florianópolis era muito pouco explorado.

Existiam algumas empresas de fora do Estado, mas sua atuação era de pouca expressão, pois a variedade de sabores ofertados era restrita e os preços eram muito elevados.

Atualmente, o mercado de concentrado líquido para refresco está centralizado entre a Saville e outras quatro empresas, também de atuação local, ou seja, dentro do Estado de Santa Catarina. Esse é um mercado que não existem pesquisas formais de *market share*, mas pelo conhecimento de clientes atendidos, sabores ofertados e número de clientes positivados, estima-se que a Saville ocupe a posição de líder de mercado na região da grande Florianópolis.

Após a apresentação formal acerca da Melo e Souza Lima Ltda., seu produto, sua estrutura e seu mercado consumidor, faz-se necessária a análise do objeto dessa respectiva pesquisa, que se trata do sistema de custeio aplicado nas operações da empresa. Sendo portanto, o mesmo explanado a seguir.

3.3 O SISTEMA DE CUSTEIO APLICADO EM SUAS OPERAÇÕES

Depois de efetivada a abordagem sobre os principais aspectos que envolvem a empresa Melo e Souza Lima Ltda. e diante dos sistemas de custeio apresentados no segundo capítulo, os quais sejam, o custeio por absorção, o custeio variável e o custeio baseado nas atividades, resta mencionar algumas considerações sobre o sistema de custeio adaptado ao perfil da indústria em destaque, o qual deverá atender as necessidades de gerenciamento de seus custos e de sua tomada de decisões.

Analisa-se da Saville, que grande parte do custo de seu produto é formada por componentes variáveis, os quais são as matérias-primas diretas e a mão-de-obra, incidentes sobre a fabricação do concentrado líquido para refresco. Além desses custos diretos e variáveis, os impostos incidentes sobre a venda do produto são extremamente representativos no montante do custo total.

Apesar da Saville estar enquadrada na legislação tanto Federal quanto Estadual, como sendo uma empresa de pequeno porte e gozar dos benefícios do SIMPLES, o pagamento da alíquota por parte da mesma onera bastante os resultados pretendidos. A parcela do pagamento destinada à União, representa 6,60% (seis vírgula sessenta por

cento) sobre a receita bruta anual e ao Estado, 5,95% (cinco vírgula noventa e cinco por cento) das vendas mensais.

Outro ponto a ser ressaltado e que representa um fator relevante para a decisão de qual sistema de custeio que melhor se adaptará às necessidades da empresa, é quanto ao processo produtivo adotado pela mesma. Conforme analisado no fluxograma de produção da Saville, demonstrado no subcapítulo anterior, torna-se evidente, que a fábrica adota um procedimento simples de fabricação. Suas atividades são bem definidas e não possuem elementos tecnologicamente avançados, como por exemplo, equipamentos automatizados. Isso não requer que a empresa tenha uma estrutura grande de apoio, o qual resultaria num aumento da complexidade de mensuração dos gastos.

Para a escolha de um sistema de custeio, faz-se necessário analisar o comportamento dos custos indiretos da empresa. Na Melo e Souza Lima Ltda., esses custos estão bem definidos e claramente identificados. Pode-se constatar, que o setor administrativo e o de vendas são os responsáveis por quase a totalidade desses gastos. No que tange as vendas, esse custo encontra-se na parte não comissionada do salário dispendido com os vendedores, já que a comissão dos mesmos incide diretamente sobre o custo do produto e também, tem-se como custo indireto, os gastos para realizar a entrega dos produtos vendidos.

No tocante a administração, os dispêndios indiretos estão voltados para a remuneração dos gestores e que estão responsáveis por controlar toda a operação comercial da empresa. O restante dos custos indiretos está alocado entre: o pagamento da energia elétrica e de água não incidentes na produção, com o contador, com viagens e refeições, participação em cursos, feiras e eventos, aluguel do estabelecimento, gastos com materiais de escritório, limpeza e detetização do ambiente fabril, alvará de funcionamento da Prefeitura e sanitário, dentre outros.

Em face das observações apresentadas acerca dos custos diretos variáveis e indiretos fixos, incidentes na empresa Melo e Souza Lima Ltda. e, após a abordagem no segundo capítulo e o conhecimento extraído do mesmo sobre os sistemas de custeio citados, pode-se evidenciar que a metodologia de gerenciamento de custos que melhor atenderá as características e as necessidades da respectiva fábrica, é o método de custeio variável. A escolha desse sistema pelo gerenciamento da Saville, teve por base alguns critérios inerentes à administração da empresa. Passa-se portanto, a seguir, a destaca-los.

O primeiro aspecto a ser relevado, trata-se conforme se observou, o fato de que o maior montante dos custos da Melo e Souza Lima Ltda. é de natureza direta e variável,

sendo que os custos indiretos de fabricação não apresentam um impacto grande sobre as contas da empresa.

Um segundo ponto relevante a ser observado, nota-se quanto à fidedignidade na apuração dos dados contábeis da empresa. Sabe-se, que no Brasil, existe uma gama de fábricas que se encontram na informalidade. Isso é possível constatar pelos inúmeros artigos de revistas e jornais especializados no assunto, como também, por pareceres de órgãos oficiais encarregados de questões fiscais e trabalhistas no país.

Dessa forma, ao implantar um sistema de custeio que não fosse o variável, por exemplo, o de absorção, a empresa encontraria dificuldades. Isso ocorreria, em virtude da base do resultado do levantamento de custos serem os relatórios contábeis, que poderiam não estar refletindo completamente a realidade gerencial da indústria e assim, acarretar a errônea tomada de decisões por parte da administração.

Um outro apontamento, refere-se quanto à necessária simplicidade do sistema de custeio a ser empregado. Ao implantar um sistema de custos sofisticado, como por exemplo, o custeio baseado nas atividades, seria necessário um maior esforço com relação ao tempo gasto em sua operação e os recursos financeiros despendidos com o mesmo.

Ademais, para ser considerado um sistema eficiente, com o seu funcionamento satisfazendo a sua finalidade, o mesmo deveria gerar informações sobre o desempenho da empresa a qualquer momento, o que necessitaria da informatização, onerando demasiadamente seus dispêndios. Isso poderia ocasionar, uma situação em que a sistematização para controlar os custos, seria mais cara do que o próprio custo de produção da empresa.

Tendo visto pois, os principais destaques sobre a opção do sistema variável pela Saville, os quais englobam as vantagens da escolha, torna-se interessante, abordar alguns dos principais entendimentos de autores renomados, que explanam sobre as vantagens e as desvantagens do sistema de custeio variável.

Segundo o entendimento de VIVEIROS acerca das vantagens do sistema de custeio direto (variável), adotado pela Saville, afirma que o mesmo se destina “para o aspecto gerencial por permitir a apuração da lucratividade real de cada produto”¹⁵⁶, ressaltando especialmente, “o custo unitário de produção, visto que utiliza, em sua composição, gastos que variam a cada unidade produzida.”¹⁵⁷ Para ele, esse sistema

¹⁵⁶ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

¹⁵⁷ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

evidencia que o “cálculo é mais simples por não envolver rateios e critérios complexos de distribuição de gastos entre departamentos.”¹⁵⁸

Conforme ainda, o pensamento de VIVEIROS, o sistema de custeio direto (variável) apresenta algumas desvantagens, como a necessidade de “separação dos custos e despesas em fixas e variáveis, que requer uma estrutura de classificação dos gastos adequada para tal fim.”¹⁵⁹

Para MAHER, seguindo a orientação de VIVEIROS, as vantagens do sistema de custeio variável, envolve o fato de que o mesmo “separa os custos de produção em fixos e variáveis.”¹⁶⁰ Segundo o autor, a maioria das “decisões administrativas exigem que os custos de produção sejam separados em seus componentes fixos e variáveis.”¹⁶¹ Dessa forma, conclui MAHER que o sistema de “custeio variável é consistente com essa separação.”¹⁶²

Ante o exposto acerca das vantagens e desvantagens do sistema de custeio variável e os critérios utilizados pela Melo e Souza Lima Ltda. para adoção de tal mecanismo, conclui-se que, a melhor opção dentre os sistemas de custeio (por absorção, variável e baseado nas atividades) é aquele que se aproxima mais das necessidades administrativas de uma empresa, aponto de supri-las.

No momento em que o gerenciamento de uma empresa faz a escolha por um determinado sistema de custeio, descartando os demais, torna-se evidente que por intermédio da opção, pode-se visualizar o que a administração requer para a organização de gerenciamento de seus custeios e as características do mesmo.

Não importando qual seja a escolha, para uma empresa de pequeno porte como a Saville, indica-se a adoção do sistema de custeio variável por se tratar esse, de um mecanismo simples e eficaz para o gerenciamento da empresa, o que torna a mesma promissora em seu mercado.

¹⁵⁸ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

¹⁵⁹ VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos**, p. 38.

¹⁶⁰ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 374.

¹⁶¹ MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 374.

¹⁶² MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**, p. 374.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No tocante aos apontamentos a serem realizados acerca das conclusões finais extraídas da execução da presente pesquisa, far-se-ão de acordo com a análise sintética e crítica das partes estruturais que a compõe.

O estudo e a elaboração do primeiro capítulo dessa monografia foi de suma importância para o entendimento do tema delimitado e para a confecção do problema levantado, bem como os objetivos geral e específicos, e ainda, a sua estrutura e a metodologia empregada no decorrer desse trabalho.

As noções fundamentais acerca de custos, foram o objeto de estudo do segundo capítulo. Ressalta-se que tal aprofundamento no assunto, deveu-se ao fato de constituir esse tema a base essencial para toda a pesquisa que ainda seria desenvolvida. Portanto, procurou-se, num primeiro momento, analisar os conceitos de custos abstraídos de alguns autores selecionados, dentre os principais de antigamente, como também os que possuem um entendimento sobre o tema mais recente, com o intuito de fortificar esse pilar.

Logo, entende-se por custo, todos os gastos necessários para a fabricação de um produto. Tendo isso, passou-se a analisar a estrutura dos custos, compreendendo essa, em: os custos diretos (os que incidem diretamente sobre o produto, como a matéria-prima), os custos indiretos (que ao contrário dos custos diretos, incidem indiretamente sobre o produto, como o pagamento da fatura elétrica), os custos fixos (que são aqueles que não variam com o volume de produção, como o aluguel do galpão) e os custos variáveis (que ao contrário dos custos fixos, variam conforme o volume de produção ou vendas, como a comissão dos vendedores).

Após, foi abordado acerca dos principais sistemas de custeio, entre eles: o por absorção (onde todos os custos de fabricação são apropriados ao produto, englobando portanto, os custos diretos e indiretos, sejam esses fixos ou variáveis), o variável (que agrega a parte variável do custo no produto, seja o custo direto ou indireto) e o baseado nas atividades (o qual mensura os custos para a realização de suas atividades).

E, em seguida, obtido o entendimento acerca da estrutura dos custos e sobre o funcionamento dos sistemas de custeio supracitados, tratou-se de analisar a interação dos mecanismos de custeio por intermédio de sua dinâmica visualizada contemporaneamente.

Abordou-se também, as vantagens e as desvantagens que insurgem para a empresa, a partir do momento que essa adota determinado sistema para a utilização em seu gerenciamento.

Como objeto de estudo do terceiro capítulo, iniciou-se a abordagem acerca da indústria de bebidas não alcoólicas e não fermentadas de pequeno porte, como é o caso da Melo e Souza Lima Ltda.. Abrangeu também, sobre as legislações e as portarias expedidas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e do Abastecimento, as quais delimitam e norteiam os padrões a serem seguidos pelas indústrias, como também, o ordenamento jurídico tributário que incidem em empresas enquadradas no sistema SIMPLES de tributação.

Objetivou-se com essa abordagem, ressaltar a retardatária burocracia brasileira, que instiga as empresas, desde as de pequeno porte até as multinacionais, a obrigatoriedade de utilizarem tais procedimentos administrativos com o fim de conseguirem a aprovação de seus produtos e em consequência, o início de sua produção e circulação no mercado. Se a problemática disso incidisse somente no fato de ser considerada retardada, muitos empresários ainda conseguiriam, apesar de não ser no momento realmente necessário, a efetivação de seus pedidos.

Essa questão engloba, além da corrupção existente nesse setor (como é de conhecimento de todos), o alto dispêndio que se gasta com essa burocracia. Na administração brasileira, infelizmente, aquele que “paga mais” pelos serviços, sempre prevalece.

Visou-se também, mencionar na primeira parte do terceiro capítulo, uma realidade tributária não condizente com a capacidade que a empresa de pequeno porte possui para dispor. Nem o Governo Federal, muito menos o Estadual, têm conhecimento (se o tem, aparentemente negam) acerca da dificuldade que tais empresas têm em pagar os gastos da consecução do negócio e ainda, ter que reservar parte significativa da receita bruta para contribuição fiscal.

Após a primeira abordagem do terceiro capítulo, tratou-se de ser apresentada à empresa em apreço, destacando seu produto que compreende o concentrado líquido para refresco e que é fabricado em 13 (treze) sabores como fora mencionado. Destacou-se também, acerca da estrutura existente necessária para a realização de todo o processo produtivo, citado por intermédio do fluxograma. E ainda, mensurou-se sobre o mercado consumidor de tal produto, entre outras mais características.

Encerrando a presente pesquisa, fora identificado, no último subcapítulo do terceiro capítulo, o sistema de custeio adotado pela Melo e Souza Lima Ltda., que consiste

no mecanismo de custeio variável. Procurou-se delinear, os principais critérios utilizados pelos empreendedores de tal empresa na escolha do respectivo método, entre eles, pelo fato do perfil de custos da empresa ser direcionados em sua maioria aos custos diretos e variáveis, em razão dos custos indiretos não acarretarem um alto dispêndio.

Ainda nesse tópico, foram mencionados alguns destacamentos retirados dos entendimentos de autores estudiosos dessa área, a respeito das vantagens e das desvantagens ao optar pelo sistema de custeio variável. Como exemplo extraído das idéias de tais autores, tem-se como vantagem que esse sistema permite a apuração da real lucratividade de cada produto e tendo em compensação como desvantagem, requer que tal sistema seja estruturado para alocar separadamente os custos.

Como modelo de sistematização de custos, a Saville se propôs a analisar seu mecanismo de custeio, para que esse viesse a cumprir tal finalidade. Apesar de muitos empreendedores optarem por diversos outros tipos de sistemas de custeios, deve-se ressaltar que o sistema adotado pela Melo e Souza Lima Ltda. supre suas necessidades quanto a organização de sua administração.

Conclui-se, dessa forma, que a possibilidade de optar por um ou por outro sistema, está diretamente relacionado às respectivas necessidades de cada empresa, seja por seu perfil de custos, pela complexidade de seu processo produtivo, ou ainda, pela sua capacidade financeira para investimento. Todavia, como última ressalva, sabe-se que o melhor sistema de custeio é aquele que simplificadamente estrutura os dispêndios de uma empresa sem requerer uma maior onerosidade. Por fim, deseja-se aos empreendedores que tomarem conhecimento acerca dessa pesquisa, que a mesma possa servir como base para os seus próprios sistemas de custeio.

REFERÊNCIAS

AKIRA, F.C.; MATSUURA, U.; ROLIM, R.B. **Avaliação da adição de suco de acerola em suco de abacaxi visando à produção de um “blend” com alto teor de vitamina C.** Revista Brasileira de Fruticultura, Jaboticabal, v.24, n.1, abril 2002.

ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial.** Tradução: André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por atividades:** contabilidade de gestão. Tradução: Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999.

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

CIPOLLA, L.E.; NEVES, M.F.; AMARAL, T.M. **Mercado brasileiro de alimentos líquidos nos anos 90 e perspectivas futuras.** São Paulo. Disponível em: <http://www.abecitrus.com.br/dload/ep_bebidas_d90_tend_br.pdf>. Acesso em: 19 ago 2006.

COOPER, Robin.; KAPLAN, Robert S. **Custo e desempenho:** administre seus custos para ser mais competitivo. Tradução de O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.

DEARDEN, John. **Análise de custos e orçamentos nas empresas.** Tradução: Emmanuel Rottenberg. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1976.

DEL VALLE. **Release de 6 anos.** Disponível em: <<http://www.delvalle.com.br>>. Acesso em: 16 ago 2006.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS, FEA/USP. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografias.** São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar:** como fazer pesquisa qualitativa em ciências sociais. Rio de Janeiro: Record, 1997.

GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO. Investimentos SP. Setores Econômicos. **Alimentos e Bebidas.** Disponível em: <<http://www.investimentos.sp.gov.br/setores/alimentos.htm>>. Acesso em: 17 ago 2006.

HORNGREN, Charles Thomas. **Contabilidade de custos:** um enfoque administrativo. Tradução: Danilo A. Nogueira. São Paulo: Atlas, 1986. v.1.

IUDÍCIBUS, Sérgio. **Contabilidade gerencial.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAWRENCE, W. B. **Contabilidade de custos**. Tradução: Prof João Carlos Hopp e E. Jacy Monteiro. 4. ed. São Paulo: IBRASA, 1966.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos: criando valor para a administração**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o abc**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Lei nº. 8.918, de 14 de junho de 1994. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=212>>. Acesso em: 19 ago 2006.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Portaria nº. 544, de 16 de novembro de 1998. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=115>>. Acesso em: 19 ago 2006.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. Legislação. SISLEGIS – Sistema de Consulta à Legislação. **Consulta Geral**. Decreto nº. 2.314, de 4 de setembro de 1997. Disponível em: <<http://extranet.agricultura.gov.br/sislegis-consulta/consultarLegislacao.do?operacao=visualizar&id=1010>>. Acesso em: 19 ago 2006.

MONTEIRO, S. **Fruta para beber: o caminho da agroindustrialização é alternativa para melhor aproveitamento da matéria-prima e oportunidade para fruticultores obterem melhores ganhos financeiros**. Revista Frutas e Derivados. São Paulo, p28-31, abril 2006. Disponível em: <<http://www.ibraf.org.br/x-re/revista01.pdf>>. Acesso em: 16 ago. 2006.

OSTRENGA, M. R. et ali. **Guia da Ernest & Young para a gestão total de custos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 1994.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de custos fácil**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos: um enfoque gerencial com ênfases para custeamento marginal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Diagnóstico da cadeia agroindustrial de frutas selecionadas em Minas Gerais. Viçosa, 2000.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. Tratamento Tributário/SIMPLES. **Tributos e Contribuições**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/tramentotributariosimples_904>. Acesso em: 22 ago 2006.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Tratamento Tributário/SIMPLES**. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/tramentotributariosimples.asp>>. Acesso em: 22 ago 2006.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Formalize sua Empresa. **Obrigações.** Disponível em: <www.sebrae.com.br/br/parasuaempresa/obrigacoes.asp>. Acesso em: 22 ago 2006.

SERVIÇO DE APOIO ÀS MICROS E PEQUENAS EMPRESAS DE SANTA CATARINA. Leis para Micro e Pequenas Empresas. Legislação Federal. **Estatuto da Microempresa.** Disponível em: <<http://www.sebrae-sc.com.br/leis/default.asp?vcduto=453&^^>>. Acesso em: 22 ago 2006.

TOLEDO, Nilson Nunes. **Custos industriais.** in: **Gestão de operações.** Coordenador José Celso Contador. São Paulo: Edgard Blücher e Fundação Vanzolini, 1997.

VIVEIROS, Ulisses de. **Enfoque gerencial da contabilidade de custos.** In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade gerencial – 6.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

VON FRÜHAUF, A., et al. **Relatório de visita técnica:** natural products. Rio Grande, 2006. Disponível em: <<http://www2.furg.br/curso/engalimentos/petalimentos/NaturalProducts.pdf>> Acesso em: 16 ago 2006.